

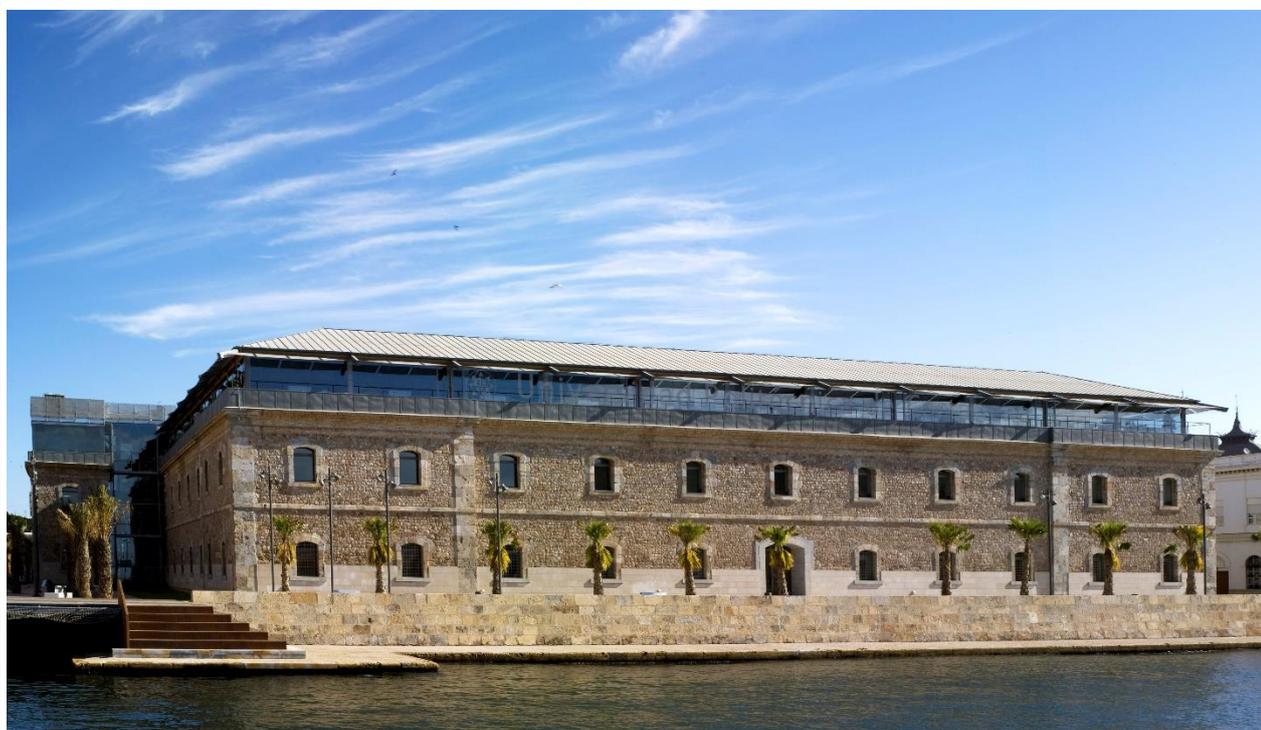
Adaptado al
EEES



Facultad
de Ciencias
de la Empresa

Derecho Tributario. Parte General.

Materiales de
comprensión, trabajo y
estudio.



Pedro Ángel Colao Marín.



Universidad
Politécnica
de Cartagena

rai
UPCT
ediciones

DERECHO TRIBUTARIO. PARTE GENERAL.

Materiales de comprensión, trabajo y estudio.

Pedro Ángel Colao Marín

© 2015, Pedro Ángel Colao Marín.

© 2015, Universidad Politécnica de Cartagena.

CRAI Biblioteca.
Plaza del Hospital, 1.
30202 Cartagena.
968325908
ediciones@upct.es



Primera edición, 2015.

ISBN: 978-84-608-4453-2

Depósito legal: MU-1397-2015

© Imagen de la cubierta. Facultad de Ciencias de la Empresa UPCT



Esta obra está bajo una licencia de Reconocimiento-NO comercial-Sin Obra Derivada (by-nc-nd): no se permite el uso comercial de la obra original ni la generación de obras derivadas.

<http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>

ÍNDICE.

TEMA 1. LA ACTIVIDAD FINANCIERA Y SU ORDENACIÓN JURÍDICA.....	1
1.- El ciclo financiero público. La actividad financiera.....	1
2.- Su ordenación jurídica. El Derecho Financiero y Tributario: Derecho Presupuestario, Derecho de la Deuda pública, Derecho Patrimonial Público. Derecho Tributario. Mención al Derecho del Gasto público.	3
TEMA 2. LAS FUENTES DEL DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO.....	7
1.- Introducción.....	7
2.- Las fuentes del derecho en general.....	7
3.- El principio de jerarquía entre fuentes.....	10
4.- La capacidad normativa de las Comunidades autónomas y de los Entes locales.....	10
5.- Las órdenes interpretativas y otras disposiciones administrativas que no son fuente de derecho.	10
6.- La Ley General Tributaria.....	10
7.- Disposiciones especiales sobre las fuentes del derecho en materia tributaria.....	11
TEMA 3. LOS TRIBUTOS. CONCEPTO, CLASES Y FINALIDAD.	14
1.- Los tributos. Concepto y clases.....	14
1.1.- Concepto de tributo. Clases.....	14
- Una obligación pecuniaria, es decir, que se ha de satisfacer en dinero y no mediante otro tipo de bienes o servicios.	14
- Una obligación establecida a favor de un ente público.	14
1.2.- El impuesto. Clases de impuestos.....	14
1.3.- La contribución especial.....	15
1.4.- La tasa.....	16
1.5.- Mención a los precios públicos.....	16
2.- Finalidad de los tributos.	17
TEMA 4. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN EL ORDEN TRIBUTARIO. APLICACIÓN E INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS.	19
1.- Principios constitucionales en el orden tributario.....	19
2.- Aplicación de las normas tributarias.	20
3.- Interpretación de las normas tributarias. (Arts. 12 a 16 LGT).....	22
UNIDAD DIDÁCTICA 1. TEMAS 1 A 4. PREGUNTAS TIPO TEST.....	24

UNIDAD DIDÁCTICA 1. TEMAS 1 A 4. CASOS.	26
TEMA 5. LA RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA. LOS ELEMENTOS DEL TRIBUTO (I): EL HECHO IMPONIBLE. LA EXENCIÓN TRIBUTARIA.	27
1.- La relación jurídica tributaria.	27
1.1.- Concepto.	27
1.2.- Contenido.	27
2.- Las obligaciones tributarias materiales.	27
2.1.- El hecho imponible y la obligación tributaria principal.	27
2.2.- Otras obligaciones materiales, a cargo del obligado tributario y de la Administración.	29
3.- Obligaciones tributarias formales.	31
4.- Obligaciones entre particulares resultantes del tributo.	32
5.- Obligaciones tributarias en el marco de la asistencia mutua.	33
6.- La indisponibilidad de las situaciones derivadas de la relación jurídico-tributaria.	33
7.- Conclusión.	33
8.- La exención tributaria.	33
TEMA 6. LOS ELEMENTOS DEL TRIBUTO (II). SUJETOS Y OBLIGADOS TRIBUTARIOS. EL DOMICILIO FISCAL.	38
1.- Los sujetos activos. Titulares del crédito tributario.	38
2.- Los obligados tributarios.	38
3.- La capacidad de obrar.	40
4.- Los sujetos pasivos. Contribuyente. Sustituto.	40
5.- Los obligados a realizar pagos a cuenta.	40
6.- Los obligados tributarios en las relaciones entre particulares. En especial, los obligados con ocasión de la repercusión o traslación jurídica de la cuota.	41
7.- Los responsables. Concepto, clases y supuestos de responsabilidad previstos en la Ley General Tributaria.	42
8.- La sucesión en la deuda tributaria.	43
9.- La representación.	44
10.- El domicilio fiscal.	45
TEMA 7. LOS ELEMENTOS DEL TRIBUTO (III). ELEMENTOS CUANTITATIVOS.	48
1.- Introducción. Tributos fijos y variables.	48
2.- La base imponible y la base liquidable. La comprobación de valores.	48
3.- El tipo de gravamen.	50
4.- La cuota tributaria.	51
5.- La deuda tributaria.	51

TEMA 8. LA EXTINCIÓN DE LA DEUDA TRIBUTARIA.....	56
1.- Introducción. La extinción de la deuda tributaria.	56
2.- En especial, el pago, (artículos 60 a 65).....	56
2.1.- Concepto de pago.	56
2.2.- Formas de pago.....	56
2.3.- Momento del pago.....	57
2.4.- Plazos para el pago.....	57
2.5.- Aplazamiento y fraccionamiento.	57
2.6.- Imputación de pagos.	57
2.7.- La consignación del pago.....	58
3.- En especial, la prescripción.....	58
4.- Otras formas de extinción.....	59
5.- Garantías de la deuda tributaria. Medidas cautelares o de aseguramiento.....	60
UNIDAD DIDÁCTICA 2. TEMAS 5 A 8. PREGUNTAS TIPO TEST.....	61
UNIDAD DIDÁCTICA 2. TEMAS 5 A 8. CASOS.	63
TEMA 9. NORMAS COMUNES SOBRE ACTUACIONES Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS.....	65
1.- Principios generales de la aplicación de los tributos.....	65
2.- El procedimiento tributario.....	65
3.- La notificación de los actos tributarios.....	66
4.- El acto de liquidación.	67
5.- El deber de resolver. Plazos de resolución. Efectos de la falta de resolución expresa.	68
6.- La caducidad como forma de terminación del procedimiento.	69
TEMA 10. PROCEDIMIENTOS DE GESTIÓN. PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN TRIBUTARIA.....	71
1.- Procedimientos de gestión tributaria.....	71
1.1.- Procedimiento de liquidación.....	72
1.2.- Procedimientos de comprobación y procedimiento de devolución.....	72
2.- La inspección de los tributos.....	76
2.1.- La documentación de las actuaciones inspectoras.....	76
2.2.- El procedimiento de inspección, (artículos 141 a 159 LGT).	76
3.- Mención a las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda pública.	77
4.- Mención a las actuaciones en materia de recuperación de ayudas de Estado que afecten al ámbito tributario.	77
TEMA 11.- PROCEDIMIENTO DE RECAUDACIÓN TRIBUTARIA.....	81
1.- La función de recaudación tributaria.....	81

1.2.- La recaudación en período voluntario.....	81
1.3.- La recaudación en periodo ejecutivo.....	81
2.- El procedimiento de apremio.	82
2.1.- Concepto y características.....	82
2.2.- Fases del procedimiento de apremio.	83
3.- El aplazamiento y el fraccionamiento del ingreso.....	84
TEMA 12. INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS. DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA.....	87
1.- Principios constitucionales de la potestad sancionadora. Su aplicación al ámbito tributario.	87
2.- Derecho penal y derecho sancionador administrativo.	87
3.- Concepto de infracción tributaria. Clases de infracciones.	88
4.- Sujetos infractores. Responsabilidad y ausencia de responsabilidad.....	89
5.- La sanción tributaria. Clases de sanciones; graduación.	90
6.- Causas de extinción de la responsabilidad.	90
7.- El procedimiento sancionador.....	90
8.- Delitos contra la Hacienda Pública.	91
TEMA 13. PROCEDIMIENTOS DE REVISION DE LOS TRIBUTOS.....	93
1.- La revisión en vía administrativa. Marco normativo.	93
2.- Procedimientos especiales de revisión.	93
3.- Recursos.	95
3.1.- El recurso de reposición, (artículos 222 a 225).	95
3.2.- Las reclamaciones económico-administrativas, (artículos 226 a 248).....	95
4.- Procedimiento ante los Tribunales de Justicia.	97
UNIDAD DIDÁCTICA 3. TEMAS 9 A 13. PREGUNTAS TIPO TEST.....	100
UNIDAD DIDÁCTICA 3. TEMAS 9 A 13. CASOS.	103

PRESENTACIÓN.

Los materiales que constituyen la presente obra surgen de la necesidad de cambiar el método docente en función de los requerimientos que impone el espacio europeo de educación superior. El número de créditos presenciales de la asignatura Derecho Financiero y Tributario se ha reducido, y en paralelo se ha desplazado gran parte del trabajo de comprensión y adquisición de destrezas hacia los alumnos. Por otra parte, los alumnos y alumnas que estudian esta asignatura en el Grado en Administración y Dirección de Empresas en la Universidad Politécnica de Cartagena no tienen la misma base jurídica que los estudiantes de Derecho. La escasez de tiempo, el desplazamiento del centro de gravedad de la carga de trabajo hacia el alumnado y la inexistencia de una base jurídica importante y consolidada, generaron la necesidad de cambiar el método docente y dedicar gran parte de la actividad lectiva presencial al planteamiento y resolución de cuestiones.

Para conseguir lo anterior se impuso la necesidad de contar con unos materiales de apoyo que permitiesen conocer los fundamentos básicos de los conocimientos y destrezas a adquirir de forma clara y práctica. Unos materiales capaces no sólo de explicar de la forma más clara y técnicamente aceptable las cuestiones más importantes, sino además de servir de guía para el estudio autónomo y para el trabajo en clase. Estos materiales no son un manual, ni unos apuntes, sino un conjunto de explicaciones, de orientaciones acerca de las ideas fuerza de cada cuestión y de casos y preguntas que marcan las pautas del trabajo en clase, incluso cuando éste consiste no en preguntar para suscitar cuestiones, como medio para ir conociendo los fundamentos teóricos, sino simplemente en explicar dichos fundamentos.

Estos materiales se centran en la Parte General de la asignatura, muy abstracta pero esencial para comprender, dominar y ser capaz de aplicar el Derecho Financiero y Tributario. Son materiales claros, pensados para que determinado tipo de estudiantes pueda conocer los institutos básicos y adquirir una cierta destreza en el manejo de la Ley General Tributaria. No están elaborados pensando en agotar posibilidades dogmáticas, en adoptar posturas doctrinales acerca de determinadas cuestiones y ni siquiera en mencionarlas; tampoco pretenden ser estrictamente pulcros desde el punto de vista dogmático. Por otra parte, la estructura está pensada de forma que, por un lado, se adapte en gran medida a la de la propia Ley General Tributaria, (que se trabaja en clase a la vez que los materiales), y por otro, sea lo más asequible posible a la persona que se enfrenta por primera vez al Derecho Tributario.

TEMA 1. LA ACTIVIDAD FINANCIERA Y SU ORDENACIÓN JURÍDICA.

1.- El ciclo financiero público. La actividad financiera.

2.- Su ordenación jurídica. El Derecho Financiero y Tributario: Derecho Presupuestario, Derecho de la Deuda Pública, Derecho Patrimonial Público. Derecho Tributario. Mención al Derecho del Gesto Público.

1.- El ciclo financiero público. La actividad financiera.

Actividad financiera y Hacienda pública.

A esta actividad de generación de ingresos y sostenimiento de gastos por los entes públicos se le denomina actividad financiera. En realidad, en la actividad financiera y entre la fase de percepción o generación del ingreso y la de gasto existe una fase intermedia de gestión.

De la misma forma que existe un flujo financiero referido a cualquier sujeto privado, en virtud del cual obtiene ingresos, los gestiona o administra y los gasta, existe un ciclo referido a los entes públicos. Este ciclo referido a los entes públicos es el que se denomina, a los efectos del Derecho Financiero, actividad financiera.

Las tres fases de la actividad financiera, (ingreso, gestión, gasto), se encuentran sometidas al Derecho; tanto la obtención de los ingresos como la gestión o el gasto, son actividades en las que los entes públicos actúan sometidos a las normas, al Derecho.

Se suele hacer referencia a la actividad financiera como actividad de Hacienda pública, pero la expresión "Hacienda pública" se utiliza más para referirse al conjunto de derechos, bienes y obligaciones de un ente público, (se habla así, en estos casos, de Hacienda pública en sentido similar a "patrimonio"; la hacienda de un ente público es el conjunto de sus bienes, derechos y deudas).

En sentido similar se utiliza la expresión "Tesoro": el Tesoro es el conjunto de bienes, derechos y obligaciones de un ente público.

La expresión "Hacienda Pública" se utiliza más en la actualidad, sin embargo, para referirse a la parte de la Administración más directamente responsable de la actividad financiera, (la expresión "Hacienda pública" adquiere, en este sentido, una dimensión subjetiva, se refiere a un sujeto); la Hacienda pública es la parte de la Administración que se encarga de forma principal de la obtención de ingresos y su puesta a disposición del resto de la Administración, así como del control de todo este proceso.

De la misma forma que otros entes de la Administración se dedican a actividades finalistas, (sanidad, industria, comercio, relaciones exteriores, defensa, etc.), los entes que integran la Hacienda pública se dedican fundamentalmente a obtener ingresos y ponerlos a disposición de los demás.

Así pues, de Hacienda pública se puede hablar en tres sentidos: como actividad, como patrimonio y como sujeto; este último sentido es el más utilizado en la actualidad.

Características de la actividad financiera.

La actividad financiera tiene ciertas características:

1.- Se desarrolla necesariamente por un ente público.

La actividad de generación de ingresos y gastos que llevan a cabo los entes privados no forma parte del objeto de estudio del Derecho Financiero.

No es que no exista; por supuesto que existe, pero la que interesa al Derecho Financiero y Tributario es la actividad financiera de los entes públicos.

2.- Tiene carácter cíclico.

El desarrollo tanto de los ingresos como de los gastos tiende a generar un ciclo, porque unos y otros se condicionan mutuamente y porque además generan comportamientos que

adquieren secuencias temporales definidas. El ejemplo más claro para entender este carácter cíclico es el de los presupuestos: los presupuestos se aprueban con periodicidad, generalmente cada año, y en ellos se contemplan los compromisos de gasto e inversión para un determinado período de tiempo; a su vez, estos compromisos se basan en la previsión de ingresos para dicho período de tiempo.

En el tiempo, la actividad financiera de los entes públicos se planifica teniendo en cuenta períodos concretos. Por ejemplo, los presupuestos contemplan gastos para un año, y se basan en las estimaciones de ingresos de ese año. Esto con independencia de que, lógicamente, hay previsiones presupuestarias de carácter plurianual, pero aun éstas se parcelan en compromisos anuales; por ejemplo, una inversión en infraestructuras que va a llevar cinco años, se periodifica y se contempla en los presupuestos también según el importe que va a suponer cada año.

Pero es que además, desde el punto de vista lógico, no ya puramente temporal, los ingresos entran en poder de los entes públicos para luego salir, de forma que se configura un ciclo en virtud del cual los ingresos entran, y al gastarse o invertirse salen del ámbito público de disposición, lo que da lugar a una especie de círculo continuo de entradas y salidas.

3.- Es fundamentalmente instrumental.

La actividad financiera es una actividad que política y administrativamente suele ser instrumental de las demás, en el sentido de que por sí sola no satisface ninguna necesidad pero pone el instrumento necesario para que se pueda satisfacer: la disponibilidad de medios económicos. Así, la mera generación de ingresos y la mera consignación de gastos no satisfacen las necesidades (sanitarias o docentes, por ejemplo), pero son un instrumento imprescindible para éstas.

Tal y como se ha dicho con anterioridad, la Hacienda pública procura ingresos y los pone a disposición de otros entes, que son los que “gastan” o emplean dichos medios en las necesidades existentes.

4.- Economicidad.

Los comportamientos de ingresos y de gastos vienen influidos por condiciones económicas y a su vez generan efectos económicos.

El ciclo público de ingresos y gastos viene condicionado, como es lógico, por la situación económica. Pero además influye en la situación económica, porque los entes públicos son un potente agente económico capaz de, mediante sus políticas de ingreso y de gasto, influir en el curso de la economía; (por ejemplo, incrementando o suavizando la carga tributaria que han de soportar los sujetos, o gravando más o menos determinadas situaciones, actividades o consumos).

5.- Planificación.

En una Administración moderna la actividad financiera debe de estar planificada.

6.- Carácter reglado.

La actividad financiera se lleva a cabo por los entes públicos con sometimiento al mandato de la ley, y no con carácter discrecional (o, lo que sería lo mismo, con libertad en sus actuaciones). Los entes públicos tienen que someterse al cumplimiento de las leyes, exactamente igual que los sujetos privados.

Es decir: tanto los entes públicos como los sujetos privados están sometidos al mandato de las leyes, que regulan su actividad, (las leyes determinan, por ejemplo, que determinadas personas físicas, en ciertas condiciones, han de tributar, pero también determinan qué es exactamente lo que los entes públicos pueden exigirles, y cómo. Si un ente público se excede en las facultades que la ley le otorga, el acto llevado a cabo por éste queda sin validez).

Con independencia de lo anterior los entes públicos, cuando llevan a cabo la actividad financiera, se encuentran en una situación de supremacía frente a los particulares; dicha situación está fundamentada en la defensa y representación de los intereses públicos o generales. Ahora bien, sólo pueden actuar según esta situación de supremacía porque la ley lo autoriza, cuando la ley lo autoriza y dentro de los límites que marca.

Es decir, cuando la ley diseña el conjunto de derechos y obligaciones de los entes públicos y de los particulares, establece ciertas prerrogativas, ciertas facultades, a los entes públicos, que no otorga nunca a los particulares, (la Hacienda pública puede citar a inspección a un obligado tributario, pero este obligado no puede citar a inspección a la Hacienda pública; otra cosa es que, como se ha dicho, la ley regula minuciosamente cuándo y cómo se puede desarrollar tal inspección, de forma que Hacienda no puede obviar el cumplimiento de los mandatos legales).

2.- Su ordenación jurídica. El Derecho Financiero y Tributario: Derecho Presupuestario, Derecho de la Deuda pública, Derecho Patrimonial Público. Derecho Tributario. Mención al Derecho del Gasto público.

La ordenación jurídica de la actividad financiera. El carácter público e imperativo del Derecho Financiero y Tributario.

El Derecho Financiero es la rama del Derecho que regula la actividad financiera pública a la que se refiere el epígrafe anterior, (no regula, por tanto, la actividad financiera de entes o sujetos privados).

El Derecho Financiero es un derecho eminentemente público. Regula relaciones entre entes públicos y particulares y tiene una gran parte de contenidos de carácter indisponible tanto por la Administración como por los particulares. De acuerdo con esto, el Derecho Financiero está compuesto de normas que, casi en su totalidad, son de derecho no *dispositivo* sino *imperativo* o *cogente*. De la misma forma que en otras ramas del Derecho, fundamentalmente en el ámbito del Derecho privado, las normas vigentes para una determinada situación permiten en muchas ocasiones que entre las partes implicadas se establezcan acuerdos que, para ese caso concreto y para esas partes, establezcan efectos distintos a los previstos con carácter general por la norma, (por ejemplo, un sujeto de un contrato puede renunciar a cierto derecho que le asista en función de lo dispuesto en la norma, de forma que dicho derecho ya no se le aplicará), en el Derecho Financiero, y en el Derecho público en general, los efectos previstos por las normas no pueden ser alterados por pactos entre las partes, ni siquiera por la Administración, que está tan sujeta a los mandatos de la ley como el particular con el que se relaciona, (de esta forma, en la aplicación de un impuesto a ingresar a la Hacienda pública no cabe un pacto entre dicha Hacienda y un particular que prevea efectos distintos de los establecidos por la ley).

Esto es así porque el Derecho permite que en las relaciones en que se tutelan intereses puramente privados, (por ejemplo, la que se da entre dos sujetos que a título privado van a realizar un contrato de compraventa), los sujetos dispongan de sus derechos: como los derechos son suyos, ellos pueden modificarlos o incluso renunciar a algunos de ellos. Sin embargo en el ámbito del Derecho Financiero los derechos que están en juego no son de los particulares, sino de los entes públicos, (Estado, Comunidades autónomas, Entidades locales, Entes supranacionales), es decir, de la totalidad de los ciudadanos, y un sujeto que actúa por ellos, por ejemplo, como funcionario, no puede disponer de tales derechos según su voluntad).

Las distintas ramas del Derecho Financiero.

El Derecho Financiero comprende dentro de sí a una serie de ramas diferenciadas:

1.- El Derecho Tributario. Es la rama del Derecho Financiero que tiene por objeto las normas reguladoras del establecimiento y aplicación de los tributos.

2.- El Derecho de la Deuda pública. Tiene por objeto las normas referidas a la emisión de deuda pública.

3.- El Derecho Patrimonial Público, que se refiere a las normas de gestión y administración del patrimonio público en tanto que dicha gestión y administración tienen una dimensión financiera, es decir, pueden generar resultados positivos o negativos desde el punto de vista económico.

4.- El Derecho Presupuestario, que es el conjunto de normas que se refieren a la elaboración, aprobación, ejecución y cierre de los presupuestos.

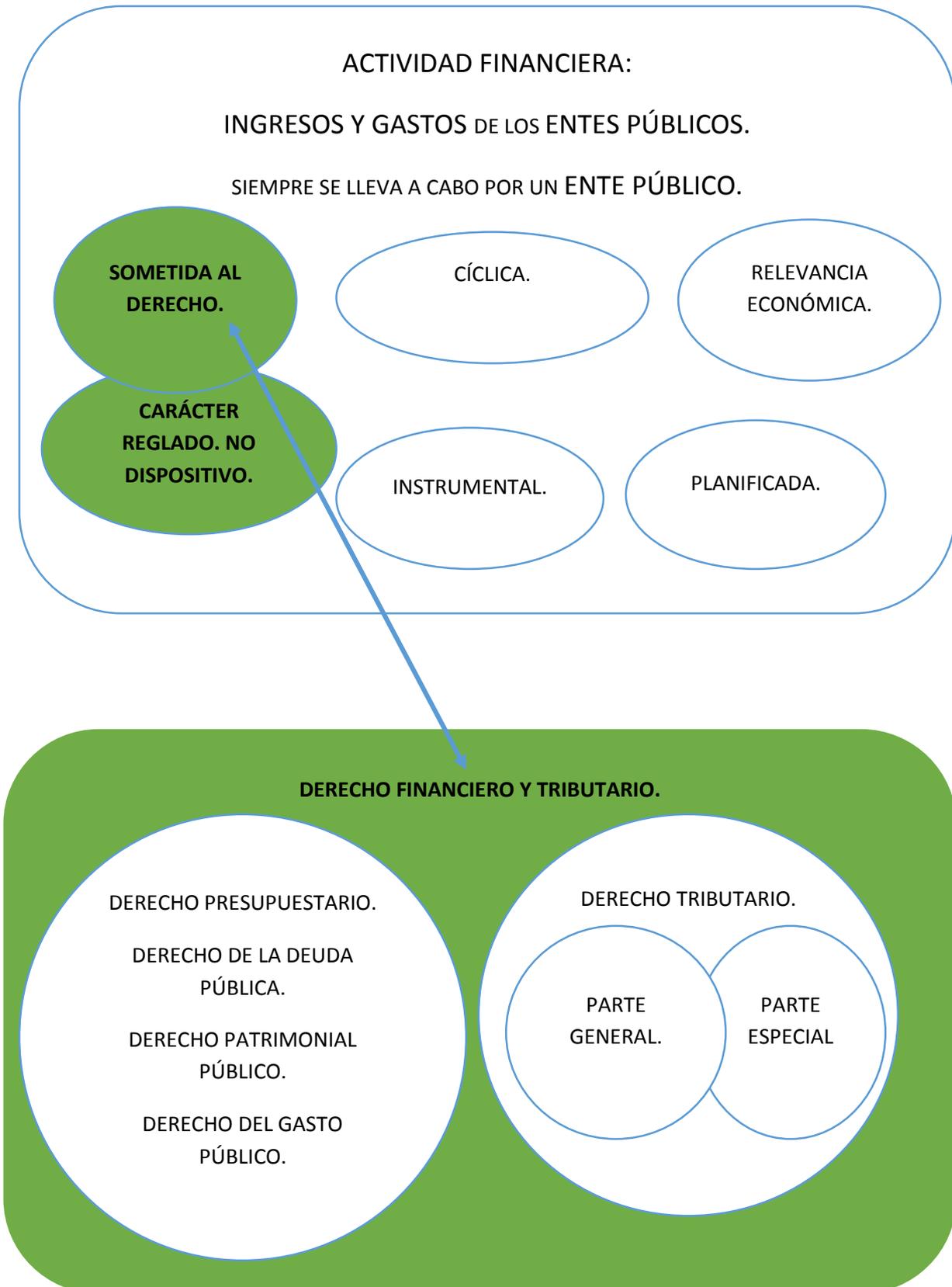
5.- Junto a estas ramas o sectores del Derecho Financiero se pueden mencionar las que hacen referencia a la emisión y circulación de moneda y al Derecho del Gasto público.

De todas estas ramas, la que más desarrollo ha tenido en los últimos años es el Derecho Tributario.

Al Derecho Tributario se refiere la totalidad del temario de la asignatura, que se divide en una parte general, que estudia las normas generales sobre el establecimiento y aplicación de los tributos, y a una parte especial que estudia las concretas figuras tributarias.

OBJETIVOS DE APRENDIZAJE.

Los objetivos del aprendizaje se concretan en conocer las relaciones entre los distintos conceptos que se expresan a continuación.



CUESTIONARIO.

1. ¿Qué ciclo financiero regula el Derecho Financiero y Tributario?
2. ¿Cuáles son los dos significados más importantes de la expresión “Hacienda pública”? ¿cuál de ellos es el más utilizado en la actualidad?
3. ¿Qué quiere decir que la expresión “Hacienda pública” tiene un sentido subjetivo?
4. ¿Por qué razones es cíclica la actividad financiera?
5. ¿Qué quiere decir que la actividad financiera es instrumental?
6. ¿Cómo es posible que los entes públicos estén sometidos al Derecho en el ejercicio de la actividad financiera y sin embargo tengan prerrogativas que no tienen los entes privados? ¿Por qué razón es esto así?
7. ¿Qué quiere decir que la actividad financiera tiene una característica de economicidad?
8. ¿Qué diferencia existe entre una norma de derecho dispositivo y una de derecho cogente o imperativo? ¿Por qué se suele dar esta diferencia, y en qué ámbitos?
9. ¿Qué ramas componen el Derecho Financiero? ¿Cuál es la que fundamentalmente se trata en esta asignatura?

TEMA 2. LAS FUENTES DEL DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO.

- 1.- Introducción.
- 2.- Las fuentes del derecho en general.
- 3.- El principio de jerarquía entre fuentes.
- 4.- La capacidad normativa de las Comunidades autónomas y de los Entes locales.
- 5.- Las órdenes interpretativas y otras disposiciones administrativas que no son fuente de derecho.
- 6.- La Ley General tributaria.
- 7.- Disposiciones especiales sobre las fuentes del derecho en materia tributaria.
- 8.- La capacidad normativa de las Comunidades autónomas y de los Entes locales.

1.- Introducción.

En sentido formal las fuentes del derecho son los modos o formas de generarse los mandatos de alcance general. Una fuente es un acto dispositivo que tiene capacidad de obligar con carácter general, es decir, a cualquier sujeto que se encuentre bajo el ámbito de su enunciado general, de su presupuesto de hecho, a diferencia de lo que sucede con un acto dispositivo que incorpora un mandato particular. (Ejemplo de fuente es una ley, o un reglamento. Ejemplo de acto particular es un contrato, un acto de expropiación, o un acto que sanciona a un sujeto; en los casos de expropiación o sanción, el mandato se dirige exclusivamente a uno o varios destinatarios concretos, no a cualquier sujeto que eventualmente pueda encontrarse bajo su ámbito de definición general).

Se pueden así distinguir varias situaciones:

Un sujeto puede estar obligado porque una fuente del derecho haya definido un ámbito de aplicación general y dicho sujeto, como muchos más, tiene que cumplir un mandato, (por ejemplo, una ley dispone que las personas físicas que obtengan los volúmenes de ingreso y en las formas que determina tienen que tributar por Impuesto sobre la renta de las personas físicas). Este mandato afecta a una pluralidad indefinida de obligados, que se pueden considerar incluidos en el presupuesto de hecho de la norma.

Un sujeto puede estar obligado porque la Administración ha decidido que necesita un terreno suyo para fines de utilidad pública, y se lo expropia de acuerdo con la ley: el acto de expropiación de ese terreno no es fuente de derecho, sino un acto dirigido precisamente a un sujeto concreto, y perfectamente identificado.

2.- Las fuentes del derecho en general.

Como se va a explicar más adelante las normas, las fuentes del derecho, tienen una ordenación jerárquica.

En el escalón uno, las que más fuerza tienen: la Constitución y los tratados internacionales.

En el escalón dos, las normas con rango de ley.

En el escalón tres, los reglamentos.

Ninguna norma de un escalón inferior puede contradecir, modificar o derogar a una de un escalón superior.

La Constitución.

La Constitución, (Cs) es la norma superior del Ordenamiento jurídico, tiene carácter vinculante y existen procedimientos específicos que garantizan su supremacía en el caso de que se intente vulnerarla; de estos procedimientos conoce el Tribunal Constitucional:

El recurso de inconstitucionalidad contra leyes y disposiciones normativas con rango de ley, previsto en el artículo 161.1.a) de la Cs. En este caso se protege a la Constitución frente a la redacción inconstitucional de una ley. Es decir, frente a una ley que pretendiera determinar situaciones, derechos u obligaciones contrarias a la Constitución.

El recurso de amparo, previsto para tutelar a los sujetos en los supuestos de violación del principio de igualdad o de los derechos fundamentales y libertades públicas, contemplado en el artículo 161.1.b) Cs.

En este caso no se protege a la Constitución frente a una norma inconstitucional, sino a un sujeto que estima que la norma que se le quiere aplicar vulnera, no cualquier derecho suyo, sino los derechos más importantes de entre los que contempla la Cs a su favor.

Los tratados internacionales.

Los tratados internacionales, una vez aprobados por el Parlamento español, pasan a formar parte del ordenamiento interno, y tienen una capacidad de obligar superior a la de las leyes.

El derecho de la Unión europea.

En la actualidad el derecho de la Unión europea, aparte de los tratados correspondientes, se basa en dos tipos de normas, las directivas: que obligan a los Estados en cuanto a los fines, pero no en cuanto a los medios para conseguirlos, y que obligan a los Estados a modificar sus normas, y los reglamentos, directamente obligatorios para cualquier sujeto en la Unión.

La ley. Leyes parlamentarias, orgánicas y ordinarias. Decretos legislativos. Decretos leyes.

Leyes parlamentarias, orgánicas y ordinarias.

Se puede entender la expresión "ley" en sentido general, como toda disposición normativa escrita, o en sentido estricto, como aquella disposición normativa emanada del Poder legislativo; en este último sentido, que es el más apropiado, se suele utilizar la expresión "ley formal" o "ley de Cortes".

Determinadas leyes asumen por mandato de la Constitución el carácter de ley orgánica; son las relativas al desarrollo de los derechos fundamentales y libertades públicas, las que aprueban los estatutos de autonomía y el régimen electoral general y las demás previstas expresamente en la Constitución. Es decir, las leyes orgánicas regulan las cuestiones más estructuralmente importantes, y necesitan mayorías cualificadas para ser aprobadas, modificadas o derogadas.

Decretos legislativos.

La ley formal responde al esquema básico del Estado de Derecho, según el cual es el Poder legislativo el legitimado para emanar normas de alcance general y rango superior, es decir, leyes.

Ahora bien: la complejidad de las relaciones de gobierno ha impuesto formas de funcionamiento que se alejan de este esquema puro; de acuerdo con ellas el Poder ejecutivo puede, en ciertas ocasiones, y previa autorización o encomienda del legislativo, emanar normas con rango de ley. Los casos en que puede hacerlo dan lugar a los Decretos legislativos, que están previstos en el artículo 82 Cs. Se trata, pues, de supuestos en los que las Cortes autorizan al Gobierno a dictar normas que tienen el mismo rango y los mismos efectos que las leyes de Cortes.

El más importante de los efectos del Decreto legislativo es que tiene rango de ley en lo que no rebase el ámbito normativo cubierto por la ley delegante que lo autoriza, por lo cual sólo se va a poder modificar por otra norma que tenga rango de ley. Existen dos clases de Decretos legislativos:

1.- Textos articulados: en estos supuestos una ley de bases fija el objeto y alcance de la delegación, así como los principios y criterios que han de desarrollarse. El texto articulado desarrolla los principios y criterios que se fijan en la ley de bases que dictan las Cortes.

2.- Textos refundidos: el Gobierno sólo está autorizado a estructurar en un texto único disposiciones que ya se encuentran vigentes, aunque dispersas en una pluralidad de textos normativos.

El Decreto ley.

Su regulación básica se establece en el artículo 86.1 Cs. Las cuatro notas que caracterizan al Decreto-ley como fuente del derecho son:

1.- Es una disposición legislativa provisional, pues para que se lleve a cabo su incorporación definitiva al ordenamiento jurídico ha de ser expresamente convalidada por las Cortes Generales.

2.- Es un acto normativo del Gobierno, no del Parlamento.

3.- Sólo se puede dictar en casos de extraordinaria y urgente necesidad.

4.- No puede regular aquellas materias que le están vedadas expresamente por el artículo 86.1 y que son las siguientes: derechos, deberes y libertades de los ciudadanos recogidos en el Título I, régimen de las Comunidades autónomas y derecho electoral general. Si el Decreto ley no se convalida por las Cortes en el plazo de treinta días desde su promulgación, pierde su eficacia; si se convalida, permanece como tal Decreto ley con la eficacia prevista en él.

El reglamento.

El reglamento es una disposición de carácter general aprobada por el Poder ejecutivo, que forma parte del Ordenamiento español, tiene alcance general y es por tanto fuente de derecho. El titular de la potestad reglamentaria es el Gobierno, (artículo 97 Cs).

Tiene siempre un rango inferior a la ley.

El reglamento tiene un doble límite: por un lado la Constitución, que lo limita tal y como hace con las leyes; por otro lado está limitado por la propia ley. El reglamento no puede, ni directa ni indirectamente, establecer preceptos contrarios a lo dispuesto en la ley.

Las órdenes ministeriales.

Con independencia de lo anterior, los Departamentos ministeriales, por sí solos, pueden, cuando una ley o un reglamento lo autorizan o encomiendan, dictar Órdenes ministeriales de desarrollo de la ley o del reglamento.

Resumen general.

De acuerdo con lo que se acaba de decir, el esquema de producción de normas puro sería el siguiente:

La Constitución y los tratados son normas que se encuentran por encima de las demás.

El parlamento es el único que puede elaborar normas con rango de ley.

El gobierno sólo puede dictar normas de carácter reglamentario, que desarrollan las leyes y que nunca pueden contradecirlas.

Ahora bien. Este esquema es demasiado rígido. Por esta razón, aunque sólo el parlamento puede elaborar normas superiores a los reglamentos, es decir, con rango de ley, se establecen dos excepciones:

En unos casos el parlamento autoriza al gobierno para que dicte normas con rango de ley; bien refundiendo textos ya existentes, bien creando nuevo derecho pero respetando los límites que el parlamento fija.

En otros casos excepcionales, por razones de extraordinaria y urgente necesidad, y siempre que no regule ciertas cuestiones, el gobierno puede dictar una norma que

obliga con la misma fuerza que una ley. Esta norma tiene que ser inmediatamente convalidada por el parlamento, o deja de tener validez.

3.- El principio de jerarquía entre fuentes.

1. En el primer lugar del orden jerárquico de las fuentes se encuentran la Constitución y los tratados internacionales.
2. Las Leyes de Cortes, tanto ordinarias como orgánicas, los Decretos legislativos y los Decretos leyes en el segundo escalón.
3. Los reglamentos, siempre, por debajo de todos estos.

Según el principio de jerarquía, las normas de rango inferior nunca pueden prevalecer en su aplicación sobre las de rango superior, y no pueden modificarlas ni derogarlas.

La relación entre ley ordinaria y ley orgánica se basa en el principio de reserva de ley orgánica: la Cs establece, como se ha dicho, que ciertas cuestiones sólo pueden regularse mediante ley orgánica, por lo que cuando una ley ordinaria establece un mandato distinto al de la orgánica en cuestiones reservadas a ésta, prevalece la orgánica. Las disposiciones de leyes orgánicas que regulen cuestiones no reservadas a ley orgánica tienen rango de ley ordinaria; es frecuente que una ley orgánica contenga en su seno preceptos orgánicos y ordinarios.

4.- La capacidad normativa de las Comunidades autónomas y de los Entes locales.

Las Comunidades autónomas, en el ámbito de las competencias que tienen atribuidas, tienen la capacidad de dictar normas con rango de ley, leyes formales. También emanan Decretos legislativos y Decretos leyes. Además, tienen la capacidad de dictar normas de rango reglamentario, y órdenes a través de sus distintas Consejerías.

Los Entes locales, entre ellos los ayuntamientos, no tienen la capacidad de dictar normas con rango de ley, sólo normas de rango reglamentario.

5.- Las órdenes interpretativas y otras disposiciones administrativas que no son fuente de derecho.

Ordenes interpretativas. Emanan de órganos de dirección y consultivos de la Administración, y aclaran las leyes y demás disposiciones en materia tributaria. La interpretación que se recoge en las mismas no es norma reglamentaria. No son fuente de derecho, y sólo vinculan a los órganos de la propia Administración. Por tanto, no son vinculantes ni para los Tribunales ni para los ciudadanos.

Otras disposiciones administrativas. Es frecuente que los órganos superiores de la Administración publiquen documentos en los que se interpretan y analizan normas legales o reglamentarias o se imparten directrices u órdenes a los órganos jerárquicamente dependientes. Estos documentos tienen distintas denominaciones (circulares, instrucciones, resoluciones). Carecen de carácter normativo, deben entenderse como una interpretación administrativa de una determinada norma, sin que puedan vincular a los ciudadanos ni a los Tribunales de justicia.

6.- La Ley General Tributaria.

La Ley 58/2.003, de 17 de diciembre, General Tributaria, (LGT), es la norma que regula con carácter general todas las cuestiones que son de aplicación a cualquier tipo de tributo. Existen normas que regulan tributos concretos, pero la LGT es la ley que con carácter general regula las cuestiones relacionadas con los tributos, define las clases de tributos, sus características y fines, regula las normas de aplicación y revisión, el régimen de infracciones y sanciones, o la

revisión, (en caso, por ejemplo, de impugnaciones). Es de aplicación a todas las Administraciones tributarias de España.

Sus Títulos son:

Título I Disposiciones generales del ordenamiento tributario.

Título II Los tributos.

Título III La aplicación de los tributos.

Título IV La potestad sancionadora.

Título V Revisión en materia administrativa.

Título VI Actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda pública.

Título VII Recuperación de ayudas de Estado que afecten al ámbito tributario.

7.- Disposiciones especiales sobre las fuentes del derecho en materia tributaria.

A las fuentes del derecho en el ámbito tributario se refiere el artículo 7 LGT, titulado Fuentes del ordenamiento tributario.

En su número 1 viene a reproducir la pirámide jerárquica que se ha mencionado con anterioridad.

“1. Los tributos se regirán:

a) Por la Constitución.

b) Por los tratados o convenios internacionales que contengan cláusulas de naturaleza tributaria y, en particular, por los convenios para evitar la doble imposición, en los términos previstos en el artículo 96 de la Constitución.

c) Por las normas que dicte la Unión Europea y otros organismos internacionales o supranacionales a los que se atribuya el ejercicio de competencias en materia tributaria de conformidad con el artículo 93 de la Constitución.

d) Por esta Ley, por las Leyes Reguladoras de cada tributo y por las demás leyes que contengan disposiciones en materia tributaria.

e) Por las disposiciones reglamentarias dictadas en desarrollo de las normas anteriores y, específicamente en el ámbito tributario local, por las correspondientes ordenanzas fiscales.

En el ámbito de competencias del Estado, corresponde al Ministro de Hacienda dictar disposiciones de desarrollo en materia tributaria, que revestirán la forma de orden ministerial, cuando así lo disponga expresamente la ley o reglamento objeto de desarrollo. Dicha orden ministerial podrá desarrollar directamente una norma con rango de Ley cuando así lo establezca expresamente la propia Ley”.

En su número 2 se refiere al derecho supletorio:

“2. Tendrán carácter supletorio las disposiciones generales del Derecho administrativo y los preceptos del derecho común”.

El “derecho común” en una materia es el que por naturaleza regula dicha materia. El Derecho Tributario regula incidencias sobre hechos, actos o situaciones que están regulados por otras ramas del ordenamiento; por ejemplo, regula la tributación de los rendimientos del trabajo, o de los contratos de seguro, o de la adquisición de donaciones. Además, se basa en su aplicación en actos y procedimientos administrativos. Además, determina ciertas infracciones y sanciones.

Pues bien, en cada uno de los casos mencionados el Derecho Tributario puede, o bien dar por supuesta la situación de base, sin realizar ninguna regulación de ésta, o bien dar lugar a dudas en su aplicación. En estos casos la calificación de las cuestiones que se susciten se tiene que basar en la rama del derecho que, por naturaleza, regula dicha situación.

Por ejemplo: el IRPF regula la tributación de las rentas que proceden de los contratos de seguro, o de los fondos de inversión. Lo normal es que la ley del IRPF, sin embargo, no defina ni regule lo que es un contrato de seguro, o un fondo de inversión; simplemente, da por supuesto que hay unas normas que los regulan, y definen cuándo existen y cuál es el régimen jurídico a que se encuentran sometidos. Así, cuando al aplicar el IRPF existen dudas sobre ciertas cuestiones relacionadas con un seguro o con un fondo de inversión, hay que acudir a dichas normas para resolverlas, porque son las normas que “por naturaleza”, regulan esa cuestión. Lo mismo podría suceder en relación con la compraventa, el alquiler, las expropiaciones forzosas, las donaciones o cualquier otra situación.

Ahora bien: si una ley concreta, por ejemplo, la del IRPF, establece alguna modificación o matización en la normativa general a los efectos de su tributación por IRPF, dicha modificación o matización sí se ha de tener en cuenta, pero sólo a efectos de la aplicación de dicho impuesto.

Además de lo anterior, existen dos ramas del derecho que, aparte de que regulan muchas cuestiones a las que se refiere el Derecho Tributario, cumplen una función supletoria general en ciertas cuestiones:

El Derecho Civil, que regula todas las cuestiones relativas a las fuentes del derecho, y los criterios generales de interpretación y aplicación de las normas.

El Derecho Administrativo, porque el Derecho Tributario, (que es una suerte de Derecho Administrativo especial), se desenvuelve mediante decisiones que son actos administrativos, y mediante procedimientos administrativos especiales. En todo lo no regulado de forma especial en relación con estas cuestiones en el Derecho Tributario, o en las cuestiones que den lugar a dudas, las normas y los criterios a aplicar son los del Derecho Administrativo general.

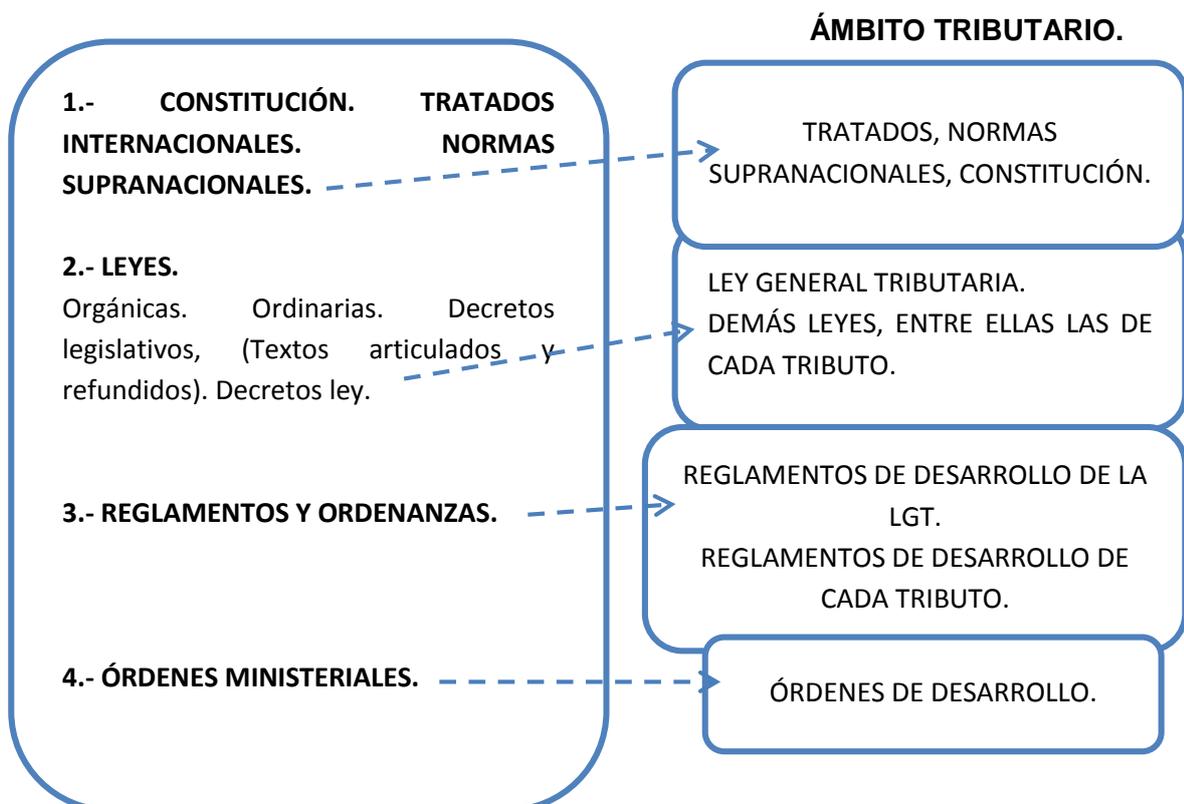
Identificación y derogación expresa de las normas tributarias.

El artículo 9 LGT establece:

“Identificación y derogación expresa de las normas tributarias.

1. Las leyes y los reglamentos que contengan normas tributarias deberán mencionarlo expresamente en su título y en la rúbrica de los artículos correspondientes.

2. Las leyes y los reglamentos que modifiquen normas tributarias contendrán una relación completa de las normas derogadas y la nueva redacción de las que resulten modificadas”.



OBJETIVOS DE APRENDIZAJE.

Conocer el concepto de fuente del derecho, y distinguir fuentes del derecho de actos de eficacia singular.

Conocer el sistema de fuentes del derecho vigente en España. En especial:

Distinguir las según su rango. Conocer la pirámide normativa. Distinguir entre normas de rango legal y reglamentario.

Conocer la significación y las consecuencias del principio de jerarquía normativa.

Distinguir las según su origen: internacional, parlamentario o gubernamental. Conocer la singularidad de los decretos legislativos y de los decretos leyes.

Distinguir las según su origen de poder territorial. Organizaciones supranacionales, Estado, Comunidades autónomas o entes locales.

Conocer la Ley General Tributaria y su estructura, con el fin de poder manejarla.

Conocer las funciones que cumple.

Conocer el concepto de Derecho supletorio, saber qué función cumple y cuáles son las circunstancias en las que se tiene que acudir a él en Derecho Tributario. En especial, conocer las funciones del Derecho Civil y del Derecho Administrativo como derecho común.

CUESTIONARIO.

1. ¿Qué diferencia en la capacidad de obligar a sujetos destinatarios existe entre una norma, (fuente de derecho) y un acto singular, (por ejemplo, un contrato, una sanción por una infracción urbanística o un acto de expropiación de terrenos a un sujeto)?
2. ¿Qué es el principio de jerarquía normativa? ¿En qué casos una norma de rango inferior puede derogar a una de rango superior?
3. ¿Emana el Decreto ley de las Cortes? ¿Cuál es la intervención de las Cortes en relación con él?
4. ¿Qué diferencia existe entre un texto refundido y un texto articulado?
5. ¿Qué es un reglamento? Las dos principales características.
6. ¿Qué diferencia existe entre la capacidad normativa de las comunidades autónomas y la de los ayuntamientos?
7. ¿Cuál podría ser el derecho común al que acudir en un supuesto de duda acerca de una sociedad anónima?
8. ¿Alguna norma internacional o supranacional puede afectar a los tributos españoles?

TEMA 3. LOS TRIBUTOS. CONCEPTO, CLASES Y FINALIDAD.

- 1.- Los tributos. Concepto y clases.
 - 1.1.- Concepto de tributo. Clases.
 - 1.2.- El impuesto. Clases de impuestos.
 - 1.3.- La contribución especial.
 - 1.4.- La tasa.
 - 1.5.- Mención a los precios públicos.
- 2.- Finalidad de los tributos.

1.- Los tributos. Concepto y clases.

1.1.- Concepto de tributo. Clases.

El concepto y las clases de tributos vienen establecidos en el artículo 2 de la LGT que se refiere al concepto, a las clases y a los fines de los tributos.

Concepto. Los tributos son ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública.

Se exigen como consecuencia de la realización del presupuesto de hecho al que la ley vincula la obligación de contribuir, con el fin primordial de obtener ingresos para el sostenimiento de los gastos públicos. Así, el tributo es:

- Una obligación pecuniaria, es decir, que se ha de satisfacer en dinero y no mediante otro tipo de bienes o servicios.
- Una obligación establecida a favor de un ente público.
- Una obligación que nace por la realización de un presupuesto definido por una norma con rango de ley. Dicho presupuesto se denomina hecho imponible, y demuestra o manifiesta riqueza o capacidad económica en aquel que lo realiza.
- El tributo genera un ingreso público, porque se establece a favor de un ente público, y pasa a formar parte de recursos no privados, sino públicos. En consecuencia, tiene que aplicarse a la satisfacción de necesidades públicas.
- Es un ingreso de Derecho público, que es una cuestión distinta. Que es un ingreso de Derecho público implica que está regulado por normas de carácter público.

Recuérdese que, como se ha dicho en el tema 1, el Derecho público no deja prácticamente margen a los sujetos para que dispongan de sus derechos y obligaciones, sino que establece un marco de relación rígido.

Clases de tributos.

Los tributos se clasifican en:

- Tasas.
- Contribuciones especiales.
- Impuestos.

1.2.- El impuesto. Clases de impuestos.

Los impuestos son tributos exigidos sin contraprestación, cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente.

El impuesto no se vincula a ningún comportamiento concreto por parte de la Administración. El impuesto es el tributo más sofisticado y más apto para incorporar determinados aspectos del principio de capacidad económica. Es, también, el tributo más utilizado y con más capacidad de recaudación.

Es decir, el impuesto es un tipo de tributo. Se caracteriza el impuesto porque la obligación de pago, (el devengo), no se produce en atención a ningún tipo de actividad concreta por parte

de la Administración, (construcción de una calle, prestación de un servicio a una persona determinada), sino por el mero hecho de que el sujeto ha demostrado capacidad económica con una situación o un comportamiento determinado, como por ejemplo obtener renta, o gastarla.

La clasificación más importante de los impuestos distingue entre:

- Directos e indirectos.
- Instantáneos y periódicos.
- Objetivos y subjetivos.

Los impuestos directos e indirectos. Los impuestos directos gravan manifestaciones directas de capacidad económica, siendo dos ejemplos claros la obtención de una renta y la titularidad de un patrimonio. Los impuestos indirectos gravan manifestaciones indirectas de capacidad económica, como el consumo o gasto. En determinados impuestos indirectos el sujeto que realiza el hecho imponible paga el impuesto, pero debe repercutir a un tercero la carga tributaria.

La titularidad de un patrimonio y la obtención de renta no dan a entender que se tenga riqueza, "son" riqueza en sí. El gasto, sin embargo, simplemente da a entender que se tiene renta o patrimonio con los que hacer frente a él, cosa que no siempre sucede.

Los impuestos instantáneos y los periódicos. El hecho imponible es el presupuesto que al realizarse por un sujeto devenga el tributo, es decir, origina la obligación de tributar. En unos casos el hecho imponible es instantáneo, de forma que su realización lo agota o lo termina (por ejemplo, una compraventa). Los hechos imponibles instantáneos dan lugar a impuestos instantáneos. En otros casos el hecho imponible es de tracto sucesivo, es decir, tiene vocación de indefinición o prolongación en el tiempo, de forma que su realización no sólo no lo agota sino que viene a consolidarlo, por ejemplo, la obtención de renta por un sujeto. En estos casos, de hecho imponible continuo, la ley se ve obligada a parcelar el hecho imponible en periodos de tiempo; en cada período se devenga el tributo. En estos casos se habla de impuestos periódicos.

Un impuesto que grava una compraventa se devenga en el mismo momento de la realización, que suele ser instantánea. Un impuesto que grava la obtención de renta por una persona, sin embargo, se encuentra con una situación indefinida en el tiempo, y que puede durar hasta la muerte de la persona; evidentemente, por razones prácticas, no se puede esperar a la muerte para devengar y cobrar el impuesto de toda la vida, por lo que las leyes suelen parcelar el impuesto en períodos, por ejemplo, en el IRPF el año natural, de forma que cada período el impuesto se devenga, se cuantifica lo que hay que tributar por dicho período y se ingresa.

Los impuestos objetivos y subjetivos. Son impuestos objetivos los que no tienen en cuenta las circunstancias personales y familiares del sujeto para graduar la carga tributaria, y son impuestos subjetivos los que sí las tienen en cuenta.

El Impuesto sobre el Valor Añadido no suele tener en cuenta las circunstancias personales y familiares del pagador; el IRPF, sin embargo, sí: no tributa igual una persona sin minusvalía o sin cargas familiares que una persona a la que sí le afectan dichas circunstancias.

1.3.- La contribución especial.

Las contribuciones especiales son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento y ampliación de servicios públicos por la Administración.

La contribución especial se devenga porque la Administración lleva a cabo una actividad concreta. Ésta es la realización de una obra pública o el establecimiento por primera vez de un

servicio público. Se estima que en estos casos, aunque se produce un beneficio para toda la sociedad, éste es mayor para los sujetos que tienen patrimonios, bienes, especialmente relacionados o cercanos al lugar de la obra o de establecimiento del servicio. Un ejemplo claro es el arreglo de una calle: cuando una calle en mal estado se arregla toda la sociedad se beneficia, pero sobre todo los titulares de inmuebles en ella; por eso la ley establece que soporten, mediante el pago de contribuciones especiales, una parte del coste de la obra.

1.4.- La tasa.

Las tasas son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, o bien en la prestación de servicios o la realización de actividades que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios, o siendo de solicitud o recepción voluntaria no se presten o realicen por el sector privado, de forma que el sujeto tenga que solicitarlos de la Administración.

En la tasa también hay una actividad concreta de la Administración, pero a diferencia de lo que sucede con la contribución especial:

Lo que la Administración hace consiste en dejar que se utilice de forma especial el dominio público por un sujeto, (por ejemplo dejar que se instalen sombrillas, mesas y sillas en una plaza pública por el titular de un establecimiento de hostelería), o prestar un servicio, (no “establecerlo”, es decir, generar la infraestructura necesaria, como en la contribución especial, sino realizar una prestación, por ejemplo, expedir un título que acredita frente a todos que se ha obtenido un nivel de cualificación profesional determinado).

El destinatario suele ser un sujeto individualmente considerado, no una colectividad de personas.

Por lo que respecta a la prestación del servicio, para que se devengue una tasa es necesario que dicho servicio sea de solicitud o recepción obligatoria para el sujeto, o bien que siendo de solicitud o recepción voluntaria no lo preste el sector privado.

La ley estima que cuando un sujeto ocupa o aprovecha el dominio público o demanda un servicio porque es necesario para él, o tiene que solicitarlo a la Administración porque no encuentra prestadores privados de dicho servicio, la Administración tiene una cierta situación de prevalencia sobre dicho sujeto, que se encuentra “sujeto” a ella; de acuerdo con esto lo que hace es calificar la contraprestación como tributo, y desde ese momento existen una serie de garantías adicionales tanto para el sujeto como para la Administración; las más significadas de dichas garantías consisten, como se va a ver posteriormente, en que para establecer la obligación de pago es necesaria una norma legal; no basta con una norma reglamentaria, (principio de reserva de ley), y para estar obligado al pago es necesario demostrar cierta capacidad económica, (principio de capacidad económica).

1.5.- Mención a los precios públicos.

Vienen contemplados en el art. 24 de la Ley de Tasas y Precios Públicos. Los precios públicos no son tributos.

Los precios públicos son contraprestaciones pecuniarias que se satisfacen por la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de Derecho público, cuando prestándose también los servicios o actividades por el sector privado, sean de solicitud voluntaria por parte de los interesados.

Los precios públicos no están sometidos a los principios que vinculan a los tributos, entre los que destacan el de capacidad económica y el de reserva de ley.

2.- Finalidad de los tributos.

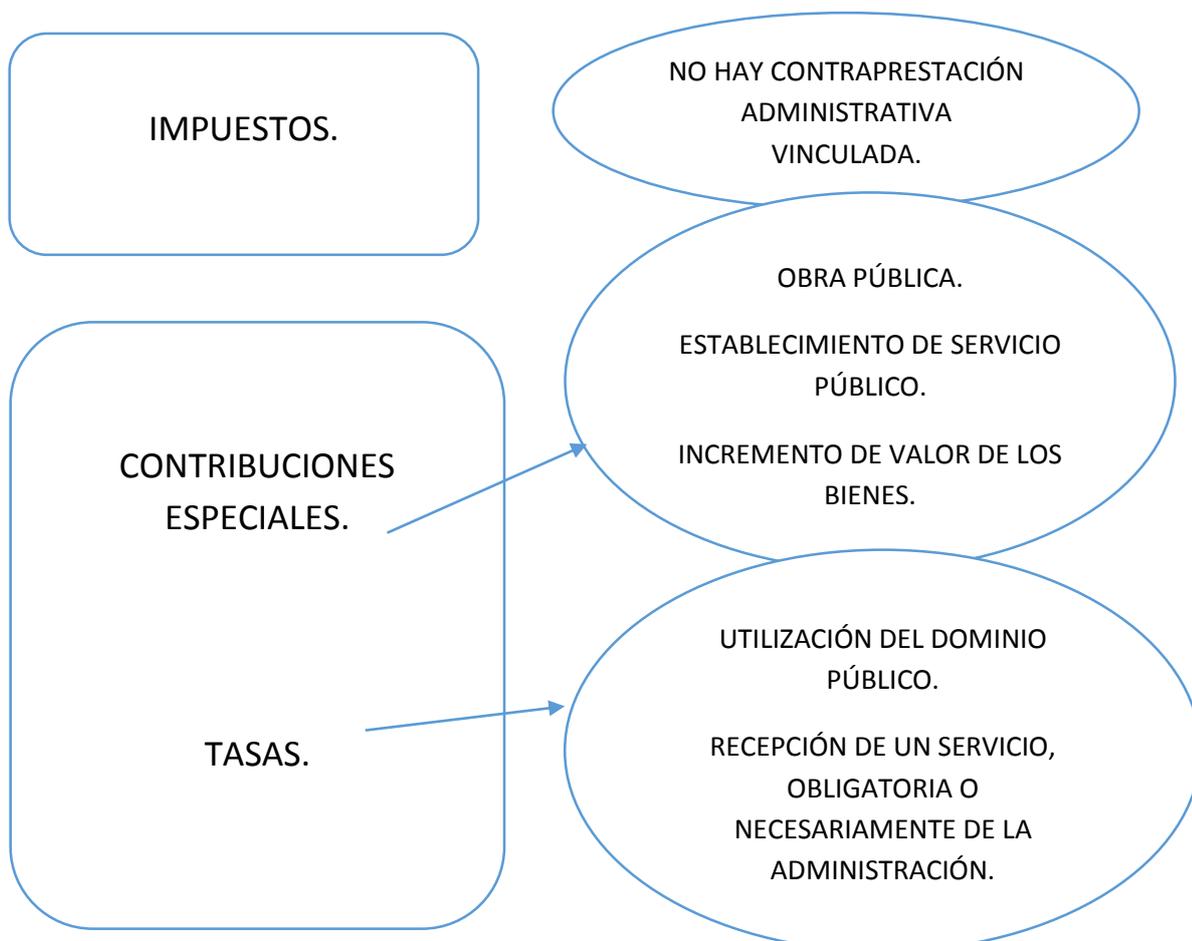
Como se ha dicho con anterioridad, el artículo 2 LGT hace referencia también a los fines de los tributos. Lo hace en su número 1, en el cual dispone que “los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución”.

Los tributos están concebidos, de forma principal o fundamental, para obtener ingresos. Ahora bien, junto con esta función pueden, en ocasiones, ser un instrumento de política económica en manos de las Administraciones, que mediante ellos, incrementándolos o suavizándolos, pueden incidir en la actividad económica, ralentizándola o propiciando su incremento, y pueden discriminar a unos sujetos de otros, por ejemplo, otorgando beneficios fiscales a los sujetos que invierten o llevan a cabo conductas que se consideran deseables desde el punto de vista económico. Además, los tributos están al servicio del logro de los fines constitucionales.

La finalidad esencial de los tributos, aquello para lo que están diseñados, es obtener ingresos públicos que permitan hacer frente a las necesidades generales. Ahora bien, los tributos son también un potente instrumento para conseguir fines en paralelo al recaudatorio. Mediante el sistema tributario los poderes públicos pueden incidir en la economía; por ejemplo, incrementado las obligaciones tributarias de pago de los sujetos no sólo se recauda más, sino que se puede “enfriar” o “ralentizar” la actividad económica en un momento determinado, retirando dinero del mercado, de la misma forma que se puede incrementar rebajando las obligaciones de pago.

Los tributos pueden también ayudar a proteger otros fines constitucionales, como el derecho a la salud o a la integridad física y psicológica, por ejemplo añadiéndose al precio de adquisición de un producto e incrementándolo en los casos en los que el consumo de dicho producto se estima que no es deseable.

TRIBUTOS.



OBJETIVOS DE APRENDIZAJE.

La lectura y estudio, las cuestiones que se susciten y los trabajos que se realicen en relación con este tema, deben permitir que el alumno comprenda:

- Qué es exactamente un tributo, y las notas que lo caracterizan. En especial que:
 - Es un ingreso público y de derecho público.
 - Está regulado por normas de carácter público.
 - Se produce porque se demuestra capacidad económica.
- Las clases de tributos que existen y la diferencia entre ellas.
- Las clases de impuestos, la diferencia entre impuestos directos e indirectos, instantáneos y periódicos y objetivos y subjetivos.
- Las finalidades que cumplen los tributos; en especial el carácter de instrumento concebido para recaudar.
- Distinguir con toda nitidez que el precio público no es un tributo, y se rige por unas normas jurídicas distintas a los de éstos.

CUESTIONARIO.

1. ¿Cuáles son las notas que caracterizan a los tributos?
2. ¿Qué diferencia al impuesto, por un lado, de la tasa y la contribución especial, por otro?
3. ¿Qué diferencia a la contribución especial de la tasa? Poner ejemplos de ambas.
4. ¿En qué se diferencian los tributos de los precios públicos?
5. ¿Qué dos principios importantes se aplican a los tributos y no a los precios públicos?
6. ¿Qué es un impuesto directo y uno indirecto?
7. ¿Qué es un impuesto periódico?
8. ¿Qué diferencia a los impuestos objetivos de los subjetivos?
9. Poner ejemplos de la utilización de tributos como instrumento de política económica.
10. Poner ejemplos de la utilización de tributos para la consecución de fines constitucionales.

TEMA 4. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN EL ORDEN TRIBUTARIO. APLICACIÓN E INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS.

- 1.- Principios constitucionales en el orden tributario.
- 2.- Aplicación de las normas tributarias.
- 3.- Interpretación de las normas tributarias.

1.- Principios constitucionales en el orden tributario.

Con independencia de que las referencias indirectas pueden ser muchas, los principios que la Constitución establece para la creación y aplicación del Derecho tributario vienen contemplados en su artículo 31, puntos 1 y 3.

El punto 1 establece principios de carácter material, y se refiere a los siguientes:

Generalidad. El sistema tributario debe de estar diseñado de tal forma que no establezca excepciones injustificadas que pudieran permitir que sujetos, en condiciones de igualdad, tributen de forma discriminatoria.

Capacidad económica. Para que un sujeto tenga que tributar, la norma que imponga el tributo ha de basarse en la acreditación de una cierta capacidad económica. No se puede establecer la obligación de tributar si el hecho que origina esta obligación no revela, aunque sea de una forma leve, una cierta capacidad económica en el sujeto.

Justicia. Es difícil definir este principio, porque es el culmen y el resumen ideal de todos los demás. La justicia se ha de intentar alcanzar mediante el diseño y la aplicación del sistema tributario basados en los principios de igualdad y de progresividad.

Progresividad. El principio de progresividad implica que, atendido el conjunto del sistema, (no cada tributo), la resultante ha de ser que tributan, más que proporcionalmente más, los que más riqueza o capacidad demuestran.

La capacidad económica tiene dos dimensiones. Una absoluta, según la cual o existe o no; esta dimensión se ha tenido en cuenta por la norma, porque sin ésta no se puede establecer un tributo. Una relativa, progresiva o cuantitativa, que implica que a más capacidad económica, hay que tributar más que proporcionalmente más, (por ejemplo, un sujeto con capacidad económica 1000 tributa en total un 20%: 200, uno con capacidad económica 2000, no tributa 400, sino un porcentaje mayor, el 25%: 500).

No confiscatoriedad. La Constitución establece que el sistema no puede tener alcance confiscatorio. Tiene alcance confiscatorio cuando implica que se tribute sin haber demostrado capacidad económica, o que se tribute de forma desmesurada.

Como se puede apreciar los principios son algo difusos, y discutibles en un enunciado tan sencillo como el que se acaba de hacer, hasta el punto de que muchos expertos negarían parte de las explicaciones que se acaban de exponer; ahora bien, lo cierto es que, por separado o formando una unidad, son perfectamente perceptibles. Otra cosa es que su apreciación es relativa, y depende de la sensibilidad de cada comunidad humana, (por ejemplo, para ciertas sociedades una tributación del 70% es perfectamente aceptable, mientras que otras no la aceptarían jamás). Es el Tribunal Constitucional el que en cada caso ha de decidir acerca de si el sistema, o un tributo concreto, respetan los principios.

El artículo 3 LGT se refiere a estos principios; reitera los constitucionales y además se refiere a los de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones por parte del obligado tributario. Son costes indirectos aquellos que no vienen impuestos por la ley como un concepto tributario o sancionador, pero que

existen como consecuencia de la complejidad del cumplimiento de las obligaciones tributarias, (llevar a cabo de registros, cumplimentación de declaraciones y liquidaciones complejas, etc.)

El principio de reserva de ley.

El punto 3 del artículo 31 de la Constitución establece un principio formal, que se aplica caso por caso, y que tiene una importancia trascendental: el de reserva de ley.

El principio constitucional de reserva de ley afecta a todas las figuras tributarias, (tasas, contribuciones especiales e impuestos). De acuerdo con él, el establecimiento de cualquier tributo, la modificación o la derogación, deben de realizarse mediante una norma con rango de ley. A diferencia de los principios vistos anteriormente, éste se refiere al procedimiento de elaboración, imposición, modificación y derogación de tributos. No define contenidos materiales a respetar por los tributos, sino un procedimiento determinado, que radica o sitúa la decisión en el parlamento.

El principio de reserva de ley no afecta sólo a las decisiones básicas o elementales sobre un tributo, sino a las que se refieren a sus elementos configuradores o esenciales, (los elementos determinantes de la identidad del obligado, la identificación de la prestación, su cuantificación). Dispone la Constitución de forma expresa que todo beneficio fiscal o exención deberá establecerse en virtud de ley.

Además, y sin relación a la estructura concreta de los tributos, el principio de reserva de ley afecta a las principales cuestiones de procedimiento o relación, (prescripción, ciertos derechos y obligaciones de las partes en el procedimiento, etc). Evidentemente, las decisiones tributarias de importancia menor quedan en manos de normas de rango inferior: reglamentos e incluso órdenes ministeriales.

El principio de reserva de ley en materia tributaria viene regulado, además de por supuesto en la Constitución, que es la que tiene fuerza de obligar a las demás normas, en el artículo 8 LGT, que enumera las principales cuestiones a las que es de aplicación.

El principio de reserva de ley, entre otras cosas:

1.- Garantiza el principio de autoimposición, en virtud del cual los ciudadanos no pagan más tributos que aquellos a los que sus legítimos representantes han otorgado su consentimiento en el parlamento.

2.- Es un principio que sirve a la seguridad jurídica o certeza del derecho, ya que dada la publicidad de la ley, el contribuyente puede conocer con más claridad el alcance de sus obligaciones fiscales que si éstas dependieran de normas de rango inferior.

3.- Además, obliga a que las principales decisiones tributarias se discutan en el parlamento, mediante un procedimiento contradictorio, de discusión pública.

Consecuencias del principio de reserva de ley.

Como el Estado y las Comunidades autónomas pueden dictar normas con rango de ley, pueden crear tributos, siempre que respeten los límites que establece la Constitución. Los ayuntamientos sólo pueden crear normas de rango reglamentario, (ordenanzas), y por tanto no pueden crearlos, sólo pueden desarrollarlos en aquellos aspectos que no sean esenciales sino más secundarios.

Los principios constitucionales sólo son efectivos si se disponen en la propia Constitución. Aunque la LGT se refiera, como se ha dicho con anterioridad, a estos, sus artículos sólo tienen una labor de desarrollo o aclaración. Si los principios que se analizan en este epígrafe constasen sólo en leyes normales, otra podría derogarlos en cualquier momento, cosa que no sucede con la Constitución.

2.- Aplicación de las normas tributarias.

Vigencia temporal de las normas tributarias. Efecto retroactivo.

Esta es una cuestión regulada en el artículo 10 LGT. Las normas tributarias entran en vigor y están vigentes de acuerdo con los principios generales establecidos en el Código civil: si disponen otra cosa, en el momento en que dispongan, y si no la disponen, a los veinte días de su publicación completa en el Boletín Oficial correspondiente. Salvo que la norma disponga que va a estar vigente durante un plazo determinado, su vigencia es indefinida: hasta que otra de igual o superior rango la derogue, bien estableciéndolo expresamente, o bien regulando la cuestión de forma diferente.

Retroactividad de las normas tributarias.

La retroactividad de una norma implica que surte efectos con respecto a situaciones que se produjeron antes de su entrada en vigor.

Las normas tributarias sí pueden ser retroactivas, con la única condición de que lo dispongan expresamente. Esta regla tiene una importante excepción: en los casos de normas que regulen infracciones y sanciones, así como recargos, siempre tendrá efecto retroactivo la norma más favorable para el sujeto.

Puede suceder que una norma que imponga un tributo determine que a dicho tributo no sólo están sujetas las situaciones desde su entrada en vigor en adelante, sino situaciones anteriores, por ejemplo las ocurridas en los tres meses anteriores. También puede ser que se otorgue un beneficio fiscal para situaciones no sólo posteriores sino anteriores.

En materia de infracciones y sanciones tributarias, sin embargo, son siempre retroactivas las normas más favorables para el obligado y nunca lo son las posteriores más desfavorables.

Criterios de sujeción a las normas tributarias.

Cuestión regulada en el artículo 11. A la hora de determinar si una norma es de aplicación a una determinada situación, los criterios fundamentales son dos. El de residencia, según el cual la norma se aplica a los residentes en un determinado territorio, por ejemplo España. Son residentes los que de hecho han estado más tiempo en dicho territorio, (por ejemplo, tienen que contribuir por IRPF los sujetos que, tengan la nacionalidad que tengan, residen en España, es decir, pasan en España más de 183 días en el año natural, que comprende desde 1 de enero a 31 de diciembre). El de territorialidad, según el cual se aplica la norma a los hechos o actos producidos en un territorio, (por ejemplo, tienen que tributar por una transmisión los sujetos cuando, residan donde residan, y tengan la nacionalidad que tengan, el elemento que se transmite está radicado en España).

La Hacienda Pública como sujeto.

Dispone el artículo 5 LGT que la Administración tributaria está constituida por los órganos y entidades de derecho público que desarrollan las funciones relacionadas con la aplicación de los tributos. En el ámbito estatal, el Ministerio de Hacienda, o de Economía y Hacienda, y la Agencia Estatal de Administración Tributaria, que es un ente público que depende de dicho Ministerio. En el ámbito de las Comunidades autónomas, y de los ayuntamientos, también hay departamentos encargados de la misma labor.

A estos entes se refiere el tema 1 cuando habla de Hacienda pública en sentido subjetivo, como sujeto.

Impugnabilidad de los actos de aplicación de los tributos dictados por las Administraciones y agencias. (Art. 6 LGT).

Los actos que dictan los entes públicos que aplican el Derecho tributario, así como los de imposición de sanciones, están plenamente sometidos a la ley, y son reglados, no discrecionales, lo que quiere decir que no hay margen de apreciación según la voluntad del aplicador. Si un sujeto considera que el acto no respeta la norma correspondiente, puede impugnarlo, primero recurriendo contra él en vía administrativa, y una vez agotada la vía administrativa sin obtener satisfacción, ante los Tribunales de Justicia.

Mención al Consejo para la Defensa del Contribuyente. El Consejo para la Defensa del Contribuyente, que depende del Ministerio de Economía y Hacienda, vela por la efectividad del respeto a los derechos de los obligados tributarios, (con independencia, por supuesto, de la vía judicial), y atiende sus quejas y sugerencias. Está contemplado en el art. 34.2.

3.- Interpretación de las normas tributarias. (Arts. 12 a 16 LGT).

Criterios de interpretación.

Los criterios de interpretación de las normas tributarias son los dispuestos con carácter general para todo el ordenamiento por el Código civil. Hay que tener, no obstante, una cosa en cuenta: cuando una norma tributaria utiliza términos o define conceptos, la definición tributaria prevalece, a los solos efectos tributarios, sobre la común o usual, o sobre la definida por el derecho supletorio que sea de aplicación. Si no es así hay que atender, si hay una definición jurídica en el derecho supletorio, a ésta, y si no a la acepción técnica o la usual, en función de las circunstancias. (Por ejemplo, si la ley del IVA establece una serie de requisitos para ser considerado empresario, a los efectos de IVA y sólo de IVA será empresario sólo quien cumpla dichos requisitos; si la ley tributaria a aplicar, por ejemplo la que regula el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, no lo define, hay que atender al derecho que regula el estatuto del empresario, que es el Derecho mercantil, para determinar si el sujeto en cuestión es empresario o no).

Calificación.

Calificar es determinar la naturaleza jurídica de una situación y sus consecuencias. Las operaciones tributarias se deben de calificar de acuerdo con su verdadera naturaleza, y no con su apariencia o la denominación que las partes les hayan dado, (por ejemplo, si se califica como compraventa la transmisión de un bien valorado en 1000, a cambio de un precio de 5, a los puros efectos tributarios, la operación es de venta en 5, pero lucrativa en 995).

Analogía.

No cabe la utilización del criterio de interpretación analógico en el ámbito del hecho imponible, exenciones, ni beneficios o incentivos fiscales. Es decir, en caso de duda sobre la interpretación de un precepto, o en caso de falta de contemplación de una situación, no se puede acudir a otra norma que tenga identidad de razón con la interpretada para concluir en que también le es de aplicación lo dicho en esta otra norma; (si la norma que regula el IRPF establece un beneficio fiscal para los empresarios personas físicas, pero el Impuesto sobre sociedades no lo establece para las personas jurídicas, no se puede aplicar dicho beneficio a las personas jurídicas, que tributan por Impuesto sobre sociedades, sólo porque ambos supuestos son parecidos).

Conflicto en la aplicación de la norma tributaria y simulación.

La LGT contiene normas para prevenir estas dos situaciones.

El conflicto en la aplicación de la norma. Se da cuando los sujetos, en condiciones normales, deberían de haber utilizado una fórmula para obtener un objetivo concreto, (por ejemplo, la transmisión de un bien), pero utilizan otra muy artificiosa que no tiene ventaja económica o jurídica o social alguna, pero genera una tributación menor. Los sujetos no engañan, pero utilizan una forma que es muy rebuscada y sólo útil a los efectos de ahorrar impuestos.

La simulación. En el caso de la simulación sí hay un engaño: se camufla o viste una operación de forma que su apariencia no deje conocer la realidad, (por ejemplo, disfrazar una donación como compraventa, para tributar menos; en este caso se documenta una compraventa cuando en realidad no hay pago real del precio).

En estos casos, la ley ordena que la operación tribute de acuerdo con la realidad que supone.

OBJETIVOS DE APRENDIZAJE.

Con respecto a los principios constitucionales:

- Comprensión del significado de los principios tributarios establecidos en la Constitución. En especial la tendencia al logro de la justicia como consecuencia de la aplicación de principios más concretos. Comprensión del principio de progresividad y del de no confiscatoriedad.
- Comprensión de la necesidad de que los principios se establezcan a nivel constitucional, y no de norma ordinaria. Comprensión de la función del Tribunal Constitucional en relación con ellos.
- Comprensión del principio de reserva de ley. De su carácter formal y de las virtudes que incorpora en relación con la separación de poderes, con el principio de autoimposición, con la seguridad jurídica y con la publicidad de las normas y de las razones de su redacción concreta.

Con respecto a la aplicación de las normas tributarias:

- Comprensión de los criterios básicos de entrada en vigor y cesación de vigencia.
- Comprensión de la retroactividad: lo que significa y los principios que la regulan, distinguiendo cuestiones sancionadoras y no sancionadoras.
- Comprensión de los dos principales criterios de sujeción a las normas tributarias: residencia y territorialidad.
- Comprensión del sometimiento a Derecho de los actos de aplicación de los tributos, y en consecuencia de su impugnabilidad.

Con respecto a la interpretación de las normas tributarias:

- Comprensión de los criterios básicos de interpretación. De los límites de la analogía.
- Comprensión del principio según el cual los actos sometidos a tributación se deben de calificar de acuerdo con su verdadera naturaleza.
- Comprensión básica de los supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria y de simulación.

CUESTIONARIO.

- 1.- El principio de capacidad económica. Enunciarlo.
- 2.- El principio de progresividad. Enunciarlo. ¿Se tiene que respetar en cada tributo?
- 3.- El principio de reserva de ley.
- 4.- ¿Vincularían los principios a las leyes si estuvieran fijados, no en la Constitución, sino en normas con rango de ley?; ¿la regulación de una reserva en una ley puede producir algún efecto?
- 4.- ¿Se puede crear mediante un reglamento un precio público?
- 5.- ¿Qué es la retroactividad de las normas tributarias? ¿Pueden ser retroactivas?

UNIDAD DIDÁCTICA 1. TEMAS 1 A 4. PREGUNTAS TIPO TEST.

1.- Los tributos:

- a) Tienen a satisfacer necesidades de los entes privados.
- b) Pueden ser exigidos tanto por entes públicos como privados.
- c) Son prestaciones que se vinculan a la fase de ingresos de la actividad financiera pública.
- d) Ninguna es cierta.

2.- La actividad financiera:

- a) Es instrumental.
- b) Satisface de por sí las necesidades públicas.
- c) No está prácticamente regulada por la ley.
- d) En realidad no existe.

3.- El Derecho financiero:

- a) Deja un amplio margen de discrecionalidad en su aplicación a la Administración.
- b) Sólo somete a los sujetos que voluntariamente lo aceptan.
- c) Tiene un carácter fundamentalmente imperativo.
- d) Permite una amplia libertad en cuanto a la asunción de pactos entre particulares y Administración.

4.- Los tratados internacionales:

- a) Tienen un rango inferior al de las leyes internas.
- b) No forman parte del sistema de fuentes español.
- c) Una vez aprobados por el Parlamento español, pasan a formar parte del ordenamiento interno con una capacidad de obligar superior a la de las leyes.
- d) No son posibles en relación con la materia tributaria.

5.- La diferencia entre un Decreto legislativo y un contrato es que:

- a) Ninguna. Ambos obligan de forma idéntica y bajo los mismos presupuestos.
- b) El Decreto legislativo es fuente de derecho, y obliga a cualquier sujeto que se coloque bajo su ámbito. El contrato sólo a las partes contratantes y sus causahabientes.
- c) El contrato es un acto entre partes; el Decreto legislativo y el Decreto ley son lo mismo.
- d) El Decreto legislativo, en ciertas ocasiones, puede vulnerar la Constitución, el contrato nunca.

6.- Los tributos:

- a) Se regulan preferentemente por los pactos entre Administración y administrado.
- b) Se regulan por la Ley General Tributaria en las cuestiones generales, de aplicación a todos ellos.
- c) No admiten, en ningún caso, reglamentos de desarrollo.
- d) No se pueden ver nunca afectados por un tratado internacional.

7.- Los impuestos:

- a) Pueden ser tasas, contribuciones especiales y tributos.
- b) Tienden, de manera fundamental, a incidir en las conductas morales de los sujetos.
- c) Se vinculan siempre a una contraprestación concreta por parte de la Administración.
- d) Son tributos que no se vinculan a una contraprestación específica por parte de la Administración.

8.- Las tasas y las contribuciones especiales:

- a) Son lo mismo, unas en la Administración estatal y otras en la local.
- b) Las tasas nacen por la utilización por el sujeto del dominio público o porque la Administración le presta un servicio en ciertas condiciones.
- c) Las contribuciones especiales son cantidades adicionales a ingresar sobre cada tasa.
- d) Ninguna de las anteriores es cierta.

9.- Los impuestos:

- a) Son siempre periódicos, porque la actividad financiera es cíclica.
- b) Pueden ser directos e indirectos.
- c) Son siempre objetivos.
- d) Sólo pueden someter a gravamen conductas empresariales.

10.- Principios constitucionales:

- a) El de reserva de ley afecta a cada tributo concreto.
- b) El de progresividad afecta a cada tributo concreto; cada tributo ha de respetarlo.
- c) Sólo se aplican si el sujeto los invoca con carácter previo.
- d) Sólo son aplicables si una ley o un reglamento los confirman.

UNIDAD DIDÁCTICA 1. TEMAS 1 A 4. CASOS.

CONTESTAR CON REFERENCIA EXPRESA E INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO O ARTÍCULOS QUE REGULAN LA CUESTIÓN.

1. N quiere saber si la fijación de los sujetos de un tributo, del tipo de gravamen, de las exenciones, del plazo de prescripción, del carácter de autoliquidable y del plazo de declaración, necesita de una norma con rango de ley.
2. La norma P, que se refiere al tipo de gravamen del IRPF, lo incrementa con carácter retroactivo, y además establece sanciones más duras para los defraudadores con los mismos efectos temporales que el tipo de gravamen incrementado. ¿Puede hacer estas dos cosas?
3. NNN sostiene que la LGT es aplicable al IRPF, pero no al Impuesto sobre Sociedades. Dice que tampoco a los tributos de las Comunidades autónomas ni de los entes locales. ¿Es cierto?
4. A P le cobran un tributo por poner dos mesas en una plaza pública. ¿Qué clase de tributo es?
5. Además, el Ayuntamiento de su ciudad le ha notificado una liquidación de 343€ por el arreglo de su calle. ¿Qué clase de tributo es el que ha dado lugar a la liquidación?
6. Cuando PP fue a solicitar la expedición de su título de Graduada en ADE, la Universidad de cobró una cantidad de x€ en concepto de tributo. ¿Qué clase de tributo?
7. N pregunta cuándo se puede devengar un impuesto, y qué lo diferencia de los demás tipos de tributos.
8. ¿Existe algún artículo en la LGT que enumere los principios que son de aplicación a los tributos? ¿Es la norma de más rango que lo hace?
9. Cuando la Administración dicta un acto relacionado con la aplicación de los tributos, ¿puede oponerse el sujeto destinatario?
10. ¿Distingue la LGT entre Ministerio de Hacienda y Agencia Estatal de Administración Tributaria?
11. El reglamento nº dos ha establecido la obligación de ciertos sujetos de pagar un recargo del 1% sobre la cuota del impuesto dos. ¿Puede?
12. El Gobierno pretende, mediante un reglamento, establecer una exención del tributo X a favor de los que demuestren utilizar el transporte público en sus desplazamientos al trabajo. Además pretende incrementar el tipo de gravamen, de 5 al 6% para los que utilicen vehículos propios contaminantes. ¿Cuál o cuáles de estas medidas puede acordar?
13. N tiene un problema, porque no sabe si la relación que está analizando al hilo de un caso es de carácter laboral o de prestación de servicios mercantiles. Dice que la Ley del IRPF no le soluciona la cuestión. ¿Qué puede hacer? ¿Dónde tiene que intentar encontrar la solución del asunto?
14. A y C, padre e hijo, han acordado que A vende a C una vivienda, valorada en 200.000€, por 15.000. Han suscrito el contrato correspondiente en estos términos. Pretenden tributar por compraventa. ¿Pueden?
15. PDNOKK dice que las normas que incorporan disposiciones tributarias tienen que cumplir unos requisitos de identificación y mención de las cuestiones que tratan. ¿Es cierto?
16. ¿Puede una norma tributaria fijar su vigencia para el plazo, por ejemplo, de 1 de enero a 31 de diciembre del año siguiente al de su promulgación?

TEMA 5. LA RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA. LOS ELEMENTOS DEL TRIBUTO (I): EL HECHO IMPONIBLE. LA EXENCIÓN TRIBUTARIA.

- 1.- La relación jurídica tributaria.
 - 1.1.-Concepto.
 - 1.2.- Contenido.
- 2.- Las obligaciones tributarias materiales.
 - 2.1.- El hecho imponible y la obligación tributaria principal.

El hecho imponible. Concepto y funciones. La obligación tributaria principal. Supuestos de no sujeción.
 - 2.2.- Otras obligaciones materiales a cargo del obligado tributario y de la Administración.
 - 2.2.1.- Obligaciones materiales a cargo del obligado tributario. Las sanciones tributarias no tienen el carácter de obligaciones tributarias.
 - 2.2.2.- Obligaciones de carácter material a cargo de la Administración.
- 3.- Obligaciones tributarias formales. Obligaciones tributarias formales a cargo del obligado tributario; mención especial a la declaración y la autoliquidación. Obligaciones tributarias formales a cargo de la Administración.
- 4.- Obligaciones entre particulares resultantes del tributo.
- 5.- Obligaciones tributarias en el marco de la asistencia mutua.
- 6.- La indisponibilidad de las situaciones derivadas de la relación jurídico-tributaria.
- 7.- Conclusión.
- 8.- La exención tributaria.

1.- La relación jurídica tributaria.

1.1.- Concepto.

De acuerdo con lo expresado por el art. 17.1 de la LGT se entiende por relación jurídica tributaria el conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades originados por la aplicación de los tributos.

En el ámbito de la relación jurídico tributaria, tanto el ente público como los obligados tributarios son titulares de derechos, facultades, obligaciones y deberes.

1.2.- Contenido.

De la relación jurídico tributaria pueden derivarse obligaciones materiales y formales para el obligado tributario y para la Administración; también puede derivarse la imposición de sanciones tributarias al obligado en caso de incumplimiento, (artículo 17.2 LGT).

2.- Las obligaciones tributarias materiales.

2.1.- El hecho imponible y la obligación tributaria principal.

El hecho imponible. Concepto y funciones.

El art. 20.1 de la LGT define el hecho imponible como el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal, (es decir, la obligación de pagar una cuota tributaria). El hecho imponible es aquel presupuesto de hecho de la norma que, porque la norma considera que quien lo realiza demuestra capacidad económica, determina su obligación de ingresar un tributo.

El hecho imponible cumple determinadas funciones:

- En primer lugar determina la génesis o nacimiento, (devengo), de la obligación tributaria principal, porque en su seno incorpora una manifestación de capacidad económica.

- En segundo lugar es el elemento identificador del tributo. Es común que las distintas figuras impositivas o incluso tributarias, en general, se definan mencionando su hecho imponible; así el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas grava el hecho imponible obtención de renta por personas físicas, y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones grava el hecho imponible que consiste en la percepción por parte de personas físicas de elementos patrimoniales a consecuencia de una sucesión "mortis causa" o la adquisición de una donación.

Elementos.

El hecho imponible presenta varias facetas, o por decirlo de otra forma, de su análisis se desprende la diferenciación de varios elementos:

- En primer lugar, un elemento objetivo que hace referencia a un hecho.

- En segundo lugar, un elemento subjetivo que hace referencia a la relación del hecho con un sujeto de características determinadas, o en una situación determinada. Así en nuestro actual Impuesto sobre el Patrimonio, el hecho imponible es la titularidad de un patrimonio por una persona física; el aspecto objetivo es la titularidad del patrimonio, el subjetivo hace referencia a la conexión de ese patrimonio con una persona física, de forma que si el titular es una persona jurídica el hecho imponible no se produce y el impuesto no se devenga, es decir, no nace.

El elemento objetivo puede presentar cuatro aspectos: material, espacial, cuantitativo y temporal.

El aspecto material viene a coincidir con la riqueza o manifestación de capacidad económica incorporada al hecho imponible; por ejemplo, en los impuestos que gravan la obtención de renta, la propia renta.

El aspecto espacial se refiere al lugar de realización del hecho imponible.

El aspecto cuantitativo. Indica este aspecto la medida, el grado o la intensidad con que se realiza el hecho imponible.

No se da en todos los tributos. En ocasiones la ley define un hecho imponible sin cuantificarlo, (por ejemplo, la obtención de una licencia) y definido el hecho imponible determina la cuota tributaria a ingresar, que es la misma en todos los casos. Estos hechos imponibles dan lugar a tributos denominados fijos.

En otras ocasiones el hecho imponible es susceptible de cuantificación, y la ley determina que según esa cuantificación la cantidad a ingresar será diferente en cada ocasión; en estos casos, el tributo, que se denomina variable, define unos elementos de cuantificación de la cantidad a ingresar que son distintos y arrojan resultados distintos en cada liquidación; es lo que sucede con el IRPF, en el que el volumen de renta implica tributaciones distintas para cada caso.

El aspecto temporal se refiere al momento de realización del hecho imponible. Ya se ha distinguido entre tributos instantáneos y periódicos, esta distinción se da porque el hecho imponible es distinto desde el punto de vista de esta temporalidad en unos y otros.

El elemento temporal está íntimamente relacionado con el devengo. En el momento en que el elemento temporal se entiende producido el tributo se devenga, es decir, nace la obligación de tributar. Devengo y exigibilidad no tienen por qué coincidir en el tiempo, lo normal es que aunque la obligación haya nacido en un momento determinado sólo sea exigible por la Hacienda Pública en otro momento posterior, (es lo que sucede en general en el IRPF, en el que el devengo se produce el 31 de diciembre por todas las rentas obtenidas durante el año, pero el pago efectivo del impuesto sólo se tiene que realizar transcurridos unos meses, habitualmente entre mayo y junio del año siguiente).

La obligación tributaria principal.

El artículo 19 LGT establece que la obligación tributaria principal tiene por objeto el pago de la cuota tributaria. Dicha cuota es la cantidad que se paga, precisamente, en concepto de tributo, por haber realizado un presupuesto que implica capacidad económica.

La obligación tributaria principal tiene tres características:

A.- Es una obligación *ex-lege*, es decir, nace por la voluntad de la ley.

B.- Es una obligación de derecho público.

C.- Es una obligación de dar, más concretamente, pecuniaria.

A.- Obligación ex-lege. El nacimiento de la obligación tributaria se produce por voluntad de la ley, es decir, por la realización del hecho imponible o presupuesto de hecho previsto en la ley, que hace nacer la obligación de pagar un tributo. No es fruto de un acuerdo, o un contrato, sólo la ley es capaz de hacer nacer esta obligación que, por otra parte, es independiente de las voluntades que manifiesten los sujetos. Además, y debido a su carácter, la ley no sólo impone el nacimiento de la obligación, sino que establece todo su régimen jurídico.

B.- Obligación de derecho público. La obligación tributaria principal tutela intereses de carácter público, no de relación entre particulares. De acuerdo con esto, las situaciones del ente público y de los sujetos obligados no son iguales, y sus relaciones no se dan en un plano de igualdad; el ente público tiene una serie de prerrogativas, facultades y potestades que no se atribuyen a los obligados tributarios.

C.- Obligación pecuniaria. Es una obligación de dar. Se impone al obligado la entrega de una suma de dinero.

Esta característica no se pierde por el hecho de que algún tributo se pague mediante efectos timbrados o se pague, en los supuestos de imposibilidad de pago metálico, mediante bienes del patrimonio histórico artístico; tampoco por el hecho de que la ausencia de pago en plazo puede ocasionar un procedimiento de ejecución que pretende el embargo de los bienes del obligado.

Supuestos de no sujeción.

El art. 20.2 de la LGT establece que la ley podrá determinar el ámbito del hecho imponible mediante la mención de supuestos de no sujeción.

Los supuestos de no sujeción se encuentran fuera del hecho imponible, y por lo tanto no devengan la obligación tributaria, no obstante lo cual, y por razones puramente aclaratorias, es frecuente que las normas tributarias realicen menciones a los supuestos de no sujeción. Estas menciones son puramente didácticas o aclaratorias, en el sentido de que se refieren a supuestos de frontera, que pueden plantear dudas al intérprete y que la ley quiere dejar claros. Si no existieran las normas que definen los supuestos de no sujeción, las consecuencias en relación con la ausencia del devengo del tributo serían idénticas.

2.2.- Otras obligaciones materiales, a cargo del obligado tributario y de la Administración.

2.2.1.- Obligaciones materiales a cargo del obligado tributario.

Por otra parte existen otras obligaciones materiales a cargo del obligado tributario, como la de pagar intereses, la de pagar recargos o la de realizar pagos a cuenta. A estas les denomina la LGT obligaciones tributarias “accesorias”, por contraposición a la principal, que es la de ingresar la “cuota”.

Los intereses. Los intereses tienen un significado puramente patrimonial o de resarcimiento, en el sentido de que pretenden compensar a la Administración por el cumplimiento de la obligación de pago con retraso; son independientes de conceptos de culpabilidad. En

ocasiones el interés aplicable es el legal, fijado por ley, y en otras el de demora, que es el legal incrementado en un 25%, (art. 26.6 LGT).

Los recargos. Los recargos son cantidades que se tienen que ingresar además de la principal, la cuota. La LGT prevé recargos en diversas situaciones:

Recargos por declaración o autoliquidación extemporánea o fuera de plazo, pero voluntaria. Se dan en el caso de que un sujeto declare o autoliquide fuera de plazo pero de forma espontánea; en estos casos la ley le obliga a ingresar un recargo adicional, pero excluye al sujeto de responsabilidad por sanciones y, en ocasiones, de la obligación de pagar intereses.

Recargos de apremio. Se devengan cuando el sujeto ha dado lugar a que la Administración tenga que recurrir al procedimiento de apremio, o de ejecución forzosa de sus bienes, para obtener el cobro.

También se utiliza la expresión “recargo” en un sentido distinto al de los anteriores, para referirse al caso en el que el legislador establece un tributo, pero en vez de estructurar completamente una figura nueva, configura sólo algunos elementos esenciales y la basa para su cálculo en otro tributo que ya existe, (por ejemplo, un recargo a favor de un determinado ente que se calcula en un porcentaje sobre la cuota a ingresar en concepto de IRPF). Estos “recargos” no son sino unos tributos más, pero con caracteres “parasitarios”, en el sentido de que utilizan la estructura de otro.

Los pagos a cuenta.

Los pagos a cuenta cumplen la función de ir adelantando cantidades a cuenta de un tributo cuya cuota final se liquidará posteriormente. Cuando el tributo se liquida de forma final, de la cantidad a ingresar se compensan o restan los pagos a cuenta ya realizados, de forma que o bien se ingresa la diferencia o, si la cantidad ingresada a cuenta es mayor, la Hacienda Pública devuelve lo ingresado en exceso. Los pagos a cuenta pueden ser de tres clases:

Retenciones. en las que un tercero retiene una cantidad y la ingresa a cuenta del impuesto que habrá de pagar el obligado tributario principal. Se dan fundamentalmente en los impuestos sobre la renta, cuando un pagador abona al perceptor, (auténtico obligado a pagar el impuesto), una cantidad; con ocasión de este pago le retiene un porcentaje, que a su vez ingresa a la Hacienda Pública en nombre del perceptor y en concepto de pago a cuenta del tributo que en su momento este último pagará.

Ingresos a cuenta. Cumplen la misma función que las retenciones pero se establecen para el supuesto de que el obligado principal no reciba una cantidad de dinero sino un bien o un servicio; en ese caso el tercero no podrá retener, y tendrá que realizar un ingreso adicional a cuenta del tributo, (es imposible retener una cantidad de lo pagado cuando se paga, por ejemplo, mediante la entrega de una vivienda; en estos casos la ley obliga a quien entrega la vivienda a que además haga un ingreso en dinero en nombre y a cuenta del perceptor).

Pagos fraccionados. En este supuesto el propio obligado principal va ingresando cantidades a cuenta del tributo que tendrá que hacer efectivo totalmente en un momento posterior, (es el caso del empresario que cada cierto tiempo hace una cuenta parcial de resultados e ingresa un porcentaje; las cantidades ingresadas son objeto de compensación cuando se liquida definitivamente el tributo). Puede ser que un sujeto haga pagos fraccionados y a la vez soporte retenciones o ingresos a cuenta.

Los pagos a cuenta cumplen una función de tesorería tanto para la Administración como para el propio sujeto, pues permiten ir adelantando cantidades, con lo que se suaviza el pago de la cuota final al sujeto y se procura un flujo de ingresos más o menos continuo a la Hacienda Pública. Junto a esta función, la figura de la retención, o del ingreso a cuenta, cumplen una

importante función de información por parte de terceros acerca del contribuyente, y por lo tanto de control.

La exigencia de todas estas formas de pago anticipado se produce cada vez de forma más estricta, y viene acompañada de importantes obligaciones formales o de información.

Las sanciones tributarias no tienen el carácter de obligaciones tributarias. (art. 25.3).

La sanción tributaria consistente en pagar una cantidad de dinero, (es decir, la multa), no tiene la naturaleza que deuda tributaria, como la cuota, los intereses, los recargos o los pagos a cuenta. Debido a su naturaleza sancionadora está sujeta a unos principios constitucionales distintos y a unos procedimientos especiales, que se estudian en la unidad dedicada al derecho sancionador tributario.

2.2.2.- Obligaciones de carácter material a cargo de la Administración.

La Administración también está sujeta a obligaciones de carácter material; vienen especificadas en los artículos 30, 31, 32 y 33 LGT.

Obligación de devolución de las cantidades que la normativa de cada tributo establezca. En primer lugar la obligación de devolver al sujeto las cantidades que la normativa de cada tributo establezca.

Esta situación se da cuando un sujeto ha ido ingresando cantidades porque un determinado tributo, por ejemplo, el IRPF, obliga a que se vayan adelantando cantidades, y cuando se hace la liquidación final del tributo resulta una cantidad definitiva a ingresar inferior a la que se ha ido ingresando a cuenta, (por ejemplo, un sujeto ha ido sufriendo retenciones al percibir los sueldos sometidos a IRPF, y cuando hace la liquidación final del tributo la cantidad final a ingresar es inferior a la suma de las que ya lleva ingresadas como consecuencia de las retenciones que le han practicado; en este caso la Administración tiene que devolver el exceso en las condiciones y los plazos que las leyes establecen).

Obligación de devolución de los ingresos indebidos. En segundo lugar, la obligación de devolver los ingresos que el sujeto haya realizado y que no tendría que haber realizado, (por ejemplo, cuando por error ha ingresado un mismo tributo dos veces).

Obligación de reembolsar el coste de las garantías. En tercer lugar la obligación de reembolsar el coste de las garantías que la Administración ha obligado a prestar a un sujeto. Por ejemplo, cuando el sujeto impugna un acto de la Administración según el cual tiene que ingresar una cantidad de dinero, la mera impugnación, (la mera interposición de un recurso), no suele implicar que la Administración deje de ejecutar el acto, sino que seguirá con el procedimiento de cobro. Si el sujeto desea que dicho acto no se ejecute mientras se sustancian los recursos puede conseguirlo garantizando el importe adeudado y algunas otras cantidades mediante la constitución de una garantía. Si mediante resolución administrativa firme o sentencia judicial se declara que el acto impugnado era improcedente, la Administración ha de liberar la garantía; esto implica liberar las fianzas, avales u otras garantías presentadas, o devolver los depósitos hechos. En este caso la Administración tiene que compensar al sujeto por los costes que la constitución de la garantía le haya supuesto.

3.- Obligaciones tributarias formales.

Obligaciones tributarias formales a cargo del obligado tributario. Mención especial a la declaración y la autoliquidación.

Están definidas en el art. 29.1 de la LGT, que se refiere a ellas como aquellas obligaciones que sin tener carácter pecuniario son impuestas por la normativa a los obligados tributarios,

sean o no deudores del tributo, y cuyo cumplimiento está relacionado con el desarrollo de actuaciones o procedimientos tributarios.

El número 2 del artículo 29 LGT enumera una gran cantidad de obligaciones formales; entre estas obligaciones se pueden mencionar la de presentar las declaraciones censales, solicitar y facilitar el NIF, presentar declaraciones o autoliquidaciones de los distintos tributos, llevar libros de contabilidad o registros o expedir, solicitar y conservar facturas.

Mención a las obligaciones de declarar y de autoliquidar.

Aunque se volverá sobre este tema cuando se estudien los procedimientos, conviene hacer mención expresa de lo siguiente, dado que se da por supuesto en algunas de las cuestiones que se tratan en lo sucesivo:

Se ha dicho que el sujeto tiene la obligación de declarar el tributo; ésta es una de las obligaciones más importantes que le competen.

Declarar es poner en conocimiento de la Administración tributaria cualquier dato que sea necesario o relevante a los efectos de la aplicación de los tributos, y entre ellos la realización del hecho imponible.

Liquidar es convertir en cierta o concreta la cantidad que se ha de ingresar.

En algunos tributos, (cada vez menos), el sujeto, cuando realiza un hecho imponible, declara los datos necesarios para que la Administración liquide y determine la cuota a ingresar; a este mecanismo se le ha venido conociendo como mecanismo de declaración. Hoy en día, dada la necesidad de gestión en masa de millones de liquidaciones, los tributos funcionan de forma que el sujeto no sólo declara el hecho y los datos necesarios para liquidar, y espera a que la Administración le notifique, pasado un tiempo, la liquidación, sino que la ley le obliga a declarar, y además, a la vez, a calificar las situaciones en las que se encuentra de acuerdo con la ley y a calcular el importe a ingresar, es decir, a liquidar. A este mecanismo de actuación se le viene conociendo como autoliquidación, porque es el propio sujeto el que realiza todas las operaciones para que el tributo se cuantifique.

Evidentemente, tanto en el caso de declaración como en el de autoliquidación, (con más razón), la Administración puede luego comprobar y en su caso rectificar la liquidación, hecha por ella o por el sujeto.

Obligaciones tributarias formales a cargo de la Administración.

El art. 34 LGT configura una serie de obligaciones de la Administración que no tienen carácter material, y que se enuncian como derechos y garantías del obligado tributario; entre ellas, por destacar las más importantes, se pueden citar la de permitir que se conozca el estado de tramitación de los procedimientos, o la identidad de las autoridades o el personal a cargo de dichos procedimientos; la no necesidad de aportación de documentos que ya estén en poder de la Administración, cuando se cite el día y el procedimiento al que se aportaron; o la de respetar el carácter reservado de los datos del sujeto que la Administración conozca, entre otras.

4.- Obligaciones entre particulares resultantes del tributo.

Vienen contempladas en el artículo 24 LGT.

En ocasiones la aplicación de los tributos obliga a los sujetos particulares a relacionarse entre sí; por ejemplo, cuando un sujeto tiene que repercutirle a otro el IVA, o cuando un pagador tiene que retener una cantidad a cuenta al perceptor. Las relaciones que surgen entre los particulares en estos casos, los derechos y deberes de cada uno, están regulados por la ley.

Así pues: son las que tienen por objeto una prestación de naturaleza tributaria exigible entre obligados tributarios, como las que se derivan de los actos de repercusión o retención. En

estos supuestos existe una relación entre dos obligados tributarios, de la que no forma parte, en principio, la Hacienda Pública; la relación se da entre dos sujetos que actúan “a título privado o particular”, pero en cumplimiento de una obligación de carácter público.

El hecho de que el correcto cumplimiento de los términos de la relación sea importante para el cumplimiento de la obligación de tributar, hace que la ley defina un estatuto de derechos y obligaciones entre los obligados, y les dote de unos mecanismos de exigencia de tal cumplimiento. Las obligaciones establecidas por la ley pueden ser materiales o formales, y son indisponibles por los sujetos, que no pueden modificarlas o decidir libremente si las cumplen o no.

5.- Obligaciones tributarias en el marco de la asistencia mutua.

Son las que se derivan del conjunto de acciones de asistencia, colaboración, cooperación y otras análogas que el Estado Español preste, reciba o desarrolle en el ámbito de sus relaciones con la Unión Europea, otras entidades internacionales o supranacionales u otros Estados, (art. 1.2).

6.- La indisponibilidad de las situaciones derivadas de la relación jurídico-tributaria.

Los elementos materiales y formales de la relación jurídico tributaria no pueden ser alterados por actos o convenios entre particulares, ni por la voluntad de la Administración. Los actos o convenios que pretendan alterar los términos de la obligación no producirán efecto ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas, (art. 17.5). En consonancia con esto, el crédito tributario es también indisponible para la Administración, (art. 18).

Se impide tanto al obligado tributario como a la Administración alterar cualquier aspecto en relación con el contenido, forma o plazo de exigencia de los derechos y deberes que se incluyen en la relación jurídico tributaria, tanto de la principal, (ingresar una cuota), como de las accesorias o de las formales.

7.- Conclusión.

De lo expuesto se puede concluir en lo siguiente:

En la relación jurídico tributaria se manifiestan situaciones activas y pasivas para todos los sujetos implicados; la relación jurídica tributaria da lugar a una serie compleja de vínculos entre Administración y obligados tributarios, y también genera vínculos entre obligados tributarios entre sí.

Las obligaciones tributarias pueden ser de carácter o naturaleza material o formal. Existen obligaciones materiales y formales a cargo del sujeto y de la Administración.

Las materiales se sustancian en el pago de una cantidad de dinero; la principal es la obligación de pagar la cuota tributaria, es decir, la cantidad que se paga precisamente en concepto de tributo por haber realizado el hecho imponible. Junto a ésta hay otras obligaciones materiales, como la de pagar intereses.

La relación jurídico-tributaria establece además obligaciones formales, que no consisten en el pago de una cantidad sino que se relacionan con la realización de actuaciones o de procedimientos tributarios.

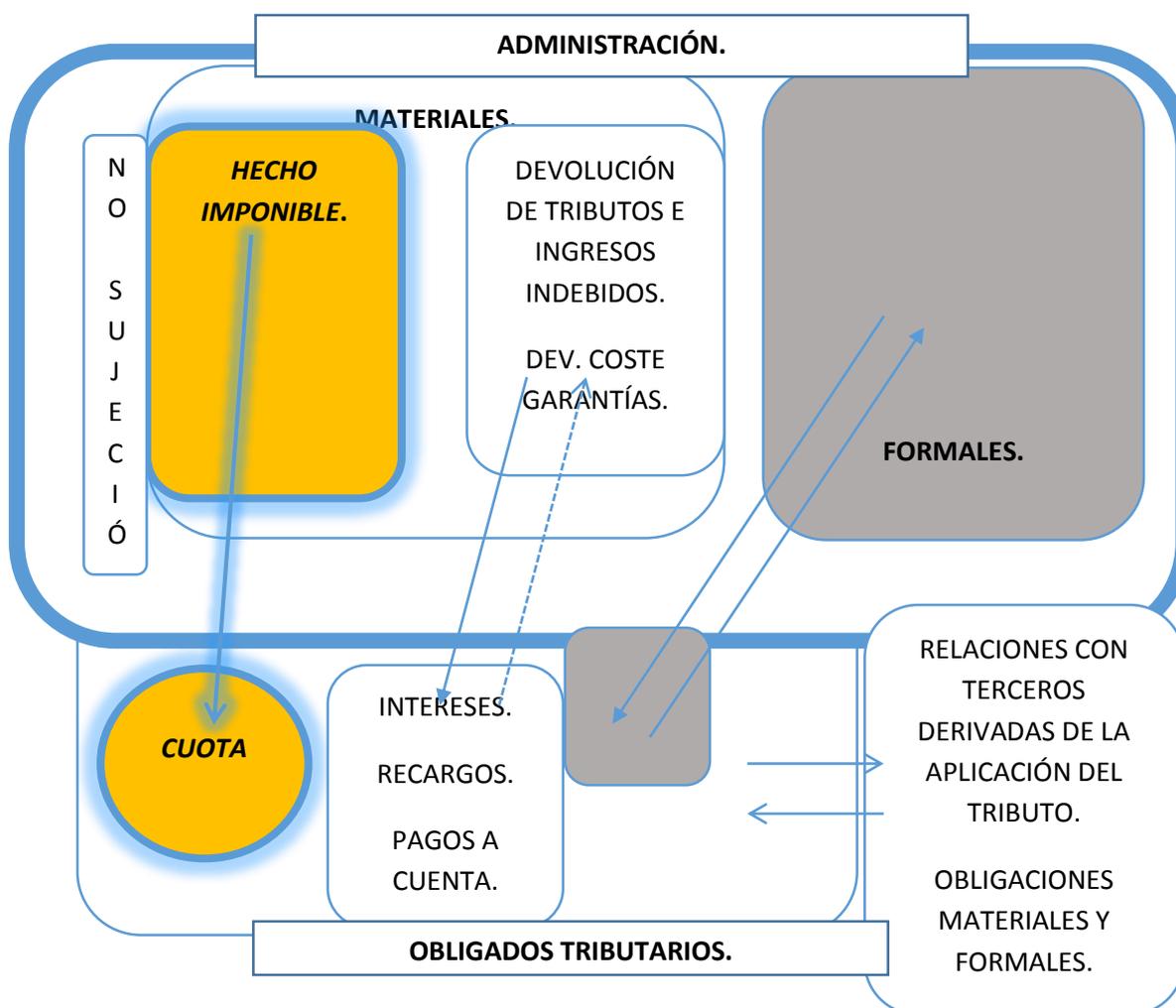
Todo este conjunto de derechos y obligaciones recíprocas es indisponible tanto para la Administración como para el sujeto.

8.- La exención tributaria.

De acuerdo con lo que expresa el artículo 22 de la LGT, se produce cuando aun habiéndose realizado el hecho imponible, una norma específica determina que en ese supuesto concreto

no se producirá la obligación de pagar el tributo. La diferencia con los supuestos de no sujeción es que en los de exención sí se produce el hecho imponible, pero para un supuesto concreto una norma, especialmente aplicable a él, establece que no se va a producir el efecto normal, consistente en la obligación de pago del tributo. Así pues, el supuesto de exención se encuentra plenamente dentro del hecho imponible y la norma de exención tiene un efecto constitutivo, no meramente aclaratorio, en el sentido de que si la norma de exención desapareciese el hecho contemplado por ella tributaría en condiciones normales. Normalmente las exenciones, que en principio suponen una merma de los principios de capacidad económica, igualdad y generalidad, se establecen en atención a la tutela de otros principios constitucionales que el legislador considera dignos de protección, y para incentivar ciertas conductas consideradas deseables como, por ejemplo, la actividad inversora de los sujetos, o la tutela de ciertos entes o situaciones. En otros casos las exenciones son puramente técnicas, esta situación, que se produce con cierta frecuencia en el IVA, pretende evitar situaciones que considerando el sistema tributario en su conjunto serían ilógicas y darían lugar a resultados incoherentes.

En ocasiones la exención es rogada, es decir, para que sea aplicable tiene que solicitarse por el obligado tributario al ente público.



OBJETIVOS DE APRENDIZAJE.

Este tema es básico en la asignatura, y tiene una importancia trascendental, porque en él se explica el entramado de relaciones materiales y formales a que da lugar la existencia del tributo. Además es complejo. Los objetivos de aprendizaje más importantes a conseguir son:

- Con respecto a la relación jurídico tributaria:
 - o Conocer y comprender la relación jurídico-tributaria. Comprender que configura un entramado de relaciones, de derechos, obligaciones, facultades y deberes tanto para la Administración como para los obligados tributarios.
 - o Comprender que las anteriores obligaciones pueden tener carácter material o formal.
 - o Comprender que la relación está regulada por el Derecho en todos sus aspectos, y que los acuerdos entre particulares no pueden afectarle; comprender que, sin embargo, sí se pueden generar obligaciones y derechos en relaciones a título meramente particular, pero de significado tributario, y reguladas de forma rígida por normas tributarias.
 - o Comprender que tampoco la Administración puede alterar los términos que establece la ley.
 - o Comprender que los entes públicos, debido a que representan a la generalidad, gozan de más prerrogativas en la relación que los obligados tributarios, aunque también están sujetos a la ley.
- Con respecto a las obligaciones tributarias materiales:
 - o Distinguir la principal de las accesorias.
 - o Conocer el hecho imponible, sus funciones y su significado dentro del tributo.
 - Comprender el concepto de devengo, y su relación con el hecho imponible.
 - Comprender la relación entre hecho imponible y cuota tributaria.
 - Comprender el concepto de no sujeción.
 - Distinguir no sujeción de exención.
 - o Conocer el resto de obligaciones materiales, tanto de la Administración como de los obligados tributarios.
 - Conocer el concepto y las funciones de los recargos y de los intereses.
 - o Conocer y comprender el sistema de pagos a cuenta, sus diversas manifestaciones y las funciones que cumple.
 - o Comprender que las sanciones tributarias no tienen el carácter de obligaciones tributarias.
- Con respecto a las obligaciones formales, comprender su función, cuáles son las principales, y en especial conocer el significado de las expresiones “liquidación”, “declaración” y “autoliquidación”.
- Con respecto a las obligaciones tributarias entre particulares derivadas de la aplicación de los tributos, comprender su función y su mecánica de funcionamiento. Comprender la retención y la repercusión.

CUESTIONARIO.

1. ¿Qué es la relación jurídico-tributaria?

2. ¿Dicha relación implica sólo derechos para la Administración y obligaciones para los sujetos que han de obedecerle?
3. Si la Administración y el obligado a pagar un tributo están de acuerdo, ¿se puede modificar la cuota a ingresar?
4. Poner tres ejemplos de obligaciones formales a cargo del obligado tributario, y uno de las mismas a cargo de la Administración.
5. Cuando el pagador paga una cantidad a un perceptor, que ha de tributar por IRPF por ésta, ¿puede retenerle una cantidad, o no? ¿Las relaciones entre pagador y perceptor, en este caso, (por ejemplo, la cantidad a retener, el momento de la retención, la documentación de ésta), pueden pactarse entre ambos, o vienen reguladas en la ley?
6. Si un comerciante, al vender una cosa, repercute una cuota de IVA al comprador, la relación entre ambos, ¿viene regulada por los pactos que se hagan entre ellos, o por la normativa tributaria?
7. ¿Qué sucede cuando un sujeto realiza un hecho que demuestra capacidad económica y para el que la ley señala la obligación de pagar un tributo?
8. ¿Qué es la obligación tributaria principal?
9. ¿Son las sanciones obligaciones tributarias?
10. ¿Qué es el devengo del tributo? ¿Tienen que coincidir la fecha del devengo y la el pago?
11. ¿Existen más obligaciones materiales a cargo del sujeto, aparte de la de pagar la cuota tributaria, u obligación principal?
12. ¿Qué son los intereses? ¿Sólo pueden recaer sobre el obligado tributario, nunca sobre la Administración?
13. Clases de recargos.
14. ¿Qué son los pagos a cuenta? ¿Qué clases de pagos a cuenta hay? ¿Puede un sujeto que hace pagos fraccionados soportar además retenciones?

TEMA 6. LOS ELEMENTOS DEL TRIBUTO (II). SUJETOS Y OBLIGADOS TRIBUTARIOS. EL DOMICILIO FISCAL.

- 1.- Los sujetos activos. Titulares del crédito tributario.
- 2.- Los obligados tributarios.
- 3.- La capacidad de obrar en el orden tributario.
- 4.- Los sujetos pasivos. Contribuyente. Sustituto.
- 5.- Los obligados a realizar pagos a cuenta.
- 6.- Los obligados tributarios en las relaciones entre particulares. En especial, los obligados con ocasión de la repercusión o traslación jurídica de la cuota.
- 7.- Los responsables. Concepto, clases y supuestos de responsabilidad previstos en la Ley General Tributaria.
- 8.- La sucesión en la deuda tributaria.
- 9.- La representación.
- 10.- El domicilio fiscal.

1.- Los sujetos activos. Titulares del crédito tributario.

Los tributos son fuentes de ingresos que sólo pueden ser establecidos y exigidos por los entes públicos, nunca por sujetos privados.

Son ingresos públicos, es decir, de los entes públicos y afectados o dedicados a necesidades públicas. Y de derecho público, es decir, regulados por el Derecho tributario, que es un derecho público, que tutela intereses públicos.

Debido a la naturaleza del tributo, que es la de un ingreso público y de derecho público que, como establecen la Constitución y el art. 4 de la LGT sólo puede ser establecido por un ente público, el sujeto activo o titular del derecho de crédito que nace del tributo, y de las demás facultades de exigencia y actuación que acompañan a éste, (exigencia de declaraciones, de llevanza de contabilidad, facultad de inspeccionar, etc), es siempre un ente público. No cabe nunca el establecimiento de un tributo por un ente privado, ni a favor de un ente privado.

El sujeto activo, el titular del derecho de crédito es un ente público, pero en ocasiones cabe la posibilidad de que siendo un ente público el titular la ley atribuya a otro ente público la gestión, la inspección o la recaudación, aunque el producto recaudado sea del ente titular; en estos casos lo único que existe es una delegación o atribución de competencias.

Cabe la posibilidad de que mediante un convenio la Administración encargue a un ente privado la gestión de cobro de sus créditos. Evidentemente, el ente privado no es el titular del crédito sino que asume una situación similar a la de un mandatario.

2.- Los obligados tributarios.

De los obligados tributarios se ocupa fundamentalmente el art. 35 LGT. Otros artículos posteriores (36, 37 y 38) se ocupan de caracterizar los tipos de obligados tributarios que existen.

Establece el art. 35 las siguientes cuestiones:

Son obligados tributarios las personas físicas o jurídicas y las entidades a quienes la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias; entre otros destacan los contribuyentes, los sustitutos, los retenedores, los obligados a realizar ingresos a cuenta, los obligados a repercutir o los obligados a soportar la repercusión. Aclara el artículo 35 que

también son obligados tributarios aquellos a quienes la ley impone el cumplimiento de obligaciones formales.

Así pues, el concepto de obligado tributario es muy amplio: es obligado tributario, por supuesto, quien ha realizado un hecho imponible y por tanto tiene que ingresar una cuota, también quien tiene que retenerle, pero también es obligado tributario el sujeto que, sin haber realizado hecho imponible alguno, sin tener ninguna obligación material de ningún tipo tiene, por ejemplo, que informar a la Hacienda de sus relaciones con un tercero, o que presentar cierto tipo de declaraciones generales.

El art. 35 regula, además, dos cuestiones de carácter general con respecto a los obligados tributarios:

En primer lugar la solución para los casos de determinados entes que no tienen personalidad jurídica.

En segundo lugar se plantea la situación que se produce cuando varios obligados, (con personalidad jurídica), concurren a la vez a la realización de un mismo presupuesto de una obligación.

Entes sin personalidad jurídica o entes del art. 35.4 de la LGT:

Como para ser titular de obligaciones, (y también de derechos), hace falta tener capacidad jurídica, la LGT se plantea la norma de actuación en los supuestos de entes que no tienen tal personalidad y capacidad jurídica, pero están constituidos por riqueza susceptible de imposición, o generan o manifiestan tal tipo de riqueza. Está claro que puede ser sujeto de derechos y obligaciones una persona física; también que lo puede ser una persona jurídica. Pero la ley contempla en este caso el supuesto de los entes que no tienen personalidad y en consecuencia capacidad jurídica, capacidad para ser titulares de derechos y obligaciones, pero sí están constituidos o generan riqueza, (por ejemplo una herencia yacente consistente en cuentas financieras y una explotación agrícola, o en diversas fincas).

La LGT establece que la ley de cada tributo les atribuirá, o no, la condición de obligados. Determinados tributos, como el IVA, optan por atribuirles tal condición y en consecuencia estos entes actúan enteramente en el cumplimiento de sus obligaciones materiales y formales como si fueran un sujeto con personalidad. Otros tributos, como el IRPF o el Impuesto sobre Sociedades, no los consideran sujetos a su tributación; en estos casos suelen tener por obligados tributarios principales a los herederos, comuneros o partícipes que tienen cuotas de participación en dichos entes, con independencia de que para dichos entes, sí establezcan alguna obligación distinta de la principal, (como de información o retención).

Concurrencia de varios obligados tributarios en el mismo presupuesto de una obligación.

Establece el art. 35.7 LGT que la concurrencia de varios obligados tributarios en el mismo presupuesto de una obligación determinará que queden solidariamente obligados frente a la Administración Tributaria al cumplimiento de todas las prestaciones, salvo que por ley se disponga expresamente otra cosa.

Este supuesto contempla la posibilidad de que varios sujetos, es decir, varios obligados, de cuya capacidad jurídica y condición de obligado no cabe duda, realicen a la vez un hecho imponible. Es lo que sucede cuando, por ejemplo, cuatro personas llevan a cabo el hecho imponible de adquisición entre los cuatro de una finca, en régimen de indivisión. En este caso cualquiera de ellas tiene la obligación de responder solidariamente, es decir, en primer término, de la totalidad de las obligaciones suyas y del resto de los cotitulares, por los tributos que graven el acto de la compra que han hecho los cuatro a la vez.

3.- La capacidad de obrar.

La capacidad de obrar en el orden tributario es la general, y si de acuerdo con una norma un sujeto, aunque menor de edad o incapacitado, tiene capacidad para realizar un acto o un negocio concreto, también, automáticamente, la tiene para las consecuencias tributarias de dicha situación. Esto es lo que viene a decir el art. 44 LGT: tendrán capacidad de obrar en el orden tributario, además de las personas que la tengan conforme a derecho, los menores de edad e incapacitados en las relaciones tributarias derivadas de las actividades cuyo ejercicio les esté permitido por el ordenamiento jurídico sin asistencia de la persona que ejerza la patria potestad, tutela o defensa judicial.

4.- Los sujetos pasivos. Contribuyente. Sustituto.

Regula dichas figuras el art. 36. Es contribuyente el sujeto pasivo que realiza el hecho imponible. Es sustituto del contribuyente el sujeto pasivo que por imposición de la ley y en lugar del contribuyente está obligado a cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones tributarias formales inherentes a la misma. El sustituto podrá exigir del contribuyente el importe de las obligaciones tributarias satisfechas.

El contribuyente es quien realiza el hecho imponible y en consecuencia debe asumir el pago del tributo, pero en ocasiones a la Hacienda Pública le resulta más operativo relacionarse con otra persona y exigirle a ésta el cumplimiento de las obligaciones materiales y formales; esta persona, sustituto, puede luego resarcirse del pago del impuesto exigiéndoselo al contribuyente, (para la Administración puede ser más operativo, en ciertos casos, relacionarse, por ejemplo, con el constructor que está realizando una obra, que con el dueño de la obra; impone al constructor la obligación de declaración y pago del impuesto -así, el constructor es sustituto, porque sustituye al contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones- y dicho constructor luego salda cuentas con el dueño, -contribuyente, porque es quien ha demostrado la capacidad de gasto por la adquisición de la obra-).

La sustitución es una situación normal.

El sustituto no cumple la obligación de sustitución porque haya habido ningún tipo de incumplimiento por parte del contribuyente, sino en el desenvolvimiento y cumplimiento normal de una situación prevista por la ley, porque entre contribuyente y sustituto existe un tipo de relación especial que hace que la Hacienda Pública considere más operativo relacionarse con éste. Conviene tener en cuenta también que el sustituto no representa al contribuyente sino que está definido como tal por la ley, que le impone sus obligaciones como suyas propias.

5.- Los obligados a realizar pagos a cuenta.

Como se ha visto en el tema 5, los pagos a cuenta son pagos anticipados a cuenta de un tributo que se liquidará posteriormente.

Recuérdese que los pagos a cuenta pueden ser de tres clases:

Pagos fraccionados, que se realizan por el propio contribuyente que en su momento realizará la liquidación final.

Retenciones, que consisten en que un sujeto, con ocasión de los pagos que le realiza a otro, retiene o detrae de la cantidad pagada una cantidad que ingresa en la Hacienda Pública a nombre de este otro (contribuyente) y a cuenta de la liquidación que este otro realizará en su momento.

Ingresos a cuenta. Funcionan de forma similar a las retenciones pero sin que se produzca una detracción con ocasión del pago; se utilizan con frecuencia en los casos en

los que un sujeto paga a otro en especie, de forma que no puede retenerle; en estos casos el sujeto entrega el bien o el servicio al contribuyente y a la vez calcula una cantidad dineraria que ingresa a la Hacienda Pública en nombre del contribuyente y a cuenta del Impuesto que dicho contribuyente liquidará en su momento. Por ejemplo, a efectos de IRPF, si un sujeto paga a otro mediante un piso valorado en 100, la ley obliga al pagador a entregar el piso y además ingresar en Hacienda otra cantidad adicional en metálico, por ejemplo, 20. El perceptor declara una renta ganada de 120: 100 del piso y 20 de la cantidad ingresada en Hacienda a su nombre, y que luego el perceptor se compensará cuando liquide y abone el impuesto.

A los obligados a realizar pagos a cuenta se refiere el art. 37 LGT, que establece:

1º.- Es obligado a realizar pagos fraccionados el contribuyente a quien la ley de cada tributo impone la obligación de ingresar cantidades a cuenta de la obligación tributaria principal con anterioridad a que ésta resulte exigible, (por ejemplo, el autónomo que cada trimestre hace un cálculo provisional de renta e ingresa un porcentaje, a cuenta del impuesto que tendrá que pagar una vez que acabe el año).

2º.- Es retenedor la persona o entidad a quien la ley de cada tributo impone la obligación de detraer e ingresar en la Administración Tributaria, con ocasión de los pagos que debe realizar a otros obligados tributarios, una parte de su importe, a cuenta del tributo que corresponda a éstos, (por ejemplo, el empresario que abona una nómina, y al abonar retiene un porcentaje al perceptor, e ingresa dicho porcentaje a nombre del perceptor en Hacienda; este perceptor, posteriormente, compensará las cantidades ingresadas cuando haga la liquidación definitiva de su impuesto).

3º.- Es obligado a practicar ingresos a cuenta la persona o entidad que satisface rentas en especie o dinerarias y a quien la ley impone la obligación de realizar ingresos a cuenta de cualquier tributo, (la situación es la misma que en el caso 2º, pero como no se puede retener, se hace un ingreso adicional).

6.- Los obligados tributarios en las relaciones entre particulares. En especial, los obligados con ocasión de la repercusión o traslación jurídica de la cuota.

De esta cuestión se ocupa el art. 38 de la LGT, según el cual:

1.- Es obligado a repercutir la persona o entidad que conforme a la ley debe repercutir la cuota tributaria a otras personas o entidades y que, salvo que la ley disponga otra cosa, coincidirá con aquel que realiza las operaciones gravadas.

2.- Es obligado a soportar la repercusión la persona o entidad a quien según la ley se deba repercutir la cuota tributaria, y que salvo que la ley disponga otra cosa, coincidirá con el destinatario de las operaciones gravadas.

El repercutido no está obligado al pago frente a la Administración Tributaria, pero debe satisfacer al sujeto pasivo el importe de la cuota repercutida.

La repercusión a que se refiere el art. 38 es la repercusión jurídica de la cuota, es decir, la traslación de la cuota a un tercero ajeno a la relación jurídico tributaria, (por ejemplo, la ley establece que quiere que el impuesto lo soporte el comprador, pero por razones prácticas constituye como contribuyente al vendedor, y le exige a éste que realice el ingreso en la Hacienda; el vendedor a su vez le repercute al comprador el importe. El vendedor, contribuyente, es quien se relaciona con Hacienda, pero quien soporta en su riqueza el pago es el comprador. Es lo que sucede con el Impuesto sobre el Valor Añadido, (IVA): el vendedor no consume, consume el comprador, pero la ley obliga al vendedor a repercutir el impuesto al

comprador, y a ingresar las cantidades correspondientes en la Hacienda pública. De esta forma el comprador asume el coste efectivo del tributo, pero no se ve obligado a realizar ninguna actividad de declaración a Hacienda.

La repercusión se configura como obligatoria tanto para quien repercute como para quien ha de soportarla y se diferencia, porque no tiene nada que ver con ella, de la traslación económica del impuesto como un componente más del coste por la vía de los precios.

3.- Es obligado a soportar la retención la persona o entidad perceptora de las cantidades sobre las que según la ley el retenedor debe practicar las retenciones.

Esta mecánica de funcionamiento se utiliza mucho en los impuestos que gravan la obtención de renta, por ejemplo, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, (IRPF). En muchas ocasiones la ley obliga a quien paga una cantidad que el perceptor tiene que declarar como renta a que retenga una parte cuando se la abone, y que ingrese dicha cantidad en la Hacienda pública en nombre del perceptor. Dicha cantidad es un adelanto de la cantidad final que el perceptor tendrá que asumir cuando liquide definitivamente su IRPF.

La ley puede obligar a los sujetos a soportar ingresos a cuenta y en su caso la repercusión de su importe por el pagador de las rentas que origina.

La retención, la repercusión y el ingreso a cuenta son obligaciones que no se pueden disponer por los sujetos.

7.- Los responsables. Concepto, clases y supuestos de responsabilidad previstos en la Ley General Tributaria.

La responsabilidad implica un incumplimiento previo del obligado en primer término.

Con respecto a la responsabilidad en general la primera cuestión a tener en cuenta es que, a diferencia de lo que sucede en los casos y figuras vistos anteriormente, la responsabilidad implica un incumplimiento previo del obligado que tenía que cumplir una obligación tributaria en primer término.

Es decir, el funcionamiento de la figura del responsable implica una anormalidad previa en el desenvolvimiento de las obligaciones, (por ejemplo, el contribuyente que tenía que haber ingresado el importe del tributo no lo hace, o la empresa que tenía que retener, o bien no retiene o retiene pero no ingresa en Hacienda; en estos casos la ley determina un sujeto distinto, pero ligado por alguna razón al incumplidor, y le exige el pago).

La responsabilidad viene siempre establecida por ley y se diferencia de la actuación en representación de un tercero, así como de la asunción voluntaria de obligaciones de otro.

El responsable es el obligado tributario determinado por la ley, y previsto por ésta para cumplir las obligaciones tributarias materiales del obligado principal (que puede ser contribuyente, sustituto o retenedor) en el supuesto de que éste no las cumpla.

La figura del responsable, según lo dicho, es de definición legal y es indisponible para los sujetos y para la propia Hacienda. Entra en funcionamiento cuando hay un incumplimiento previo y tiene una función de garantía de cobro para la Hacienda.

La LGT dedica a los responsables los artículos 41, 42 y 43, esto sin perjuicio de otros artículos en los que la propia LGT se refiere a esta figura y sin perjuicio también de que las leyes propias de cada tributo y las normas tributarias en general, siempre que tengan rango de ley, pueden definir a sus efectos casos concretos de responsabilidad.

El art. 41 de la LGT determina el régimen general de la responsabilidad. El art. 42 establece supuestos de responsabilidad solidaria y el art. 43 supuestos de responsabilidad subsidiaria.

Distingue la LGT entre responsables solidarios y subsidiarios. En la responsabilidad solidaria, la Administración Tributaria puede dirigirse contra el responsable al día siguiente de la finalización del plazo voluntario de pago del obligado principal, si éste no ha realizado el ingreso; en la responsabilidad subsidiaria la Administración no puede hacer esto, sino que para derivar su acción contra el responsable subsidiario tiene, antes, que intentar el cobro a costa del obligado principal y el responsable solidario, si lo hubiera, (intentar el cobro a costa de ellos hasta las últimas consecuencias del procedimiento de ejecución, antes de poder derivar la acción contra el responsable subsidiario).

Utiliza la LGT la expresión “responsabilidad solidaria” para hacer referencia a lo que se podría denominar responsabilidad directa.

Se ha dicho con anterioridad que la responsabilidad puede ser solidaria (directa) o subsidiaria. Establece el art. 41 de la LGT que salvo precepto legal en contra, la responsabilidad se entenderá siempre subsidiaria.

Sea la responsabilidad directa o subsidiaria, y salvo que una norma con rango de ley disponga otra cosa, la derivación de la acción administrativa para exigir el pago de la deuda tributaria a los responsables requerirá un acto administrativo en el que, previa audiencia al interesado, se declare la responsabilidad y se determine su alcance y extensión. Es decir: cuando la Administración pretende cobrar a costa de un responsable, antes tiene que realizar un acto formal de comunicación en el que se le ponga en conocimiento que se le considera responsable; el responsable puede alegar e impugnar este acto, y puede discutir tanto la cuantía que se le exige como su propia consideración como responsable.

Cuando hay varios responsables, desde el punto de vista del *quantum* de la deuda la responsabilidad puede ser de dos formas:

Puede implicar que cualquiera de los responsables haya de responder de la totalidad de la deuda, (con independencia de que luego se resarza con cargo a los demás).

Puede implicar que cada responsable responda sólo de un porcentaje del total de la deuda; en este caso es mancomunada.

En cualquier caso el responsable, una vez cumplida su obligación, dispone de una acción de repetición para exigir al obligado principal la restitución de lo pagado.

Algunos supuestos de responsables de los contemplados en los artículos 42 y 43 de la LGT son los siguientes:

1.- Los que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria.

2.- Los que sucedan por cualquier concepto en la titularidad o el ejercicio de explotaciones o actividades económicas, por las obligaciones tributarias contraídas del anterior titular y derivadas de su ejercicio.

3.- Los que sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos con la finalidad de impedir la actuación de la Administración Tributaria.

4.- Los que por culpa o negligencia incumplan órdenes de embargo.

8.- La sucesión en la deuda tributaria.

A esta cuestión dedica la LGT los artículos 39 y 40.

Sucesores de personas físicas.

El art. 39 se refiere a los sucesores de las personas físicas, y establece que a la muerte de los obligados tributarios, las obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los herederos, sin perjuicio de lo que establece la legislación civil en cuanto a la adquisición de la herencia.

En ningún caso se transmitirán las sanciones.

Sucesores de personas jurídicas.

El art. 40 se refiere a los sucesores de las personas jurídicas y de los entes sin personalidad del art. 35.4. La LGT define también la sucesión en las deudas tributarias en estos casos, con distinto alcance según se trate de obligaciones tributarias o de sanciones y según la entidad a que se sucede limitase o no la responsabilidad de los socios o partícipes.

9.- La representación.

Hay que distinguirla con total claridad de la responsabilidad. Está tratada en los artículos 45 y 46 de la LGT.

Representación legal.

Se da cuando el representado no tiene capacidad; en estos casos la ley determina quién actúa por él.

El art. 45 se refiere a la representación legal, y establece:

- por las personas que carezcan de capacidad de obrar actuarán sus representantes legales.
- Por las personas jurídicas actuarán las personas que ostenten en el momento en que se produzcan las actuaciones tributarias correspondientes la titularidad de los órganos a los que corresponda su representación, bien por ley o por acuerdo válidamente acordado.
- Por los entes del art. 35.4 actuará en su representación el que la ostente, siempre que resulte acreditada en forma fehaciente, y de no haberse designado representante se considerará como tal el que aparentemente ejerza la gestión o dirección. En caso de que tampoco sea posible determinarlo se podrá considerar representante a cualquiera de los copartícipes o cotitulares.

Representación voluntaria.

Se da cuando el representado puede actuar válidamente por sí, pero por cualquier razón decide nombrar a otra persona que lo represente.

El art. 46 regula la representación voluntaria. Establece que los obligados tributarios con capacidad de obrar podrán nombrar representante, que podrá ser un asesor fiscal, con el que se entenderán las sucesivas actuaciones administrativas, salvo que se haga manifestación expresa en contrario.

Para los actos de mero trámite se presumirá concedida la representación. Sin embargo, para interponer recursos o reclamaciones, desistir de ellos, renunciar a derechos o reconocer obligaciones en nombre del obligado tributario, así como para solicitar devoluciones de ingresos indebidos o reembolsos, y en los supuestos de procedimientos de aplicación de los tributos, sancionadores o de revisión, la representación deberá acreditarse por cualquier medio válido en derecho que deje constancia fidedigna (ej. escritura pública de otorgamiento), o mediante comparecencia del obligado tributario y declaración personal ante el órgano administrativo correspondiente. La ley ha suavizado la exigencia de representación para el caso de interposición de recursos o reclamaciones: en estos casos se presume que quien interpone el recurso en nombre de otra persona o entidad, es su válido representante si fue quien actuó como representante ante la Administración en el procedimiento que dio lugar al acto que se recurre.

Cuando hace falta el acto de apoderamiento, y al actuar el representante falta el apoderamiento o tiene un defecto, la Administración tiene que conceder un plazo de 10 días

para la subsanación; si se produce la subsanación se entiende realizado el acto desde el día en que efectivamente se realizó, y si no se produce se entiende que no se ha llevado dicho acto a cabo.

10.- El domicilio fiscal.

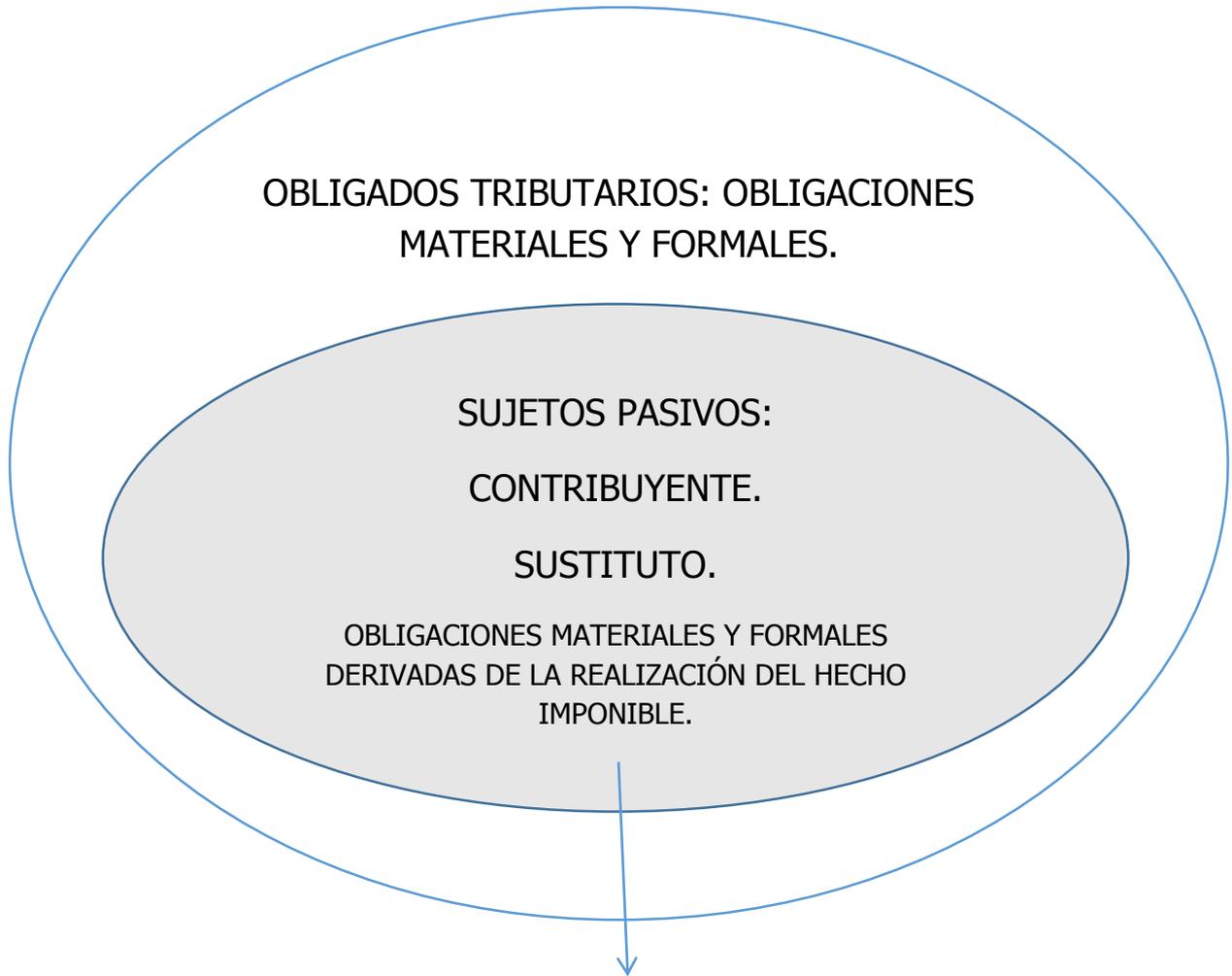
El art. 48 de la LGT establece que es el lugar de localización del obligado tributario en sus relaciones con la Hacienda Pública. Tiene una importancia trascendental, porque las actuaciones llevadas a cabo en el domicilio correcto son válidas, mientras que las llevadas a cabo en domicilios incorrectos no lo son.

Para las personas físicas es el lugar en el que tengan su residencia habitual. Pero si llevan a cabo actividades económicas en los términos que reglamentariamente se determinen, la Administración podrá considerar como domicilio el lugar donde se lleve la efectiva gestión y dirección de esas actividades, y si no puede determinarse éste, el lugar donde se encuentre el mayor valor de inmovilizado afecto a tales actividades.

El domicilio de las personas jurídicas es su domicilio social, siempre que en él esté localizada la efectiva gestión y dirección de los negocios. Si no es así, será en lugar de efectiva gestión y dirección; si no puede determinarse, el lugar donde radique el mayor valor del inmovilizado.

Los obligados tributarios deberán comunicar su domicilio fiscal y el cambio del mismo a la Administración Tributaria que corresponda; el cambio de domicilio no producirá efectos mientras no se realice dicha comunicación. De acuerdo con esto si un obligado tributario cambia de domicilio pero no lo pone en conocimiento de la Administración, las actuaciones que lleve a cabo la Administración en el antiguo son válidas y efectivas, las conozca o las desconozca el interesado.

Por otra parte, la Administración podrá comprobar y rectificar en su caso el domicilio fiscal declarado por los obligados tributarios; cada Administración tiene esta facultad en relación con los tributos que le competan.



INCUMPLIMIENTO DEL OBLIGADO PRINCIPAL: RESPONSABLE.

RESPONSABILIDAD SOLIDARIA O DIRECTA:

FIN PLAZO CUMPLIMIENTO VOLUNTARIO → DEUDOR PRINCIPAL.
→ RESPONSABLE SOLIDARIO.

RESPONSABILIDAD SUBSIDIARIA:

FIN PLAZO CUMPLIMIENTO VOLUNTARIO → DEUDOR PRINCIPAL.
RESPONSABLES SOLIDARIOS.

RESPONSABLE SUBSIDIARIO. ←

OBJETIVOS DE APRENDIZAJE.

Este tema representa los aspectos subjetivos de las cuestiones que, desde el punto de vista objetivo, se estudian en el anterior. En la medida de lo posible es importante intentar trabajarlos poniendo en relación los aspectos objetivos con los subjetivos.

Tiene una importancia trascendental.

Se trata de conocer, comprender y distinguir las siguientes cuestiones:

- El hecho de que el titular del derecho de crédito tributario es siempre un ente público.
- El concepto amplio de obligado tributario, y el hecho de que existen obligados por obligaciones materiales o formales, o materiales y formales.
- El hecho de que aparte de las personas físicas y jurídicas, los entes del artículo 35.4 pueden ser obligados a los efectos de los tributos que así lo determinen.
- Distinguir, dentro de los obligados tributarios, a los sujetos pasivos, (contribuyente y sustituto) de los demás. Distinguir entre sí a contribuyente y sustituto.
- Comprender la existencia y la función de los obligados a realizar pagos a cuenta.
- Comprender la existencia y la función del retenedor y del sujeto que repercute.
- Distinguir nítidamente responsabilidad y representación, como posiciones absolutamente distintas.
- Con respecto a la responsabilidad, distinguir sus clases desde el punto de vista del procedimiento de exigencia y desde el material, o de cuantía de la deuda de la que se responde. Conocer la necesidad de derivación de la actuación en caso de exigencia de pago al responsable.
- Con respecto a la representación, distinguir la legal de la voluntaria, y con respecto a esta última, las capacidades que supone y sus mecanismos de establecimiento.
- Conocer la importancia del domicilio fiscal en las relaciones entre la Administración y los sujetos, así como los efectos que producen las notificaciones en domicilios hábiles y no hábiles. Conocer las bases de su regulación.

CUESTIONARIO.

1. ¿Se puede ser obligado tributario sin ser contribuyente? ¿Quién es contribuyente?
2. ¿Se puede ser contribuyente, o sustituto, o retenedor, sin ser obligado tributario?
3. ¿Cabe la posibilidad de que entre sustituto y sustituido pacten no aplicar a sus relaciones los mecanismos de sustitución?
4. ¿Pueden un retenedor y el sujeto al que retiene pactar la no aplicación de las obligaciones de retención?
5. ¿Qué diferencia existe entre capacidad jurídica y capacidad de obrar? ¿Qué mecanismo articula el Derecho Tributario para los casos en que un sujeto sin capacidad de obrar tiene obligaciones o derechos de carácter tributario y tiene que actuar frente a la Hacienda Pública?
6. ¿Por qué se suele utilizar la repercusión; en qué consiste?
7. ¿Qué diferencia hay entre el responsable y el representante?
8. ¿Qué diferencia hay entre la responsabilidad directa y la subsidiaria?
9. ¿Qué quiere decir que un sujeto responde mancomunadamente de una deuda?
10. Si un sujeto cambia de domicilio y no notifica a la Administración dicho cambio, ¿qué sucede con las actuaciones que la Administración lleve a cabo en el domicilio anterior una vez que ya haya cambiado?

TEMA 7. LOS ELEMENTOS DEL TRIBUTO (III). ELEMENTOS CUANTITATIVOS.

- 1.- Introducción. Tributos fijos y variables.
- 2.- La base imponible y la base liquidable. La comprobación de valores.
- 3.- El tipo de gravamen.
- 4.- La cuota tributaria.
- 5.- La deuda tributaria.

1.- Introducción. Tributos fijos y variables.

En temas anteriores se ha dicho que existen tributos fijos y variables. En los tributos fijos la ley define el hecho imponible e inmediatamente la cantidad a pagar. En los variables, tras definir el hecho imponible, inserta en la estructura del tributo una serie de elementos de cuya aplicación resultarán distintas cantidades a ingresar en cada liquidación. El art. 49 de la LGT, referido a los tributos variables, que son los que interesan a este tema, establece que la obligación tributaria principal y la obligación de realizar pagos a cuenta se determinarán a partir de las bases tributarias, los tipos de gravamen y los demás elementos previstos según disponga la ley de cada tributo.

Los elementos esenciales son la base imponible, que cuantifica algún elemento del hecho imponible, y el tipo de gravamen, que aplicado sobre la base, da lugar a la cuota.

Algunos tributos permiten reducir la base imponible dando lugar a una base liquidable; también es posible que permitan la aplicación de deducciones de la cuota con el fin de reducir la cantidad a ingresar. Así pues, la estructura de los tributos variables se ajusta en esencia al siguiente esquema:

Hecho imponible: cuantificación -> Base imponible, (menos reducciones, en su caso= Base liquidable).

Base imponible o liquidable x Tipo de gravamen= Cuota íntegra, (menos deducciones, en su caso= Cuota líquida).

2.- La base imponible y la base liquidable. La comprobación de valores.

El art. 50 de la LGT define la base imponible y establece los métodos de determinación; dice:

“la base imponible es la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible”.

La base imponible podrá determinarse por los siguientes métodos:

- a) Estimación directa.
- b) Estimación objetiva.
- c) Estimación indirecta.

El método general es el de estimación directa, no obstante la ley podrá determinar casos en los que proceda la estimación objetiva, que tendrá siempre carácter voluntario para los obligados tributarios.

La estimación indirecta tiene siempre carácter subsidiario respecto de los dos métodos anteriores y se aplica en los supuestos previstos con carácter general por la LGT, cuando se da la imposibilidad de aplicación de los anteriores por diversas razones.

Estimación directa.

La estimación directa se caracteriza porque mediante ella se produce la real y efectiva cuantificación del hecho imponible gravado. Como señala el art. 51 LGT, la utilización de este

método se apoyará en las declaraciones y documentos presentados por el sujeto, los datos consignados en libros registros comprobados administrativamente y los demás documentos, justificantes y datos que tengan relación con los elementos de la obligación tributaria.

Estimación objetiva.

La estimación objetiva se caracteriza porque renuncia a medir exactamente el hecho imponible y estima la base según unos signos, índices o módulos o según unas magnitudes que tienen cierta relación con ella y pueden dar una idea aproximada acerca de su magnitud.

Estimación indirecta.

La estimación indirecta se aplica cuando la Administración Tributaria no puede disponer de los datos necesarios para determinar la base según el procedimiento inicialmente previsto, (directa u objetiva), bien por la falta de declaraciones, por su inexactitud, por la ausencia de datos contables y registros, por la resistencia, excusa o negativa del obligado a proporcionar los datos necesarios a la Hacienda Pública, por la obstrucción a las labores de Inspección o por otras causas, incluso de fuerza mayor. Para la aplicación de la estimación indirecta la Hacienda Pública utilizará los datos y antecedentes disponibles, los elementos de acreditación indirecta de que disponga y los medios de valoración que sean adecuados al efecto.

De acuerdo con lo dicho, los métodos de estimación directa y objetiva no implican ninguna eventualidad, pero el de estimación indirecta sí: la de que por las razones expuestas no se puede aplicar el método que en el caso concreto, en condiciones normales, sería aplicable. El método de estimación indirecta es de aplicación a cualquier tributo cuando se dan los presupuestos que se han expuesto.

Ejemplo:

En el IRPF, por ejemplo, se pueden aplicar los tres métodos:

Una persona que actúa por cuenta propia, (como autónomo), puede determinar la base cuantificando exactamente la renta obtenida en función de sus libros y justificantes.

Pero en algunos casos, la ley permite que en vez de esa cuantificación exacta se atienda a signos, índices o módulos que se relacionan con la renta a medir, (por ejemplo, número de mesas instaladas, metros cuadrados del local, electricidad consumida, etc); esto facilita el cálculo al sujeto y la comprobación a la Administración.

Si en un supuesto determinado no existen los datos o registros que permiten aplicar la estimación directa o los de la objetiva, (por ejemplo, porque el sujeto a pesar de su obligación no ha llevado la contabilidad correctamente, o no conserva la documentación, o porque ha sufrido un robo y la ha perdido, o simplemente porque se niega a dar los datos en forma), la Administración aplicará la estimación indirecta, buscando toda la información de que sea capaz, del sujeto y de terceros, e intentando “reconstruir” la base imponible.

La base liquidable.

La ley establece, en ocasiones, una serie de reducciones a aplicar a la base imponible antes de aplicar el tipo de gravamen, la práctica de tales reducciones da lugar a la base liquidable.

La comprobación de valores.

En ocasiones la ley remite, para cuantificar la base, a valores que no se cuentan, suman o pesan, sino que son apreciables, evaluables o discutibles, como el valor “real” o el “valor de mercado”. Estos valores son susceptibles de diferentes apreciaciones y cuantificaciones por los diferentes sujetos, (si un sujeto hereda un inmueble y la ley ordena cuantificar la base para el impuesto en función del valor “real” o “de mercado”, el sujeto puede pensar que el inmueble que ha heredado tiene un valor, y la Administración que tiene otro superior).

En la mayoría de los casos el sujeto tiene que declarar y realizar la liquidación del impuesto correspondiente, con lo cual necesita atribuir un valor al bien; en estos casos la Administración puede llevar a cabo la comprobación de los valores de los bienes, de las rentas y, en general, de los elementos que dan lugar a dicha base imponible, que el sujeto ha declarado.

La LGT regula la comprobación de valores en el artículo 57, que admite cualquier medio adecuado, y menciona entre ellos los precios medios de mercado, las cotizaciones en mercados nacionales o extranjeros o el dictamen de peritos de la Administración.

El obligado tributario, en el caso de peritaciones, puede solicitar la tasación pericial contradictoria, que consiste en oponer al dictamen del perito de la Administración uno de un perito designado por el propio obligado tributario, y si existen discrepancias de valor relevantes remitirse a la valoración de un perito tercero.

3.- El tipo de gravamen.

Se ocupa del tipo de gravamen el art. 55 de la LGT, que lo define como la cifra, porcentaje o coeficiente que se aplica a la base para obtener la cuota íntegra.

Los tipos de gravamen pueden ser:

Específicos, cuando determinan cantidades de dinero en concepto de cuota por cada unidad o conjunto de unidades de la base, (como por ejemplo cigarrillos, hectolitros u otros: x euros por cada 1000 litros de gasolina);

o porcentuales, que se aplican sobre bases monetarias como un porcentaje sobre ellas, (por ejemplo, el 21% de la base imponible).

Los tipos porcentuales, que se denominan también alícuotas, pueden ser proporcionales, cuando no aumentan al aumentar la base, sino que se mantienen inalterados, (es lo que sucede en el IVA, en el que el tipo de gravamen es el mismo con independencia de la cuantía de la operación gravada) o progresivos, que aumentan cuando aumenta la base imponible (por ejemplo en el IRPF, en el que bases mayores tributan a tipos mayores; es decir, no sólo aumenta la cuota a mayor renta, sino también el porcentaje al que se tributa).

La progresividad puede ser continua o por escalones.

Es continua cuando determinada la base se aplica un único tipo de gravamen a toda.

Es por escalones cuando determinada la base se aplica un tipo de gravamen a cada escalón de la base definido por la ley, sumando a continuación las cuotas parciales para hallar la cuota total. Se denomina tipo marginal, en la progresividad por escalones, al aplicable a la parte de base que se sitúa en el escalón más alto. El tipo medio de gravamen es la relación entre la cuota total resultante y la base.

Al conjunto de tipos aplicable a las distintas unidades o tramos de la base en un tributo se le suele denominar "tarifa" o "escala" de gravamen.

Establece la LGT que la ley puede determinar la aplicación de un tipo cero, así como de tipos reducidos o bonificados.

Ejemplo de tipo porcentual progresivo:

Hasta 1.000 → 10%

Hasta 2.000 → 20%

Resto → 30%

Para una base de 1.900:

Continua: $1.900 \times 20\% = 380$.

Por escalones:

Hasta 1.000	$1.000 \times 10\% =$	100
-------------	-----------------------	-----

Resto hasta 2.000 (1.900-1.000)	$900 \times 20\% =$	180
---------------------------------	---------------------	-----

Total =	280
---------	-----

Tipo marginal máximo: 30%

4.- La cuota tributaria.

La cuota es la cantidad que, en principio, tiene que pagar el sujeto. Establece el art. 56 de la LGT que la cuota íntegra se determinará aplicando el tipo de gravamen a la base liquidable, (es el caso visto de los tributos variables) o bien según cantidad fija señalada al efecto, (es el caso de los tributos fijos).

Establece también el art. 56 que la cuota líquida será el resultado de aplicar sobre la cuota íntegra las deducciones, bonificaciones, adiciones o coeficientes previstos en la ley de cada tributo. En algunos tributos, una vez hallada la cuota íntegra, la ley permite que se deduzcan ciertas cantidades, lo que da lugar a la cuota líquida.

Cuando un sujeto ha ido soportando pagos a cuenta, (por pagos fraccionados, retenciones, ingresos a cuenta), una vez cuantificada la cuota definitiva, ("líquida"), es decir, la cantidad que efectivamente ha de soportar por el tributo en cuestión, compara el resultado con lo que ya se ha ido ingresando con anterioridad; la cuota resultante se denomina cuota diferencial, y puede ser positiva, si el sujeto tiene que ingresar aún más, cero, o negativa, si tiene derecho a devoluciones. La cuota diferencial será el resultado de minorar la cuota líquida en el importe, fundamentalmente, de los pagos fraccionados, retenciones, e ingresos a cuenta realizados.

5.- La deuda tributaria.

Establece el art. 58 LGT:

1.- La deuda tributaria estará constituida por la cuota o cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal o de la obligación de realizar pagos a cuenta.

2.- Además, eventualmente, la deuda tributaria puede estar constituida por:

- El interés de demora.
- Los recargos por declaración extemporánea.
- Los recargos del periodo ejecutivo.

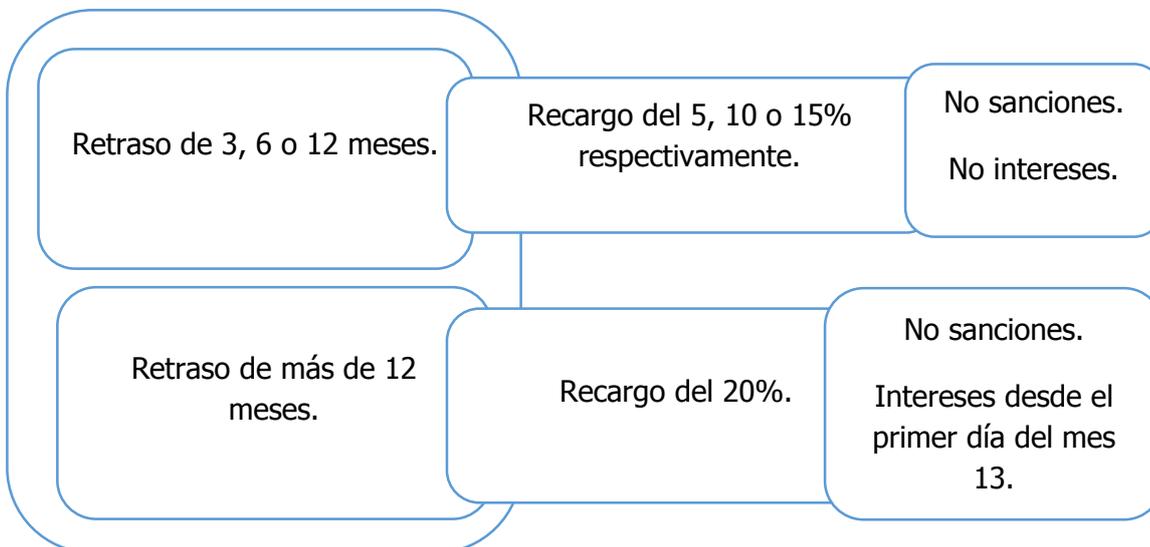
d) Los recargos exigibles legalmente sobre las cuotas o bases a favor del Tesoro o de otros entes públicos.

Los conceptos que, según este punto 2, se añaden a la cuota en ocasiones, provienen de situaciones diversas:

a).- El interés de demora tiende a compensar a la Administración por el retraso en el cumplimiento de la obligación de pago. Tiene un carácter netamente indemnizatorio y por tanto se produce por el mero retraso y con independencia de juicios sobre la existencia o no de infracción.

b).- Los recargos por declaración extemporánea. Con el fin de incentivar el cumplimiento de las obligaciones de pago, la ley establece que cuando se declara o se autoliquida con retraso pero voluntariamente, es decir, sin requerimiento previo de la Administración, el sujeto cumple suficientemente ingresando la cuota más unos recargos establecidos en función del tiempo de retraso. Dichos recargos excluyen las sanciones y, en ocasiones, también los intereses.

Están contemplados en el artículo 27 LGT.



El art. 27 exige algunas condiciones en la declaración, y dispone, en caso de pago inmediato, la reducción del recargo en el 25%.

c).- Los recargos del periodo ejecutivo. La ley prevé que, tanto la entrada en periodo ejecutivo como el eventual posterior lanzamiento del procedimiento de apremio, den lugar a ciertos recargos que se adicionan a los conceptos anteriores, y que se han de pagar además de ellos. Están regulados en el art. 28 LGT.

d).- Los recargos exigibles legalmente sobre las cuotas o bases a favor del tesoro o de otros entes públicos son figuras tributarias que definen una cuota tributaria utilizando el esquema liquidador del tributo sobre el que se aplican. Son tributos que no se definen en su integridad, sino que utilizan la estructura del tributo en cuestión para hallar una nueva cuota, (recargo).

3.- Establece por fin el art. 58 que las sanciones tributarias no forman parte de la deuda tributaria, sino que constituyen una deuda distinta. Las sanciones se rigen por principios propios en cuanto a su determinación y al procedimiento de imposición; una vez establecidas y

firmer les son de aplicación las normas del procedimiento de recaudación establecidas en la LGT.

TRIBUTOS FIJOS:
HECHO ----- CUOTA.

TRIBUTOS VARIABLES.
HECHO----BASE IMPONIBLE, (LIQUIDABLE) ----- TIPO DE GRAVAMEN..... CUOTA (ÍNTEGRA, LÍQUIDA, DIFERENCIAL)

DEUDA TRIBUTARIA.
CUOTA TRIBUTARIA.
CUOTAS POR PAGOS A CUENTA.
OBLIGACIONES MATERIALES ACCESORIAS.
INTERESES.
RECARGOS POR DECLARACIÓN EXTEMPORÁNEA Y VOLUNTARIA.
RECARGOS DEL PERÍODO EJECUTIVO.

LAS SANCIONES NO FORMAN PARTE DE LA DEUDA TRIBUTARIA. SE ESTUDIAN POSTERIORMENTE.

OBJETIVOS DE APRENDIZAJE.

Este tema explica los elementos cuantitativos del tributo. Con él se trata de conocer y comprender los siguientes conceptos, así como la función que cumplen y las diferencias entre ellos:

La diferencia entre tributos fijos y variables.

Con respecto a los variables:

Los elementos de cuantificación:

Base.

Con respecto a ésta, los métodos de determinación; conocer la diferencia entre estimación directa, objetiva e indirecta. Que la estimación objetiva es siempre opcional para el sujeto y debe de venir prevista en la ley.

Conocer la importancia de la comprobación de valores.

Tipo. Conocer los distintos tipos de gravamen, y con respecto a las alícuotas, las proporcionales y las progresivas, y dentro de éstas las que son continuas o por escalones. Conocer los conceptos de tipo marginal y tipo medio de gravamen. Aplicar una escala de gravamen progresiva por escalones y determinar el tipo medio.

Conocer los conceptos y funciones de la cuota íntegra, cuota líquida y cuota diferencial.

Distinguir cuota tributaria de deuda tributaria.

Comprender la naturaleza de los intereses.

Comprender la distinta función de los recargos por declaración o autoliquidación extemporánea y voluntaria y por inicio del período ejecutivo o del procedimiento de apremio. Su funcionamiento.

Comprender que las sanciones tributarias son un concepto distinto de los que conforman la deuda tributaria.

CUESTIONARIO.

1. ¿Es lo mismo un tributo fijo que un tributo variable?
2. ¿Qué diferencia al tributo variable del fijo?
3. ¿Cuál es el elemento intermedio entre la base y la cuota?
4. ¿Es lo mismo un tributo fijo que uno proporcional?
5. ¿Qué es lo que realmente distingue a la estimación directa de la objetiva?
6. ¿Por qué motivos se puede llevar a cabo una estimación indirecta?
7. ¿Cuándo se puede llevar a cabo una comprobación de valores?
8. ¿Qué es una tasación pericial contradictoria?
9. Si se aplica a la base de un tributo un tipo proporcional, ¿se puede decir que es fijo?
10. A igualdad de bases, ¿es igual el resultado en el caso de la progresividad continua y por escalones? ¿Podría coincidir en algún supuesto?
11. ¿Qué es el tipo marginal?
12. ¿Qué es el tipo medio de gravamen?

13. ¿Puede un sujeto que ha ingresado fuera de plazo sin culpa por su parte, es decir, sin haber llevado a cabo una infracción, sostener que no tiene por qué asumir intereses de demora? ¿Por qué?
14. ¿Puede un sujeto al que le ha citado la Inspección para comprobarle una obligación, intentar ingresar dicha obligación una vez notificado acogiéndose al artículo 27?
15. ¿Es lo mismo cuota que deuda tributaria? ¿Pueden coincidir en su cuantía en algún caso concreto?

TEMA 8. LA EXTINCIÓN DE LA DEUDA TRIBUTARIA.

- 1.- Introducción. La extinción de la deuda tributaria.
- 2.- En especial, el pago.
 - 2.1.- Concepto de pago.
 - 2.2.- Formas de pago.
 - 2.3.- Momento del pago.
 - 2.4.- Plazos para el pago.
 - 2.5.- Aplazamiento y fraccionamiento.
 - 2.6.- Imputación de pagos.
 - 2.7.- Consignación del pago.
- 3.- En especial, la prescripción.
- 4.- Otras formas de extinción.
- 5.- Garantías de la deuda tributaria. Medidas cautelares o de aseguramiento.

1.- Introducción. La extinción de la deuda tributaria.

De la extinción de la deuda tributaria se ocupa la LGT en los arts. 59 a 82. El art. 59 en concreto establece que las deudas tributarias pueden extinguirse por pago, prescripción, compensación o condonación, por los medios previstos en la normativa aduanera y por los demás medios previstos en las leyes. Añade que el pago, la compensación o la condonación de la deuda tienen efectos liberatorios exclusivamente por el importe pagado, compensado o condonado.

En relación con la extinción de la obligación tributaria, así como con los procedimientos de recaudación, tiene especial importancia el Reglamento General de Recaudación, (aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio). Es un reglamento de desarrollo de la Ley General Tributaria. Desarrolla cuestiones como la gestión recaudatoria, los procedimientos y reglas de recaudación aplicables a todas las Administraciones, el régimen de las entidades colaboradoras en la gestión recaudatoria, el régimen jurídico de los ingresos tanto en plazo voluntario como ejecutivo, las normas de extinción de la deuda o el régimen de las garantías, entre otras.

2.- En especial, el pago, (artículos 60 a 65).

2.1.- Concepto de pago.

En sentido jurídico obligacional el pago es el cumplimiento de la obligación. En el ámbito tributario el pago consiste en una prestación de dar o entregar que en la mayoría de los casos se sustancia en una cantidad de dinero.

2.2.- Formas de pago.

Vienen reguladas en el art. 60 de la LGT, que establece:

El pago de la deuda tributaria se efectuará en efectivo. Podrá efectuarse mediante efectos timbrados cuando así se disponga reglamentariamente.

La normativa tributaria regulará los requisitos y condiciones para que el pago pueda efectuarse utilizando técnicas y medios electrónicos, informáticos o telemáticos.

Podrá admitirse el pago en especie de la deuda tributaria en período voluntario o ejecutivo cuando una ley lo disponga expresamente.

2.3.- Momento del pago.

Cuestión regulada en el artículo 61 LGT. Se entiende pagada en efectivo una deuda tributaria cuando se haya realizado el ingreso de su importe en las cajas de los órganos competentes, oficinas recaudadoras o entidades autorizadas para su admisión. En caso de efectos timbrados cuando estos se utilicen en la forma que reglamentariamente se determine. En el caso de pagos en especie, en el momento señalado por las normas que los regulen.

2.4.- Plazos para el pago.

Esta cuestión viene regulada en el artículo 62 LGT, que distingue según la liquidación.

A).- Plazos en período voluntario.

a).- Las deudas resultantes de una autoliquidación deberán pagarse en los plazos que establezca la normativa del tributo autoliquidado.

b).- En el caso de deudas resultantes de liquidaciones realizadas por la Administración el pago en período voluntario debe hacerse en los siguientes plazos:

- Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días 1 y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 del mes posterior.

- Si la notificación se realiza entre los días 16 y último de cada mes, entre el de recepción y el día 5 del segundo mes inmediatamente posterior.

En ambos casos, si el último día no fuera hábil, el plazo abarcará hasta el inmediato hábil siguiente.

c).- En el caso de deudas liquidadas por la Administración, de notificación colectiva y periódica, hay que atender al plazo establecido en sus normas reguladoras. En caso de que no exista tal previsión, el plazo de pago general abarca desde el 1 de septiembre hasta el 20 de noviembre, o el inmediato hábil posterior si este último no lo es.

B).- Plazos en período ejecutivo.

Una vez iniciado el período ejecutivo, y notificada la providencia de apremio, el pago de la deuda tributaria deberá de efectuarse en los siguientes plazos:

- Si la notificación de la providencia se realiza entre los días 1 y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 de dicho mes.

- Si la notificación de la providencia se realiza entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 5 del mes siguiente.

También, como en período voluntario, si el último día no es hábil, el plazo se extiende al inmediato hábil siguiente.

2.5.- Aplazamiento y fraccionamiento.

El artículo 65 de la LGT establece, en su número, 1 que las deudas tributarias que se encuentren tanto en período voluntario como ejecutivo podrán aplazarse o fraccionarse en los términos que se regulen reglamentariamente, previa solicitud del obligado tributario, cuando su situación económica le impida, de forma transitoria, efectuar el pago en los plazos establecidos.

El aplazamiento o fraccionamiento de las deudas implica la constitución de garantías por parte del obligado, y devenga intereses por el tiempo de aplazamiento o fraccionamiento.

2.6.- Imputación de pagos.

Se trata con la norma sobre imputación de pagos de dar respuesta a los casos en los que un sujeto tiene diversas deudas tributarias pero no puede atenderlas todas, e ingresa una cantidad inferior al montante de todo lo que debe. ¿A qué deuda o deudas tributarias se imputa el pago, dado que no se extinguen todas?

Establece el art. 63 de la LGT que las deudas tributarias son autónomas, y el obligado al pago de varias deudas podrá imputar dicho pago a la deuda que libremente determine.

En los casos de ejecución forzosa, (el más común es el embargo de los bienes y derechos del deudor) en los que se hubieran acumulado varias deudas tributarias del mismo obligado tributario y no pudieran extinguirse totalmente, la Administración Tributaria imputará el pago a la más antigua, teniendo en cuenta la fecha en que fueran exigibles.

2.7.- La consignación del pago.

Establece el art. 64 que los obligados tributarios podrán consignar el importe de la deuda tributaria y en su caso de las costas reglamentariamente devengadas en la Caja General de Depósitos u órgano equivalente de otras Administraciones Públicas, con los efectos liberatorios o suspensivos que las normas reglamentarias determinen.

3.- En especial, la prescripción.

En lo que interesa al Derecho Tributario la prescripción es un instituto jurídico en virtud del cual, y en ciertas condiciones, el no ejercicio de los derechos en un determinado plazo hace que dichos derechos prescriban o se pierdan. En la prescripción se contrapesa el principio de justicia, según el cual el titular de un derecho debe de poder ejercitarlo, con el principio de seguridad jurídica, según el cual los derechos tienen que ejercitarse diligentemente con el fin de limitar situaciones de indefinición de las obligaciones y derechos de los sujetos a largo plazo.

Pueden prescribir tanto derechos del sujeto como de la Administración.

De la prescripción tributaria se ocupan con detalle los arts. 66 a 69 de la LGT, cuyo contenido básico es el siguiente:

El art. 66 establece el plazo de prescripción en la generalidad de los supuestos y enumera los derechos que prescriben. Determina que prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos:

- a) Derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.
- b) Derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas.
- c) Derecho del sujeto a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías.
- d) Derecho del sujeto a obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, la devolución de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías.

Del cómputo de los plazos de prescripción se preocupan los arts. 67 y 68, muy extensos y de contenido minucioso; en estos artículos se regulan fundamentalmente tres cuestiones:

- a) El inicio del cómputo del plazo de prescripción.
- b) Las actuaciones de la Administración o de los obligados tributarios que interrumpen el plazo de prescripción.
- c) Las consecuencias de dicha interrupción.

El inicio del cómputo de prescripción se produce con carácter general, (no siempre), el día siguiente al de finalización del plazo para declarar, liquidar, ingresar o solicitar las devoluciones correspondientes.

El artículo 66.bis regula el supuesto en el que, como consecuencia de la práctica por la Administración de procedimientos de comprobación de obligaciones y períodos no prescritos según lo anteriormente manifestado, se comprueben bases o cuotas aplicadas o pendientes de aplicar. En estos casos la comprobación de los elementos de dichas bases o cuotas puede

extenderse hasta 10 años a computar desde el día siguiente al de finalización del período de declaración o liquidación en el que se generó el derecho a compensar o a deducir.

El art. 68 regula la interrupción de los plazos de prescripción; hace una enumeración pormenorizada de las causas de interrupción, y referida a la clasificación punto por punto de derechos y de supuestos de inicio del cómputo del plazo de prescripción que hacen los art. 66 y 67. En general, se puede decir que las actuaciones que interrumpen la prescripción son actuaciones llevadas a cabo, por la Administración o por el obligado:

De forma fehaciente y con conocimiento formal del destinatario.

Tendientes al reconocimiento o al ejercicio del derecho, o al reconocimiento o cumplimiento de la obligación.

Interrumpen también el cómputo de los plazos de prescripción la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado en el curso de dichas reclamaciones o recursos, y determinadas actuaciones ante los Tribunales de Justicia o realizadas por éstos.

Establece también el art. 68 que producida la interrupción se iniciará de nuevo el cómputo del plazo de prescripción.

El 68.9 determina que la interrupción del plazo de prescripción del derecho a liquidar o a solicitar la devolución de ingresos derivada de la normativa de un tributo interrumpe el de las obligaciones conexas, es decir, aquellas cuyos elementos vienen condicionados por los elementos cuya prescripción se interrumpió.

De la extensión y efectos de la prescripción se ocupan los arts. 69 y 70. El 69 establece que la prescripción se aplicará de oficio incluso aunque se haya pagado la deuda tributaria, sin necesidad de que la invoque o excepcione el obligado tributario.

Por lo que respecta a los efectos de la prescripción sobre las obligaciones formales, el art. 70 establece que las obligaciones formales vinculadas a otras obligaciones tributarias del propio obligado sólo podrán exigirse mientras no haya expirado el plazo de prescripción del derecho para determinar estas últimas.

O el de diez años mencionado anteriormente.

4.- Otras formas de extinción.

La compensación.

El art. 71 de la LGT establece que las deudas tributarias de un obligado tributario podrán extinguirse total o parcialmente por compensación con créditos reconocidos por acto administrativo a favor del mismo obligado tributario. La compensación se acordará de oficio o a instancia del obligado tributario.

La condonación.

El art. 75 de la LGT establece que las deudas tributarias sólo podrán condonarse en virtud de ley, en la cuantía y con los requisitos que en la misma se determinen.

Baja provisional por insolvencia.

El art. 76 de la LGT dispone que las deudas tributarias que no hayan podido hacerse efectivas en los respectivos procedimientos de recaudación por insolvencia probada, total o parcial, de los obligados tributarios, se darán de baja, en cuanto a la cuantía procedente, mediante la declaración del crédito como incobrable, total o parcial. La deuda se extinguirá si desde la última actuación en el procedimiento de recaudación transcurre el plazo de prescripción sin que se rehabilite por la solvencia sobrevenida del deudor.

5.- Garantías de la deuda tributaria. Medidas cautelares o de aseguramiento.

Regula la LGT en los arts. 77 a 82 una serie de medidas que tienden a garantizar el cobro por la Hacienda Pública de sus créditos. Entre estas medidas se pueden mencionar el derecho de prelación, es decir, el derecho de la Hacienda Pública a concurrir con preferencia sobre otro tipo de acreedores; el derecho a cobrar con preferencia ciertas cuotas de los tributos periódicos que graven cierto tipo de bienes o de derechos; el de considerar a ciertos bienes afectos al pago de los tributos que graven su transmisión, o el derecho a retener ciertos bienes hasta que se produzca el pago de la deuda aduanera o fiscal.

También, la posibilidad de adoptar ciertas medidas cautelares, entre las cuales se pueden mencionar la retención de pagos o devoluciones, la prohibición al obligado de enajenar o gravar bienes por un tiempo o la solicitud de prestación de garantía en los supuestos de aplazamiento y fraccionamiento de pago.

OBJETIVOS DE APRENDIZAJE.

Conocer las distintas formas de extinción de la deuda tributaria, y tener una idea del régimen jurídico fundamental de cada una de ellas. En especial:

Conocer el pago en el ámbito tributario, sus formas, plazos y efectos.

Conocer los mecanismos de aplazamiento y fraccionamiento del pago, y sus requisitos.

Conocer los mecanismos de imputación de pagos.

Conocer la prescripción. Su fundamento. La virtualidad de sus efectos extintivos de derechos. En especial, conocer los mecanismos de cómputo e interrupción de plazos de prescripción.

Conocer que existen mecanismos de compensación de créditos con deudas.

Conocer que la condonación de deudas tributarias sólo es posible en virtud de ley.

Conocer la existencia de mecanismos de garantía del crédito tributario.

CUESTIONARIO.

1. ¿Qué es el pago?
2. ¿Qué son y cómo funcionan los mecanismos de imputación de pagos?
3. ¿Qué es la compensación?
4. ¿Qué es la condonación?; ¿la puede conceder el Ministerio?
5. ¿Qué es la prescripción? ¿Pueden prescribir los derechos de la Administración? En su caso, poner un ejemplo.
6. ¿Son iguales los plazos de pago de deudas notificadas por la Administración en el plazo de ingreso voluntario y en el de apremio?
7. ¿Qué es un “efecto timbrado”?
8. ¿Se puede aplazar o fraccionar una deuda? ¿Qué diferencia hay entre aplazar y fraccionar?
9. ¿Cuáles son las dos condiciones básicas a cumplir para obtener el aplazamiento o fraccionamiento de una deuda tributaria?
10. ¿Qué dos condiciones fundamentales tiene que cumplir una actuación de la Administración o de un sujeto para producir el efecto de interrupción de la prescripción?
11. ¿Cuál es el principal efecto de la interrupción de la prescripción?
12. Poner dos ejemplos de mecanismos de garantía de la deuda tributaria consistentes en medidas cautelares o de aseguramiento.

UNIDAD DIDÁCTICA 2. TEMAS 5 A 8. PREGUNTAS TIPO TEST.

1.- La relación jurídico-tributaria:

- a) Sólo hace nacer obligaciones materiales para el sujeto.
- b) Sólo hace nacer obligaciones materiales pero tanto para el sujeto como para la Administración.
- c) De la relación jurídico-tributaria jamás puede surgir una obligación formal.
- d) Puede generar obligaciones materiales tanto para el sujeto obligado como para la Administración.

2.- Las obligaciones materiales:

- a) Son inexcusables para el sujeto, a diferencia de las formales, que son de cumplimiento voluntario.
- b) Sólo existen en caso de incumplimiento.
- c) Se sustancian siempre en el pago de la cuota tributaria.
- d) Existen tanto para el sujeto como para la Administración.

3.- Los intereses:

- a) Se devengan en el caso de cumplimiento tardío, como un concepto indemnizatorio.
- b) Nunca tienen que abonarse si no existe culpa sancionable.
- c) Nunca pueden ser abonados por la Administración.
- d) Sólo son exigibles si previamente se ha hecho reserva del derecho a exigirlos.

4.- Los pagos a cuenta:

- a) Se compensan con la cantidad final a ingresar.
- b) Pueden ser retenciones e ingresos a cuenta, pero nunca pagos fraccionados.
- c) Son obligaciones a cargo de la Administración.
- d) Sólo se producen en los supuestos de incumplimiento.

5.- Las obligaciones formales:

- a) Sólo existen para los obligados tributarios, nunca para la Administración.
- b) Son incompatibles con las obligaciones materiales.
- c) Son excusables previo acuerdo.
- d) Ninguna de las anteriores es cierta.

6.- El concepto de obligado tributario:

- a) Es muy estricto, y sólo abarca a los contribuyentes y a los sustitutos, pero no a los sujetos a obligaciones formales.
- b) Se identifica con el de obligado a realizar pagos a cuenta.
- c) Se refiere a cualquier sujeto que tenga una obligación, material o formal, para con la Hacienda Pública.
- d) Sólo se refiere a personas físicas, nunca jurídicas.

7.- Contribuyente y sustituto:

- a) Son el mismo concepto.
- b) Es sustituto quien realiza el hecho imponible, y responde en caso de incumplimiento del contribuyente.
- c) El sustituto no realiza el hecho imponible, pero cumple las obligaciones materiales y formales del contribuyente, en su lugar.
- d) El sustituto sólo existe cuando los interesados lo pactan.

8.- El responsable:

- a) Sólo tiene que asumir obligaciones en caso de incumplimiento del obligado principal.
- b) Sólo asume obligaciones si es a la vez sustituto.
- c) Sólo asume obligaciones cuando se ha declarado insolvente el obligado principal.
- d) Es nombrado por las partes de forma libre y voluntaria.

9.- Si un sujeto:

- a) Es representante legal de otro, es porque este otro lo ha nombrado como tal.
- b) No comunica a la Administración su cambio de domicilio, las actuaciones de ésta en el domicilio anterior son válidas y producen efectos.
- c) Considera que el domicilio es un dato que afecta a su esfera de intimidad personal, puede no comunicarlo.
- d) Puede actuar válidamente por sí, nunca puede nombrar un representante.

10.- La cuota tributaria:

- a) No tiene por qué coincidir siempre con la deuda.
- b) Es siempre idéntica a la deuda tributaria.
- c) Está formada por una serie de conceptos, entre ellos, las sanciones.
- d) Es siempre idéntica, para el mismo concepto tributario, para cualquier sujeto.

11.- La extinción de la deuda tributaria:

- a) Sólo se produce mediante el pago.
- b) Nunca se puede dar por compensación.
- c) Nunca se puede dar por condonación.
- d) Ninguna de las anteriores es cierta.

12.- Los plazos para el pago:

- a) Son siempre los mismos, se liquide como se liquide el tributo.
- b) Se establecen mediante un acuerdo entre la Administración y el sujeto.
- c) Se presumen aplazados para el caso de ausencia del sujeto del territorio español.
- d) Vienen determinados para cada tributo en su normativa, en los casos de tributos exigidos en régimen de autoliquidación.

13.- La prescripción:

- a) Sólo existe en derecho español para el caso de deudas no periódicas.
- b) Sólo se aplica para aquellos tributos que especialmente la prevean.
- c) Viene regulada en la LGT, y afecta tanto a derechos y facultades del obligado tributario como de la Administración.
- d) No procede para el caso de solicitud de devolución de ingresos indebidos de naturaleza tributaria.

UNIDAD DIDÁCTICA 2. TEMAS 5 A 8. CASOS.

CONTESTAR CON REFERENCIA EXPRESA E INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO O ARTÍCULOS QUE REGULAN LA CUESTIÓN.

1. El banco N ha recibido una imposición en metálico de la Sra. Z por importe de 325.000€. Al recibirla tiene que informar a la Administración. ¿Es obligado tributario?
2. MLN ha recibido su nómina. En ella observa que Q, entidad pagadora, le ha retenido una cantidad. Pregunta si son los dos obligados tributarios, y si son contribuyentes.
3. PT ha recibido su nómina de la empresa A. La renta que consta en su nómina tributa por Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. PT observa que de un bruto de 1950€ le han retenido 240 a cuenta de su IRPF.
¿Son la empresa y PT obligados tributarios?
¿Qué posición como sujeto pasivo asume cada uno de ellos?
¿Qué hace la empresa con los 240€?
¿Da PT por perdida la cantidad retenida?
4. N ha recibido una renta que tiene que tributar a España. Sin embargo, como reside en Nueva Zelanda, la norma dice que la empresa que le ha abonado dicha renta, EASDOIT/EBY, debe de calcular el Impuesto correspondiente a N, declararlo e ingresarlo directamente en su nombre, y que con esto quedan cumplidas las obligaciones fiscales de ambos al respecto.
¿Son sujetos pasivos?
¿Qué posición asume cada uno en la relación?
¿Acaba soportando EASDOIT /EBY el coste del tributo?
5. B es comerciante, y no sufre retenciones por las rentas que ingresa. ¿Está obligado a observar alguna conducta para ir adelantando cantidades a cuenta del tributo que finalmente tendrá que abonar?
6. PPP acaba de constatar que su cuenta corriente ha sido embargada en un importe de 3.050€. Personado en la Administración que le ha embargado le explican que es responsable solidario del pago de la cuota de TTT, y que dada esta situación la Administración no tiene que observar con él ningún procedimiento ni ninguna formalidad; simple y directamente embargarle, como ha hecho. ¿Es cierto?
7. JRC nos plantea que en dos días vence el período de ingreso voluntario de una deuda de 2.057€. Dice que está de acuerdo con la deuda, (de hecho no ha interpuesto recurso alguno contra ella), pero que no puede pagarla en plazo por falta de liquidez; nos pregunta qué puede hacer y, en su caso, qué obligaciones tiene que asumir.
8. P ha ido a un comercio a comprar clips. En primer lugar ha preguntado si los venden sueltos, por unidades, porque sólo necesita dos. Posteriormente, cuando ha adquirido la caja y se ha enterado de que en el importe que abona se incluye una cuota de Impuesto sobre el Valor Añadido, ha sostenido que el establecimiento no puede exigirle un impuesto, porque es un ente privado, y que debe de hacerlo personalmente un funcionario de la Agencia Tributaria. ¿Tiene razón?
9. DDP se encuentra a su amigo P, que trabaja en Hacienda, y éste le dice que acaba de ver esta misma mañana que se le ha enviado una providencia de apremio. Nos pregunta qué es, y si cuando la reciba va a ser suficiente con ingresar el principal, o tendrá que ingresar algún concepto más.
10. A nuestra sección llega una reclamación interpuesta por N en nombre de su madre; el registro general la ha admitido, pero la responsabilidad de darle o no trámite es nuestra.

Comprobados los datos nos damos cuenta de que N no acompaña ningún tipo de justificante que acredite que efectivamente su madre le ha autorizado a interponer el recurso en su nombre. ¿Qué procede? ¿Puede suceder en algún caso que se admita sin más requerimientos?

11. ASOIDI inició un procedimiento ante la Administración Tributaria, y en el escrito de inicio señaló un determinado domicilio a los efectos de notificaciones. La Administración notificó la resolución en este domicilio, pero no a él, sino a una persona que se encontraba en él y que tras identificarse manifestó que es familiar. ¿Es válida la notificación? ¿Qué hubiera pasado si en el domicilio hubiese constado como desconocido y no hubiera nadie?
12. La comunidad de bienes QUIEY se acaba de constituir, y pregunta quién es su representante.
13. N tiene una deuda con la Hacienda Pública correspondiente a un tributo que se exige en régimen de autoliquidación. El plazo de autoliquidación e ingreso venció el 11 de septiembre de 2013; la ha declarado e ingresado, voluntariamente, el 13 de noviembre de este año, (1000€ de cuota). ¿A qué cantidad ha tenido que hacer frente?
14. Ñ tenía que haber ingresado en julio una cuota de 200€ correspondiente a un tributo de liquidación colectiva periódica y de cobro por recibo que viene pagando desde hace años. Este año, sin embargo, no lo ha hecho, y cuando el día 14 de noviembre ha recibido una notificación correspondiente a dicha deuda sostiene que no tiene por qué ingresarla, porque no se le ha hecho una notificación en forma de la liquidación. ¿Tiene razón? ¿En qué situación está el crédito en relación con el procedimiento de recaudación, es decir: qué tipo de notificación ha recibido?, ¿tiene que hacer frente a algún recargo?
15. A J le ha tocado la lotería y se ha ido unos meses fuera de España. Su hermano, P, ha presentado en su nombre una reclamación, y no se la han aceptado, porque según le manifiestan no ha acreditado que efectivamente tiene su representación. ¿Qué hace falta para poder hacerlo? ¿Qué tiene que hacer P, y qué sucede si no lo hace? ¿Y si lo hace?
16. ADSFIJIADS acaba de entrar a trabajar en la Hacienda Pública, y el primer expediente que tiene que solucionar es el de un supuesto de responsabilidad subsidiaria, en el cual el obligado principal ha dejado transcurrir el plazo de ingreso sin efectuarlo y no hay responsables directos o solidarios. ¿Qué tiene que hacer como primer paso del procedimiento?
17. A J le han notificado una providencia de apremio hoy, día 14 de noviembre. Quiere ingresar, y pregunta cuál es el último día de ingreso.
18. El 14 de mayo de 2014 nos ha llegado una notificación de la obligación pago de una deuda en período voluntario; el escrito contiene la liquidación hecha por la Hacienda Pública, y estamos de acuerdo con ésta. ¿Cuándo termina el plazo de ingreso?
19. MNBP tenía que haber declarado y liquidado un tributo el día 1 de noviembre de 2013. El día 19 de junio de 2014 ha procedido a dicha declaración, sin requerimiento previo. La cuota tributaria liquidada asciende a 4.000€. Nos pregunta por la trascendencia en cuanto a deuda tributaria de la liquidación.
Además tenía que haber ingresado ayer, día 18 de junio, la cantidad de 2.000€, cuya liquidación le comunicó la Hacienda Pública hace varios meses. No lo hizo, pero nos pregunta qué sucede si la ingresa hoy.

TEMA 9. NORMAS COMUNES SOBRE ACTUACIONES Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS.

1. Principios generales de la aplicación de los tributos.
2. El procedimiento tributario.
3. La notificación de los actos tributarios.
4. El acto de liquidación.
5. El deber de resolver. Plazos de resolución. Efectos de la falta de resolución expresa.
6. La caducidad como forma de terminación del procedimiento.

1.- Principios generales de la aplicación de los tributos.

Los artículos 83 a 96 LGT regulan una serie de cuestiones generales relacionadas con la aplicación de los tributos, pero no con los diversos procedimientos. Cuestiones como el ámbito de aplicación de los tributos, los criterios de competencia territorial, la asistencia por parte de la Administración a los obligados tributarios, o la obligación de la Administración de realizar publicaciones que ayuden a los sujetos a conocer sus obligaciones y cumplirlas, o de informar a los obligados.

Por destacar algunas de las cuestiones reguladas se pueden mencionar las siguientes:

La posibilidad de que los obligados formulen consultas escritas a la Administración.

La posibilidad de que los obligados, antes de realizar una adquisición o una transmisión, soliciten certificación del valor que los bienes inmuebles tienen para la Administración.

La obligación de los sujetos y autoridades de informar a la Hacienda de los datos con trascendencia tributaria que se deduzcan de sus relaciones con terceros, información que se puede exigir con carácter general y periódico o mediante requerimiento individualizado.

Las normas básicas sobre la utilización de tecnologías informáticas y telemáticas.

El carácter reservado de los datos de los sujetos que conozca la Administración por razón de la aplicación de los tributos. Junto a esta disposición, se articula la publicación de listas de deudores a la Hacienda Pública cuando la deuda al Estado, en unas determinadas condiciones, supere el importe de un millón de euros.

2.- El procedimiento tributario.

Las normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios vienen determinadas en los arts. 97 y siguientes de la LGT. El art. 97 establece que el procedimiento tributario se rige por las normas establecidas en la LGT u otras disposiciones tributarias. Así mismo, establece que supletoriamente serán de aplicación las disposiciones generales sobre los procedimientos administrativos.

A partir de ese momento, los arts. 98, 99 y 100, se ocupan de la delimitación de las 3 fases de todo procedimiento: la iniciación, el desarrollo y la terminación.

Iniciación.

Las actuaciones y procedimientos tributarios pueden iniciarse de oficio o a instancia del obligado tributario mediante autoliquidación, declaración, comunicación, solicitud o cualquier otro medio previsto en la normativa tributaria. La Administración puede aprobar modelos y sistemas normalizados a estos efectos. También puede determinar los supuestos y condiciones para la utilización de medios telemáticos.

Los documentos de iniciación de actuaciones y procedimientos tributarios deberán incluir en todo caso el nombre y apellidos o razón social del obligado tributario y el

número de identificación fiscal del obligado y en su caso de la persona que lo represente.

Desarrollo.

Con respecto al desarrollo de las actuaciones la ley establece en primer lugar la obligación de la Administración de facilitar al obligado el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones: así, por ejemplo, el derecho a rehusar la presentación de documentos no obligatorios, o de los ya presentados a la Administración actuante, o el derecho de los obligados tributarios a que se les expida certificación de las declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones que hayan presentado, entre otros.

Dos cuestiones tienen importancia en el desarrollo de los procedimientos: el trámite de alegaciones y la documentación de las actuaciones llevadas a cabo.

Las alegaciones. En ocasiones en el curso del procedimiento, y antes de dictar la resolución, la Administración abre un plazo durante el cual el interesado puede consultar el expediente y realizar alegaciones para que la Administración las considere a la hora de resolver. Así pues, la formulación de alegaciones no es un recurso contra la resolución de la Administración, sino una forma de preparación de la resolución.

Documentación de las actuaciones. Con respecto a la documentación de la actividad de la Administración, dispone la LGT que sus actuaciones se documentarán en:

Comunicaciones, que son los documentos mediante los cuales la Administración se comunica con los sujetos, o les requiere algo, (por ejemplo, los cita para un procedimiento, o para una actuación).

Diligencias. Son los documentos en los que se hacen constar hechos, así como manifestaciones realizadas por el obligado tributario.

Informes, tanto porque un procedimiento concreto los exija, como porque un órgano superior los requiera.

Además, otros tipos de documentos previstos en su caso en la normativa específica de cada procedimiento, (el más significado las actas, sobre las que se habla con ocasión del procedimiento de inspección).

Terminación.

Los procedimientos tributarios pueden terminar:

- 1.- por la resolución,
- 2.- el desistimiento del procedimiento, que consiste la renuncia del sujeto a proseguir hasta el final dicho procedimiento,
- 3.- la renuncia al derecho en que se fundamenta la solicitud,
- 4.- por imposibilidad material de continuación,
- 5.- por la caducidad,
- 6.- por el cumplimiento de la obligación que hubiera sido objeto de requerimiento
- 7.- o por cualquier otra causa prevista en el ordenamiento tributario.

3.- La notificación de los actos tributarios.

La notificación de las actuaciones administrativas, en general, se tiene que realizar de forma fehaciente, es decir, de forma que acredite frente a terceros la efectividad de la recepción y la identidad del acto notificado.

Con independencia de las normas generales que regulan la notificación en el ámbito administrativo, la LGT establece ciertas especificaciones que se refieren al lugar de las notificaciones, a las personas legitimadas para recibirlas, y a la notificación por comparecencia; a estos temas se dedican los arts. 109 a 112.

Lugar de práctica.

En los procedimientos iniciados a solicitud del interesado éste será:

- El lugar señalado al efecto por el obligado o su representante,
- el domicilio fiscal de uno o de otro.

En los procedimientos iniciados de oficio será lugar hábil:

- El domicilio fiscal del obligado o su representante,
- el centro de trabajo o el lugar en que se desarrolle la actividad económica, así como cualquier otro adecuado a tal fin.

Personas legitimadas para recibir la notificación.

Cuando la notificación se lleve a cabo en el lugar señalado por el obligado tributario o su representante, o en su domicilio fiscal, en caso de ausencia del obligado o de su representante, podrá hacerse cargo de la notificación cualquier persona que se encuentre en su domicilio y haga constar su identidad, así como los empleados de la comunidad de vecinos o de propietarios donde radique el lugar. El rechazo de la notificación realizada por el interesado o su representante implicará que se tenga por efectuada.

Notificación por comparecencia.

La Administración tiene que intentar notificar los actos en los lugares que se acaban de mencionar, pero puede suceder que a veces, habiendo la Administración realizado correctamente todo lo que le incumbe, la notificación no pueda llevarse a cabo; los supuestos más frecuentes son los de ausencia del sujeto de su domicilio, o aquellos en los que en el domicilio que le consta a la Administración el sujeto es desconocido. Cuando no sea posible realizar la notificación por causas no imputables a la Administración, se citará al obligado o su representante mediante el Boletín Oficial, por medio de anuncios que se publicarán una sola vez los lunes, miércoles y viernes de cada semana o inmediato hábil posterior. Los anuncios contendrán el emplazamiento para que el obligado o su representante comparezcan ante la Administración Tributaria en el plazo de 15 días naturales. Transcurridos sin la comparecencia se entenderá producida la notificación a todos los efectos.

4.- El acto de liquidación.

A la liquidación tributaria dedica la LGT los arts. 101 y 102. Establecen que la liquidación tributaria es el acto resolutorio mediante el cual el órgano competente de la Administración realiza las operaciones de cuantificación necesarias y determina el importe de la deuda tributaria, o de la cantidad que en su caso resulte a compensar o devolver, de acuerdo con la normativa correspondiente.

Liquidaciones provisionales y definitivas.

La LGT distingue entre liquidaciones provisionales y definitivas.

Las liquidaciones provisionales se caracterizan porque la Administración puede volver a liquidar el hecho imponible correspondiente, siempre, lógicamente, que no se haya producido la prescripción; las definitivas cierran el paso a otra nueva liquidación basada en el mismo hecho.

Entre otras, son definitivas las liquidaciones practicadas en el procedimiento inspector previa comprobación administrativa de la totalidad de los elementos de la obligación tributaria, así como aquellas a las que la ley otorgue tal carácter.

Contenido mínimo de la notificación de las liquidaciones.

Se ocupa también la ley de regular de forma expresa e independiente el contenido mínimo que han de incorporar las notificaciones de liquidaciones tributarias. Este es:

- a) La identificación del obligado tributario.
- b) Los elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria.
- c) La motivación de la misma, con referencia a los hechos y fundamentos de derecho cuando la liquidación no se ajuste a los datos consignados por el obligado tributario o a la aplicación e interpretación de la normativa realizada por el mismo.
- d) Los medios de impugnación que puedan ser ejercidos, órgano ante el que puedan ejecutarse y plazo de interposición.
- e) El lugar, plazo y forma del ingreso de la deuda.
- f) El carácter de provisional o definitiva.

En los tributos de cobro periódico por recibo, una vez notificada la liquidación correspondiente al alta en el respectivo registro, padrón o matrícula podrán notificarse colectivamente las sucesivas liquidaciones mediante edictos que así lo adviertan.

5.- El deber de resolver. Plazos de resolución. Efectos de la falta de resolución expresa.

La Administración tributaria tiene la obligación de resolver todas las cuestiones que se le planteen en los procedimientos de aplicación de los tributos, y de notificar la resolución expresa, según establece el artículo 103 LGT.

El artículo 103 dispone entre otras cosas que ciertos actos tienen que ser motivados; motivar un acto es explicar en él, aunque sea brevemente, los hechos que han dado lugar a él y las normas y razonamientos que han hecho que la Administración adopte una decisión determinada. Tienen que estar motivados, generalmente, los actos que apliquen criterios distintos de los que expuso el obligado tributario, o los que denieguen una solicitud o un derecho o impongan obligaciones.

Plazos de resolución.

El art. 104 regula los plazos de resolución y los efectos de la falta de resolución expresa. Establece que el plazo máximo en que debe notificarse la resolución al obligado es el que determine cada procedimiento, plazo que no podrá exceder de 6 meses, salvo que esté establecido por norma con rango de ley o por la normativa comunitaria europea; en el caso de que un procedimiento concreto no contenga mención al plazo, éste será el general de 6 meses. Dicho plazo se comenzará a contar en los procedimientos iniciados de oficio desde la fecha de notificación del acuerdo de inicio, y en los iniciados a instancia del obligado tributario desde el día de entrada del documento de inicio, presentado por el obligado o su representante en el registro del órgano competente para su tramitación.

Falta de resolución en plazo.

El art. 104 se ocupa también de los efectos del transcurso del plazo sin que se haya producido resolución expresa por parte de la Administración.

Establece en primer lugar que se producirán los efectos que tenga previstos la regulación del procedimiento concreto, y en segundo lugar se preocupa de las consecuencias ante la falta de regulación de esta cuestión en un concreto procedimiento. A estos efectos distingue:

- En los procedimientos iniciados a instancia de parte, los interesados podrán entender estimadas sus solicitudes por silencio administrativo, salvo en los supuestos del derecho de petición regulados en el art. 99 de la Constitución y en los de impugnación de actos, en los que el silencio tendrá carácter desestimatorio.

- En los procedimientos iniciados de oficio, si éstos tienden al reconocimiento o constitución de derechos o de situaciones jurídicas individualizadas, los obligados podrán entender desestimados por silencio administrativo los posibles efectos jurídicos favorables derivados del procedimiento. En los procedimientos que tienden a constituir efectos desfavorables sobre el obligado se producirá la caducidad del procedimiento.

6.- La caducidad como forma de terminación del procedimiento.

La caducidad de los procedimientos.

De la caducidad de los procedimientos se ocupa el artículo 104 LGT.

Las normas determinan que los procedimientos tienen que seguirse de acuerdo con unos plazos determinados.

Por un lado, los procedimientos tienen que mantener una actividad durante su sustanciación, de forma que no pueden permanecer inactivos, sin tramitación, durante períodos de tiempo superiores a los que marcan las normas.

Por otro lado, tienen que terminar en un plazo determinado; es decir no pueden tener una duración total superior a la que las normas del procedimiento determinen.

Si un procedimiento queda paralizado sin razón durante un tiempo excesivo, o bien se extiende sin razón superando el límite temporal que se le ha asignado, caduca. (A estos efectos no se computan los períodos que las disposiciones reglamentarias establezcan, los de interrupción justificada o los previstos en la LGT).

La caducidad es un mecanismo en virtud del cual el procedimiento se cierra y se archiva y, a ciertos efectos, es como si no hubiera existido. Los tres principales efectos de la caducidad son los siguientes:

Si las actuaciones de un procedimiento interrumpieron plazos de prescripción y el procedimiento caduca, se entiende a todos los efectos que la interrupción del cómputo del plazo de prescripción no se ha producido.

Si un procedimiento implicó el requerimiento de declaración o liquidación a un sujeto, y posteriormente no respeta los límites temporales y caduca, el sujeto puede entender que es como si no se hubiese producido el requerimiento, de forma que puede realizar la declaración o liquidación y el ingreso como si hubieran sido voluntarias, acogándose al sistema de recargos.

Las actuaciones realizadas en el curso de un procedimiento caducado, así como los documentos y otros elementos de prueba obtenidos en dicho procedimiento conservarán su validez y eficacia a efectos probatorios en otros procedimientos iniciados o que puedan iniciarse con posterioridad en relación con el mismo o con otro obligado tributario.

OBJETIVOS DE APRENDIZAJE.

Al terminar de trabajar este tema se debe de ser capaz de:

Saber que existen disposiciones que regulan cuestiones generales sobre la aplicación de los tributos, y conocer aproximadamente las principales.

Determinar la validez o no validez de una notificación, teniendo en cuenta las condiciones que hacen referencia al lugar y al receptor.

Conocer el significado de la expresión "liquidación tributaria".

Comprender la importancia de la motivación y la función que cumple.

Conocer las formas de terminación de los procedimientos; en especial:

La resolución.

La caducidad.

Determinar los efectos de la caducidad de un determinado procedimiento en relación con la prescripción, con los ingresos extemporáneos y con las actuaciones realizadas, y de la falta de resolución con respecto a las pretensiones del inicio del procedimiento teniendo en cuenta los tipos de procedimientos a que alude la LGT.

CUESTIONARIO.

1. ¿Qué principales fases tienen los procedimientos tributarios?
2. ¿Qué es el inicio de oficio de un procedimiento? ¿Cómo se denomina el inicio si no es de oficio?
3. ¿Qué es el desistimiento, y la renuncia?
4. ¿Qué es la resolución? ¿Puede la Administración no resolver un procedimiento? ¿Qué sucede si no resuelve?
5. ¿Dónde puede notificar la Administración en los procedimientos iniciados a instancia del sujeto?; ¿y en los iniciados de oficio?
6. ¿Quién puede recibir notificaciones?
7. ¿Qué sucede si la Administración notifica en lugar inadecuado, o a persona inadecuada?
8. ¿Qué es la notificación por comparecencia?
9. ¿Puede acudir a la notificación por comparecencia como primera forma de intento de notificación?
10. ¿En algún caso puede notificarse un acto tributario en el lugar de trabajo del sujeto?
11. ¿Quién puede recibir una notificación aparte del mismo destinatario de ésta? ¿En qué casos?
12. Si se impugna un acto administrativo y no se recibe notificación de la resolución en el plazo marcado por la norma que regula el procedimiento, ¿qué ha de entender el sujeto reclamante?
13. ¿Qué sucede en el caso de que un sujeto solicite un beneficio fiscal y no se le notifique la resolución en el plazo marcado por la normativa reguladora del procedimiento; qué ha de entender el sujeto?
14. ¿Interrumpe la prescripción el inicio de un procedimiento que posteriormente caduca?
15. ¿Es posible acogerse al sistema de recargos para pagos extemporáneos pero voluntarios si el procedimiento que lo impedía caduca?

TEMA 10. PROCEDIMIENTOS DE GESTIÓN. PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN TRIBUTARIA.

1.- Procedimientos de gestión tributaria.

1.1.- Procedimiento de liquidación. Procedimiento iniciado con declaración tributaria. La autoliquidación.

1.2.- Principales procedimientos de gestión:

1.2.1.- Procedimiento de verificación de datos.

1.2.2.- Procedimiento de comprobación limitada.

1.2.3.- Procedimiento de comprobación de valores.

1.2.4.- Procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación, solicitud o comunicación de datos.

1.2.5.- Procedimiento de rectificación de la autoliquidación a instancia del obligado tributario.

2. La inspección tributaria.

2.1.- Documentación de las actuaciones inspectoras.

2.2.- Procedimiento de inspección.

3.- Mención a las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda pública.

4.- Mención a las actuaciones en materia de recuperación de ayudas de Estado que afecten al ámbito tributario.

1.- Procedimientos de gestión tributaria.

La gestión tributaria se define en el artículo 117 de la LGT, que enumera una larga lista de funciones. De la gestión tributaria se derivan diferentes procedimientos y actuaciones, dentro de los cuales sobresalen los procedimientos directamente originados por declaraciones, (que suelen culminar con las liquidaciones), y autoliquidaciones, y que pueden dar lugar a ingresos o a devoluciones.

Además corresponde a la actividad o área de gestión el desempeño de una serie de tareas instrumentales o de administración general, como la información a los obligados, la elaboración y mantenimiento de censos, la emisión de certificados, la emisión de los Números de identificación fiscal, (NIF), y otras de variada consideración.

Por tanto, la actividad de gestión tiene un carácter diverso, amplio y general, a diferencia de las funciones más especializadas que se desarrollan en la inspección y la recaudación.

Se puede afirmar, por resumir las funciones más significadas, que el núcleo de la gestión tributaria radica en la recepción y tramitación de declaraciones, autoliquidaciones y solicitudes de los obligados tributarios.

Los procedimientos de gestión tributaria pueden iniciarse por una actividad del obligado tributario, (por ejemplo, la presentación de una declaración o una autoliquidación, o de una solicitud), y de oficio, (por ejemplo, el inicio de un procedimiento de verificación de datos por parte de la Administración, para contrastar la autenticidad de los datos aportados por el obligado).

1.1.- Procedimiento de liquidación.

Procedimiento iniciado con la declaración tributaria, (para posterior liquidación administrativa).

Concepto de declaración.

Se considera declaración tributaria todo documento presentado ante la Administración Tributaria donde se reconozca o manifieste la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos.

El procedimiento iniciado mediante declaración es hoy en día casi inexistente, pues prácticamente todos los tributos han optado por la autoliquidación.

Fases.

Las fases del procedimiento iniciado mediante declaración son las siguientes:

Iniciación: el procedimiento se inicia mediante la presentación de la correspondiente declaración ante la Administración tributaria.

Tramitación: presentada la declaración, la Administración deberá realizar las operaciones de calificación y de valoración o cuantificación necesarias para determinar el importe de la deuda tributaria. Para esto podrá utilizar tanto los datos de la declaración como los que obren en su poder.

Liquidación: una vez realizadas las anteriores actuaciones se practicará la liquidación, que será notificada al sujeto pasivo.

Terminación: el procedimiento termina con la notificación de la liquidación.

La autoliquidación.

Las autoliquidaciones son declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria (o, en su caso, la cantidad que resulte a devolver o compensar).

La autoliquidación es, en definitiva, una declaración-liquidación: el sujeto no sólo pone en conocimiento de la Administración los hechos necesarios para determinar la deuda tributaria y su cuantía, sino que en el mismo acto, en el mismo formulario, incluye el resultado de las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para calcular el importe de la deuda.

La autoliquidación se caracteriza porque la Administración recibe la declaración y además la liquidación. Así pues, no hay en ella un acto administrativo de liquidación tributaria, porque la Administración no liquida; simplemente da por buena la cuantificación del sujeto hasta que, en su caso, decida comprobarla.

Si la Administración comprueba la autoliquidación que en un momento determinado hizo el sujeto pueden suceder dos cosas:

Que la de por buena.

Que no la considere ajustada a derecho, y en consecuencia efectúe, la propia Administración, una liquidación mediante un acto administrativo.

Si la Administración no comprueba la autoliquidación realizada por el sujeto, ésta se consolidará por el transcurso del plazo de prescripción.

1.2.- Procedimientos de comprobación y procedimiento de devolución.

Los procedimientos de gestión que pueden derivarse de las declaraciones y las autoliquidaciones son los siguientes:

1.2.1.- Procedimiento de verificación de datos.

1.2.2.- Procedimiento de comprobación limitada.

1.2.3.- Procedimiento de comprobación de valores.

1.2.4.- Procedimiento de devolución.

1.2.1.- Procedimiento de verificación de datos, (artículos 131 a 133 LGT).

Tras recibir la declaración o la autoliquidación, los órganos de gestión proceden a su examen, generalmente mediante tratamiento informático. Este tratamiento permitirá detectar los posibles errores o incumplimientos que se derivan del propio examen de la liquidación. Además, se puede realizar el cruce de los datos de la declaración con los que obran en poder de la Administración, suministrados en otro momento por el propio sujeto pasivo o por terceros.

Los supuestos que dan lugar a la apertura de este procedimiento están constituidos por desfases entre declaración y otros datos, o la aclaración de cuestiones puramente fácticas. Es decir, el procedimiento de verificación de datos tiende a verificar cuestiones que se derivan de la propia declaración o autoliquidación y no implican un análisis profundo:

a.- Cuando la declaración o autoliquidación del obligado tributario adolezca de defectos formales o incurra en errores aritméticos.

b.- Cuando los datos declarados no coincidan con los contenidos en otras declaraciones presentadas por el mismo obligado o con los que obren en poder de la Administración tributaria.

c.- Cuando se aprecie una aplicación indebida de la normativa que resulte patente de la propia declaración o autoliquidación presentada o de los justificantes aportados con la misma.

d.- Cuando se requiera la aclaración o justificación de algún dato relativo a la declaración o autoliquidación presentada, siempre que no se refiera al desarrollo de actividades económicas.

El plazo de duración máxima del procedimiento es el general de seis meses. Las fases de su desarrollo son las siguientes:

Iniciación. El procedimiento se inicia mediante requerimiento al sujeto para que aclare las discrepancias observadas. En los casos en los que la Administración esté en condiciones de llegar al cálculo correcto sin necesidad de ulterior colaboración del sujeto pasivo, el procedimiento podrá abrirse directamente incorporando a la citación la propuesta de liquidación.

Este es uno de los casos que dan lugar a las que se conocen como "liquidaciones paralelas", porque se suelen presentar a doble columna, en la primera la declaración del sujeto pasivo, y al lado, en una segunda columna, la de la Hacienda, con un asterisco identificando las cifras erróneas y notas al pie que señalan los preceptos mal aplicados.

Tramitación o desarrollo. En esta fase se lleva a cabo la comparecencia del obligado, a fin de cumplimentar las aclaraciones o presentar los datos que le hayan sido pedidos, así como para manifestar su posición respecto de la manifestada por la Administración.

En esta fase, si no se ha hecho antes, la Administración formula una propuesta de resolución, que puede incorporar la liquidación que considera ajustada a derecho. La propuesta se notifica al sujeto, y se le concede un plazo de alegaciones.

Terminación. La forma normal de terminar el procedimiento es la emisión de una liquidación provisional.

Junto a este modo normal existen otras formas de terminación del procedimiento de verificación de datos:

- Mediante resolución expresa en la que, acogiendo las alegaciones del sujeto pasivo, se estime que no procede practicar liquidación
- Mediante subsanación, aclaración o justificación de la discrepancia o suministro del dato requerido, a satisfacción de la Administración.
- Que a la vista de lo actuado la Administración decida que es necesario profundizar en las averiguaciones y, a tal fin, inicie un procedimiento de comprobación limitada o de inspección
- Por caducidad, si se sobrepasa el plazo general de seis meses desde la iniciación, con los efectos propios de ésta.

1.2.2.- Procedimiento de comprobación limitada, (artículos 136 a 140 LGT).

La comprobación limitada se producirá en aquellos casos en que se considere necesario ir más allá de la simple verificación formal, extendiéndose al examen de registros y documentos, aunque sin llegar al de la contabilidad mercantil, o solicitando información a terceros.

Puede darse el caso de que el sujeto, sin requerimiento de la Administración, es decir de forma voluntaria, aporte documentación contable para acreditar la coincidencia entre los datos que se desprenden de la documentación obrante en el procedimiento y los efectivamente contabilizados. En estos casos, y al solo efecto de tener por comprobada la coincidencia, la Administración puede considerar la validez de la aportación de datos contables al procedimiento de comprobación limitada.

Lo que define al procedimiento son las actuaciones que se podrán realizar por parte de la Administración, que son más profundas que el mero contraste de un dato; entre ellas destacan el examen derivado de la existencia de elementos determinantes no declarados o distintos a los declarados por el obligado, o el de los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria y de cualquier otro libro, registro o documento de carácter oficial, con excepción de la contabilidad mercantil; y la posibilidad de realizar requerimientos a terceros para que aporten la información que se encuentren obligados a suministrar con carácter general o para que la ratifiquen mediante la presentación de los correspondientes justificantes.

Por tanto, el elemento diferencial se encuentra en la posibilidad de examinar los documentos y registros fiscales, y por otro lado en la posibilidad de requerir información a terceros.

El plazo para desarrollar el procedimiento hasta su finalización es el general de seis meses. Las fases de desarrollo del procedimiento son las siguientes:

Iniciación. Las actuaciones de comprobación limitada se iniciarán de oficio por acuerdo del órgano competente.

Tramitación del procedimiento de comprobación limitada. Los obligados tributarios deberán atender a la Administración tributaria y le prestarán la debida colaboración en el desarrollo de sus funciones. Con carácter previo a la práctica de la liquidación provisional, la Administración tributaria deberá comunicar al obligado tributario la propuesta de liquidación para que alegue lo que convenga a su derecho.

Terminación. El procedimiento de comprobación limitada puede terminar por resolución, que acuerde regularizar o no la situación del obligado, porque su tramitación aconseje el inicio de un procedimiento inspector, o por caducidad.

1.2.3.- Procedimiento de Comprobación de Valores, (artículos 134 y 135 LGT).

Como se ha puesto de manifiesto en el tema 7, en relación con la base imponible, la comprobación de valores se da en los casos en que un elemento de la base imponible no se mide en una cantidad exacta, (unidades monetarias, peso, volumen, etc), sino que debe de ser

evaluado o valorado por el sujeto al declarar o autoliquidar, (por ejemplo, cuando la ley establece que el sujeto debe liquidar en función del valor real de un bien). Se da, por tanto, porque existe un margen de apreciación o incertidumbre a la hora de cuantificar una cifra de base.

Mediante el procedimiento de comprobación de valores la Administración puede comprobar y, en consecuencia y si procede, intentar hacer valer para la base un valor distinto del que declaró el obligado.

Los medios de comprobación de valores se encuentran regulados en el artículo 57 LGT; el de dictamen de peritos de la Administración, o la referencia a cotizaciones en el mercado, son especialmente utilizados.

En relación con el empleo de estos medios se debe señalar que existe reiterada jurisprudencia relativa a la discrecionalidad de que dispone la Administración en la elección de uno u otro. Esta discrecionalidad se encuentra limitada por la necesaria adecuación del medio al objeto de la comprobación.

La Administración debe identificar ante el contribuyente el medio elegido para la comprobación, justificar adecuadamente su elección y razonar el resultado de la comprobación. Se debe además señalar que cuando la comprobación suponga determinados conocimientos técnicos, será necesario que el agente que la realiza tenga una titulación adecuada, (por ejemplo, carece de idoneidad para efectuar la valoración, a efectos del ITPAJD, de una parcela rústica, un arquitecto al servicio de la Hacienda, correspondiendo a un ingeniero agrónomo practicar esta valoración por tratarse de un bien rústico).

En relación con la comprobación de valores reviste un especial interés la tasación pericial contradictoria. La esencia de este modo de asignación de valor consiste en contraponer a la valoración efectuada por la Administración la de un perito designado por el propio sujeto pasivo. La tasación pericial contradictoria se debe de solicitar por el obligado, y consiste en que una vez solicitada y acordada, un perito propuesto por el sujeto emite una valoración alternativa. Si la de la Administración no excede de la segunda en más de unas ciertas cantidades, prevalecerá la del perito del sujeto. Si la diferencia es mayor, la Administración nombrará como tercer perito al que corresponda por orden de entre las listas suministradas por los colegios profesionales, y su valoración será la que se tome en cuenta.

1.2.4.- Procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación, solicitud o comunicación de datos, (artículos 124 a 127 de la LGT).

Hay que distinguir este procedimiento del de devolución de ingresos indebidos. Las devoluciones a que afecta se derivan de la aplicación correcta y ordinaria de los tributos, no de la producción de errores o excesos de ingreso. Regula las devoluciones que la Administración ha de realizar a los sujetos como consecuencia de la existencia de cantidades ingresadas o soportadas correctamente en el curso de la aplicación del tributo, (por ejemplo, retenciones soportadas o cuotas de IVA soportado).

La ley determina que se inicia mediante la presentación de una autoliquidación, comunicación de datos o solicitud de devolución, y prevé los plazos de inicio del procedimiento, las formas de terminación y los supuestos de obligación de la Hacienda pública de satisfacer interés de demora, aunque el detalle de cada caso se suele regular en la normativa propia de cada tributo.

1.2.5.- Procedimiento de rectificación de la autoliquidación a instancias del obligado tributario.

El artículo 120.3 LGT establece que, cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación que haya realizado ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se

regule reglamentariamente. A diferencia del anterior, este procedimiento trata de subsanar los efectos de una actuación no correcta, de una equivocación por parte del obligado.

2.- La inspección de los tributos.

La finalidad del procedimiento de inspección es comprobar la situación tributaria de un determinado obligado. En el curso de esa comprobación podrán realizarse actuaciones de investigación, para descubrir elementos ocultados o no declarados por el sujeto, y de comprobación, para contrastar la veracidad y exactitud de los declarados. En virtud del resultado de la comprobación e investigación se procederá a la regularización de la situación tributaria del sujeto, o a la manifestación de que su situación es correcta.

2.1.- La documentación de las actuaciones inspectoras.

Los documentos que sirven de soporte a las actuaciones de la inspección pueden ser de varias clases: diligencias, comunicaciones, informes y actas.

Las diligencias son los documentos que extiende la inspección en el curso del procedimiento para hacer constar cuantos hechos o circunstancias con relevancia para dicho procedimiento se produzcan en aquél, así como las manifestaciones de la persona o personas con las que actúa la inspección.

Las comunicaciones son los medios a través de los cuales la Inspección se relaciona con cualquier persona en el ejercicio de sus funciones. Los casos más significativos son los de las citaciones o los requerimientos; pueden citarse también como ejemplos las advertencias que en el curso del procedimiento la Inspección puede dirigir a los sujetos.

Los informes son documentos en los que la inspección manifiesta su parecer acerca de una cuestión planteada. Estos informes se emiten cuando resultan preceptivos en un procedimiento determinado, cuando se solicitan por la Administración u otros poderes públicos, o cuando resultan necesarios para aplicar los tributos.

Las actas son los documentos en los que se recoge el resultado de las actuaciones de comprobación e investigación, proponiendo en todo caso la regularización de la situación tributaria del obligado tributario, o bien declarando correcta la misma. El contenido esencial de las actas es la propuesta de resolución.

Las actas pueden ser de las siguientes clases:

Actas con acuerdo; en ellas la Administración, en ciertos puntos, da por buenos ciertos resultados, y el sujeto renuncia a formular recursos.

Actas de conformidad. Se extienden haciendo constar que el obligado tributario manifiesta expresamente su conformidad respecto de los hechos y de la propuesta de regularización contenida en el acta.

Actas de disconformidad. Son aquellas en que el sujeto inspeccionado manifiesta expresamente su desacuerdo con el contenido del acta y fundamentalmente con la propuesta de resolución en ella contenida, o rehúsa firmar.

2.2.- El procedimiento de inspección, (artículos 141 a 159 LGT).

El procedimiento se inicia de oficio.

La iniciación del procedimiento deberá ser notificada convenientemente al sujeto pasivo u obligado tributario, señalándole día y hora para la personación, comunicándole el alcance de las actuaciones a desarrollar, así como los derechos y obligaciones que le asisten en el curso de tales actuaciones. Cuando lo estime conveniente, la inspección podrá personarse directamente sin previo requerimiento en las oficinas o instalaciones del sujeto a inspeccionar.

Se pueden mencionar, como efectos más importantes de la iniciación del procedimiento los siguientes:

- a) La interrupción del plazo de prescripción del derecho para determinar las deudas tributarias y de la acción para imponer sanciones.
- b) La iniciación de las actuaciones inspectoras impide considerar como espontánea la realización de declaraciones o autoliquidaciones producidas con posterioridad a dicha iniciación.

Una vez iniciado el procedimiento se distinguen en él dos fases:

Fase de instrucción, que comprende las actuaciones de comprobación e investigación propiamente dichas, que concluirán con la firma del acta, que contiene el resultado de las actuaciones y la propuesta de regularización. Esta fase se desarrollará por el inspector actuario.

Fase de resolución, que concluirá con el acto de liquidación o con la declaración de que no procede ninguna regularización. La competencia de esta fase estará atribuida a un funcionario diferente del actuario.

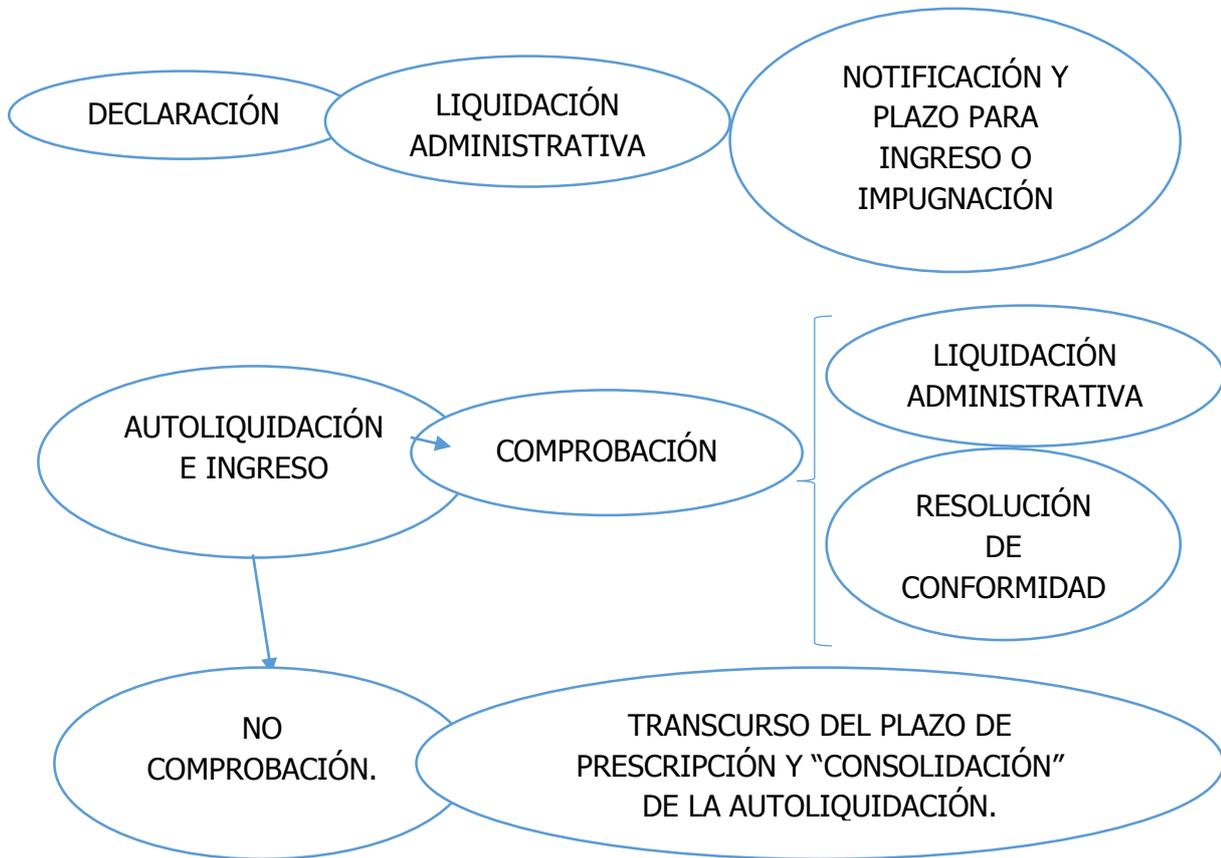
3.- Mención a las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda pública.

El Título VI de la LGT, (arts. 250 a 259), regula determinadas cuestiones para el caso de que la Administración aprecie indicios de delito contra la Hacienda pública, (la práctica de liquidaciones, la tramitación del procedimiento de inspección, los efectos de la regularización voluntaria, la impugnación de las liquidaciones y otros aspectos relacionados).

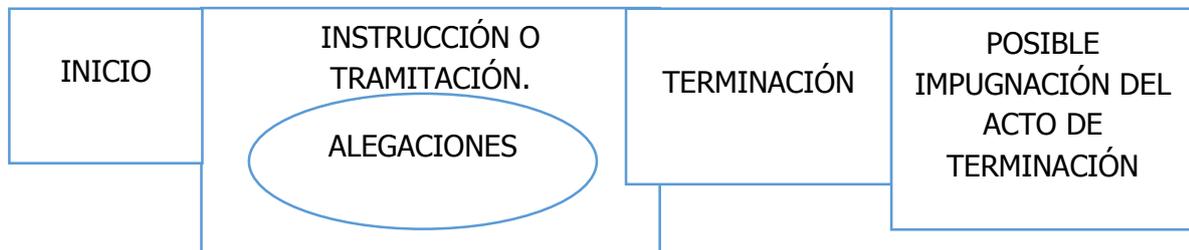
4.- Mención a las actuaciones en materia de recuperación de ayudas de Estado que afecten al ámbito tributario.

En el Título VII, (arts. 260 a 271) la LGT regula las actividades administrativas tendentes a la ejecución de las decisiones de recuperación de ayudas de Estado.

DECLARACIÓN Y AUTOLIQUIDACIÓN.



FASES DE LOS PROCEDIMIENTOS



OBJETIVOS DE APRENDIZAJE.

Al terminar de trabajar en este tema, los alumnos deben de estar en condiciones de:

Conocer en qué consisten los procedimientos a los que las normas denominan, de forma genérica, gestión tributaria, distinguiéndolos nítidamente de los procedimientos de inspección y de recaudación.

Conocer las fases de los procedimientos, inicio, tramitación o instrucción y finalización.

Conocer la importancia de la fase de alegaciones, y distinguir las alegaciones, como actuación anterior a la emisión del acto administrativo y preparatorio de éste, de las actuaciones de impugnación o recurso.

Identificar la declaración tributaria; conocer su virtualidad como una de las formas de inicio de los procedimientos.

Distinguir la autoliquidación de la declaración.

Identificar la liquidación realizada por la Administración como un acto administrativo, y distinguirla de la autoliquidación realizada por el obligado tributario.

Comprender la secuencia que puede seguir a una autoliquidación, tanto en el caso de que se compruebe por la Administración, como en el de que la facultad de comprobación prescriba. Conocer qué puede hacer un sujeto cuando, una vez autoliquidado un tributo, considera que la autoliquidación le perjudica y no es adecuada a derecho.

Distinguir los procedimientos de verificación de datos y comprobación limitada, y distinguirlos ambos a su vez del procedimiento de inspección.

Relacionar la dimensión material de la comprobación de valores con el procedimiento que la lleva a cabo. Conocer la tasación pericial contradictoria.

Conocer el procedimiento de devolución derivada de la aplicación del tributo, y distinguirlo claramente del procedimiento de devolución de ingresos indebidos.

Conocer el procedimiento de inspección, sus fases y los documentos que en él se extienden.

Conocer en especial las actas, e identificarlas y distinguirlas de los demás documentos del procedimiento.

CUESTIONARIO.

1. ¿Qué es una autoliquidación?
2. ¿Todos los procedimientos tributarios se inician a instancias del obligado tributario?
3. ¿Cuáles son, en general, las fases de los procedimientos?
4. ¿Es el trámite de alegaciones anterior o posterior a la resolución del procedimiento?
5. ¿Puede terminar un procedimiento de verificación de datos dando origen a un procedimiento de comprobación limitada?
6. ¿Qué es una declaración? ¿Qué es lo normal que suceda si el sujeto declara un hecho imponible?
7. Cuando el sujeto autoliquidada, ¿se produce una liquidación administrativa?
8. ¿Puede la Administración comprobar la autoliquidación hecha por el sujeto? ¿Lo tiene que hacer siempre?
9. ¿Qué sucede si la Administración no comprueba la autoliquidación realizada por el sujeto?

10. ¿Qué puede hacer un sujeto si, una vez realizada la autoliquidación, considera que le perjudica?
11. ¿Qué es la comprobación de valores? ¿Cuándo se puede practicar? ¿Qué es la tasación pericial contradictoria?
12. ¿En qué se diferencia la causa del procedimiento de devolución iniciado mediante declaración, solicitud o comunicación de datos de la del procedimiento de devolución de ingresos indebidos de naturaleza tributaria?
13. ¿Qué es un acta de inspección? ¿Cuál es el elemento que la caracteriza? ¿Qué clases de actas hay?
14. ¿Qué diferencia, en esencia, al procedimiento de verificación de datos del de comprobación limitada?
15. ¿Qué diferencia, en esencia, al procedimiento de comprobación limitada del de inspección?

TEMA 11.- PROCEDIMIENTO DE RECAUDACIÓN TRIBUTARIA.

- 1.- La función de recaudación tributaria.
 - 1.1. La recaudación en periodo voluntario.
 - 1.2. La recaudación en periodo ejecutivo.
- 2.- El procedimiento de apremio.
 - 2.1.- Concepto y características.
 - 2.2.- Fases del procedimiento.
- 3- El aplazamiento y el fraccionamiento del ingreso.

1.- La función de recaudación tributaria.

La recaudación tributaria se encuentra regulada en los artículos 160 a 177 LGT, desarrollados por el Reglamento General de Recaudación. Consiste en el ejercicio de las funciones administrativas conducentes al cobro de las deudas tributarias. La recaudación de las deudas tributarias podrá realizarse: a) En período voluntario, mediante el pago o cumplimiento del obligado tributario; b) En período ejecutivo, mediante el pago o cumplimiento espontáneo del obligado tributario o, en su defecto, a través del procedimiento administrativo de apremio.

1.2.- La recaudación en período voluntario.

Es la recaudación que se efectúa en los plazos previstos para el ingreso de las deudas tributarias en el artículo 62 LGT. De este modo:

a).- Las deudas resultantes de una autoliquidación deberán ingresarse en los plazos que establezca la normativa del tributo autoliquidado.

b).- En el caso de deudas resultantes de liquidaciones realizadas por la Administración el pago en período voluntario debe hacerse en los siguientes plazos:

- Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días 1 y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 del mes posterior.

- Si la notificación se realiza entre los días 16 y último de cada mes, entre el de recepción y el día 5 del segundo mes inmediatamente posterior.

En ambos casos, si el último día no fuera hábil, el plazo abarcará hasta el inmediato hábil siguiente.

c).- En el caso de deudas liquidadas por la Administración, de notificación colectiva y periódica, hay que atender al plazo establecido en sus normas reguladoras. En caso de que no exista tal previsión, el plazo de pago general abarca desde el 1 de septiembre hasta el 20 de noviembre, o el inmediato hábil posterior si este último no lo es.

1.3.- La recaudación en periodo ejecutivo.

El período ejecutivo se inicia al día siguiente de terminar el período voluntario de pago, sea cual sea dicho período voluntario. El período ejecutivo se abre automáticamente: una vez que se agota el período voluntario de pago sin haber ingresado, comienza, al día siguiente, el período ejecutivo.

Conviene reparar en que para que se inicie el período ejecutivo es necesario que concurren dos circunstancias:

1. Que la deuda ya esté liquidada, es decir, cuantificada.
2. Que se haya dado plazo de ingreso en voluntaria, y que haya transcurrido el plazo de ingreso en voluntaria sin que éste se haya efectuado.

Si no se ha cuantificado la deuda no se ha podido dar plazo de ingreso. En el caso de que un sujeto tuviese la obligación de declarar o de autoliquidar y no lo hubiese hecho en su momento, la Administración tendrá que iniciar el procedimiento correspondiente, (comprobación, inspección), para llegar a una liquidación, y acto seguido dar un plazo de ingreso voluntario. Sin liquidación no puede existir plazo de ingreso.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 161 LGT, el período ejecutivo se inicia:

a) En el caso de deudas liquidadas por la Administración tributaria, el día siguiente al del vencimiento del plazo de pago en periodo voluntario.

En el caso de que la liquidación la efectúe la Administración. Si un sujeto declara, la Administración liquidará el tributo y le notificará el resultado de la liquidación. En función de la fecha de notificación tendrá un plazo para ingresar, si transcurrido ese plazo no ha ingresado comienza automáticamente, al día siguiente, el período ejecutivo.

b) En el caso de deudas a ingresar mediante autoliquidación presentada sin realizar el ingreso, al día siguiente de la finalización del plazo que establezca la normativa de cada tributo para dicho ingreso o, si éste ya hubiere concluido, el día siguiente a la presentación de la autoliquidación.

En el caso de tributos autoliquidados, el sujeto no sólo declara, sino que a la vez cuantifica la cuota. Si autoliquida en plazo pero no ingresa, al día siguiente de vencer el plazo en voluntaria comienza el período ejecutivo. Si transcurrieron los plazos de autoliquidación, y autoliquida posteriormente pero no ingresa, el período ejecutivo comienza al día siguiente de la presentación.

El inicio del período ejecutivo determinará la exigencia de los intereses de demora, de los recargos del período ejecutivo y, en su caso, de las costas del procedimiento de apremio.

Las consecuencias de la apertura del período ejecutivo son dos:

A.- A partir del inicio del período ejecutivo se puede exigir la deuda por la vía de apremio. Esta vía consiste en un procedimiento que se abre con la llamada providencia de apremio. Esta providencia es el título suficiente que inicia el procedimiento de apremio y tiene la misma fuerza ejecutiva que la sentencia judicial para proceder contra los bienes y derechos del obligado al pago. La providencia de apremio debe ser notificada al sujeto pasivo o deudor tributario, identificando la deuda pendiente y requiriéndole para el pago con el señalamiento de los recargos que correspondan en cada caso. En la misma providencia se le debe de señalar un plazo para pagar, y advertir que de no hacerlo se procederá a la ejecución mediante el embargo de sus bienes.

B.- Se devengan recargos sobre la cuota, de diversa cuantía según que el ingreso se realice antes de que el sujeto haya sido notificado del inicio del procedimiento de apremio mediante la providencia, (5%), en los plazos de ingreso señalados en la providencia, (10%), o después, en cualquier momento, (20%). Además, también los intereses correspondientes, como en cualquier supuesto de retraso en el ingreso, y las costas del procedimiento.

2.- El procedimiento de apremio.

Iniciado el período ejecutivo, la Administración tributaria podrá efectuar la recaudación de las deudas liquidadas o autoliquidadas por el procedimiento de apremio sobre el patrimonio del obligado al pago.

2.1.- Concepto y características

No existe identificación en absoluto entre período ejecutivo y vía de apremio.

El procedimiento de apremio no es un período de tiempo, sino un procedimiento administrativo tendente a conseguir el cobro de la deuda; se inicia cuando la Administración lo pone en marcha mediante la llamada providencia de apremio. Esto sí: sólo se puede iniciar el procedimiento de apremio cuando ya se ha iniciado el período ejecutivo.

La vía o procedimiento de apremio sigue al incumplimiento de la prestación en período voluntario, y tiene como finalidad la ejecución forzosa del patrimonio del obligado en cuantía suficiente para cubrir las deudas no satisfechas. Su regulación básica se encuentra en los artículos 163 a 173 LGT.

Las características del procedimiento de apremio son:

1.- Es un procedimiento administrativo, que permite a la Administración ejecutar, incluso coactivamente, los créditos y derechos a su favor, declarados y fijados por ella misma, sin necesidad de acudir a los Tribunales de justicia.

2.- Es un procedimiento ejecutivo, sin controversia y unilateral; esto es, se dirige a hacer efectivo el ingreso, y en él no se puede entrar en discusión acerca de la existencia, procedencia ni cuantía del concepto ejecutado, (en el caso de que existan causas de impugnación del crédito, éstas se deben de haber alegado en procedimientos aparte. No cabe por tanto, en esta fase de apremio, volver sobre la deuda para impugnarla por su no adecuación a derecho).

3.- La LGT limita las causas de impugnación en el procedimiento de apremio.

4.- Es un procedimiento ejecutivo, por lo que sólo será aplicable con respecto a prestaciones ya cuantificadas o liquidadas, aunque lo sean por el propio sujeto cuando presentó su autoliquidación pero sin ingresarla.

Así pues, se puede señalar que la apertura del procedimiento de apremio exige tres requisitos:

1.- La existencia de una liquidación que cuantifique de forma concreta la deuda del sujeto; liquidación administrativa o bien procedente de una declaración liquidación realizada por el obligado tributario.

2.- La finalización del período voluntario sin haberse ingresado el tributo; es decir el comienzo del período ejecutivo.

3.- La emisión de la providencia de apremio y su notificación al deudor.

2.2.- Fases del procedimiento de apremio.

Inicio del procedimiento de apremio. La providencia de apremio.

La apertura del procedimiento de apremio se produce con la notificación de la providencia de apremio, que trae consigo los siguientes efectos:

1.- Se abre el plazo para el ingreso en apremio.

2.- Se abren los plazos para la impugnación y para reclamar contra la procedencia del apremio. Los motivos de oposición al apremio se encuentran tasados en el artículo 167.3, que señala los siguientes:

a) Extinción total de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago;

b) Solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en período voluntario y otras causas de suspensión del procedimiento de recaudación;

c) Falta de notificación de la liquidación;

d) Anulación de la liquidación;

e) Error u omisión en el contenido de la providencia de apremio que impida la identificación del deudor o de la deuda apremiada.

Desarrollo del procedimiento de apremio.

En el caso de que el obligado desatienda la providencia de apremio y no ingrese la prestación en los plazos que se señalan en la misma, el procedimiento de apremio se desarrolla en diversas fases, estructuradas como sigue:

A) Ejecución de garantías y embargo de bienes.

En el supuesto de que la deuda estuviese garantizada se procederá, en primer lugar, a la ejecución de las garantías. Esta ejecución se realizará por los órganos de recaudación competentes y por el procedimiento administrativo de apremio.

En cuanto al orden de embargo, el artículo 169.2 LGT señala que se embargarán los bienes del obligado teniendo en cuenta la mayor facilidad de su enajenación y la menor onerosidad de ésta para el obligado. Los bienes se embargarán por el siguiente orden:

- a) Dinero efectivo o en cuentas abiertas en entidades de crédito
- b) Créditos, efectos, valores y derechos realizables en el acto o a corto plazo
- c) Sueldos, salarios y pensiones.
- d) Bienes inmuebles.
- e) Intereses, rentas y frutos de toda especie.
- f) Establecimientos mercantiles o industriales.
- g) Metales preciosos, piedras finas, joyería, orfebrería y antigüedades.
- h) Bienes muebles y semovientes.
- i) Créditos, efectos, valores y derechos realizables a largo plazo.

B) Valoración de los bienes.

Es la actuación previa a la enajenación de los bienes. Son competentes para realizarla los órganos de recaudación o peritos por ellos designados, tomando como punto de referencia el valor de mercado y los criterios habituales de valoración.

C) Enajenación de los bienes.

Una vez realizada la valoración se procederá a la enajenación, que seguirá el mismo orden del embargo. Los bienes se podrán enajenar mediante subasta, concurso o adjudicación directa.

D) Aplicación e imputación de la suma obtenida.

E) Terminación. Por la extinción de la deuda o la declaración de fallido del sujeto, por inexistencia o insuficiencia de los bienes y derechos para cubrir el importe adeudado total.

3.- El aplazamiento y el fraccionamiento del ingreso.

Se encuentra regulado en el artículo 65 LGT, que lo admite para casi toda clase de deudas tributarias, y tanto en el período voluntario como en el ejecutivo.

De acuerdo con el artículo 65 LGT, podrán aplazarse o fraccionarse las deudas tributarias, siempre que la situación económico-financiera del deudor le impida, transitoriamente, hacer frente a su pago en tiempo.

El fundamento de la facultad de conceder el aplazamiento es el de facilitar el pago en aquellos casos en que, aun tratándose de un deudor solvente, exista una situación económico-financiera que le impida, transitoriamente, hacer frente al pago en el tiempo previsto por la norma.

Garantías: condición necesaria para que se conceda el aplazamiento es que el sujeto que lo solicita preste garantía suficiente. La ley sin embargo admite dos excepciones, en el caso de pequeñas cantidades o en el de que el deudor carezca de bienes, no pueda acceder a formas de garantía y la ejecución del crédito pudiera suponer daños de cierto tipo y entidad.

La regla general, por tanto, es la necesidad de ofrecer garantía de la deuda incluso desde el propio momento de la solicitud, a cuya efectiva prestación queda subordinada la efectividad del

aplazamiento. Como regla general se exige aval solidario irrevocable de una entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca, o certificado de seguro de caución. En los casos en que no pueda conseguirse este aval, se puede conceder el aplazamiento con otro tipo de garantía real o personal: hipoteca, prenda, fianza solidaria u otra que se estime suficiente. La garantía deberá cubrir el principal de la deuda y los intereses de demora más un 25 por 100 de la suma de ambas partidas.

OBJETIVOS DE APRENDIZAJE.

Comprender la diferencia entre período voluntario y período ejecutivo de ingreso.

Manejar las fechas de ingreso en función del período.

Repasar las distintas formas de liquidación de la deuda tributaria, distinguiendo entre autoliquidación y liquidación administrativa, y dentro de esta última, entre deudas de notificación personal y colectiva.

Analizar la diferencia entre período ejecutivo y procedimiento de apremio, o ejecutivo. Comprender que el procedimiento es administrativo, y cuáles son los requisitos inexcusables para que se pueda iniciar.

Comprender que sin existencia de deuda liquidada no puede iniciarse el procedimiento de apremio, y en función de esto, distinguir las actuaciones de la Administración en los supuestos de existencia de liquidación previa, de autoliquidación, y de inexistencia de éstas.

Comprender que el procedimiento de apremio no permite reabrir la discusión sobre la procedencia o adecuación de la deuda, sino que limita las causas de oposición a incidencias sobre la realizabilidad del propio procedimiento.

Conocer las fases del procedimiento de apremio, y las distintas formas de terminación.

Comprender la existencia de la posibilidad de aplazamiento o fraccionamiento del pago de la deuda, y los requisitos de éstos.

CUESTIONARIO.

1. Ayer venció el plazo de ingreso en voluntaria de una deuda tributaria. ¿Tenía que estar liquidada? ¿En qué fase se encuentra hoy?
2. ¿Se puede decir que hoy se encuentra en procedimiento de apremio o ejecutivo? ¿Por qué?
3. ¿Qué es el procedimiento de apremio; es un plazo?
4. ¿Se puede apremiar una deuda no liquidada?
5. ¿Qué debe de hacer la Administración en el caso de que un sujeto, que tenía que declarar y liquidar un impuesto, (autoliquidar), no lo haya hecho y pretenda regularizar su situación? ¿Puede iniciar el procedimiento de apremio si en un impuesto autoliquidable el sujeto no ha declarado? ¿Y si el sujeto sólo tenía la obligación de declarar y no lo ha hecho? ¿Qué debe de hacer la Administración en estos casos?
6. ¿Qué quiere decir que el procedimiento de apremio limita las causas de impugnación, (tiene causas tasadas)? ¿Crea esto indefensión al sujeto?
7. ¿Puede la Administración embargar los bienes del sujeto sin atenerse a un orden?
8. ¿Qué sucede si un sujeto debe una cantidad y ejecutados sus bienes la Administración sólo puede hacerse pago de una parte de la deuda?
9. ¿Qué es aplazar un pago; y fraccionar?
10. ¿Qué hace falta para poder obtener un aplazamiento o un fraccionamiento? ¿Devenga intereses? ¿Implica la imposición de sanciones?

TEMA 12. INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS. DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA.

- 1.- Principios constitucionales de la potestad sancionadora. Su aplicación al ámbito tributario.
- 2.- Derecho penal y derecho sancionador administrativo.
- 3.- Concepto de infracción tributaria. Clases de infracciones.
- 4.- Sujetos infractores. Responsabilidad y ausencia de responsabilidad.
- 5.- La sanción tributaria. Clases de sanciones; graduación.
- 6.- Causas de extinción de la responsabilidad.
- 7.- El procedimiento sancionador.
- 8.- Delitos contra la hacienda pública.

1.- Principios constitucionales de la potestad sancionadora. Su aplicación al ámbito tributario.

El régimen general de infracciones y sanciones en el ámbito tributario se regula en los artículos 178 a 206.bis, en lo que respecta a su aspecto material, y 207 a 212 en lo que al procedimiento sancionador.

Todo el ámbito sancionador se sujeta a una serie de principios que la Constitución exige con toda rigidez. Estos principios se aplican tanto en el orden penal o criminal como en el orden sancionador administrativo; el derecho sancionador en materia tributaria se sujeta, por supuesto, también a ellos. De entre estos principios cabe destacar los que a continuación se mencionan de forma breve.

El principio de tipicidad, consagrado en el artículo 25.1 de la Constitución, y según el cual nadie puede ser sancionado o condenado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no estuvieran ya tipificadas como delito, falta o infracción administrativa. Este principio se refiere también a las sanciones.

El derecho a la presunción de inocencia, reconocido en el artículo 24.2 de la Constitución.

El principio de reserva de ley, según el cual sólo normas con rango de ley pueden establecer infracciones y sanciones.

El principio de irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, consagrado en el artículo 9.3, que se completa con el de retroactividad de las favorables.

El principio en virtud del cual la Administración no podrá imponer sanciones que directa o subsidiariamente impliquen privación de libertad, regulado en el artículo 25.3.

2.- Derecho penal y derecho sancionador administrativo.

El Estado y las Administraciones ejercen su poder punitivo mediante dos instrumentos diferentes:

- 1.- Mediante la imposición de penas por parte de los tribunales penales.
- 2.- Por la imposición de sanciones directamente por la Administración.

Cuando un ciudadano incumple alguna de las obligaciones que se contienen en las normas tributarias, ¿comete una infracción tributaria y por tanto se le aplica una sanción o, por el contrario, comete un delito, correspondiéndole de esta forma una pena? Será la propia ley la que determine en cada supuesto si se trata de un delito o de una infracción administrativa. Con carácter general sólo se opta por calificar la conducta como delito cuando se desea dispensar una mayor protección al interés tutelado por la norma, es decir, cuando la infracción se considera de extrema gravedad. No tiene por qué haber diferencias en las conductas

constitutivas de infracción administrativa y de delito; la diferencia entre infracción administrativa y delito estriba en el grado, en la gravedad de la conducta.

Con independencia de que los principios constitucionales que los regulan son los mismos, el tratamiento de las infracciones administrativas y de los delitos es diferente:

Por los procedimientos a través de los cuales se sancionan. Las infracciones administrativas se sancionan de acuerdo con un procedimiento administrativo mientras que los delitos se reprimen mediante un procedimiento judicial.

Por la naturaleza del órgano que impone las sanciones. Mientras las sanciones cuando se comete una infracción tributaria administrativa se imponen por los órganos administrativos, en el caso de delito la pena la impone un tribunal de justicia.

Por la naturaleza de las sanciones a imponer. Los delitos son castigados en un gran número de supuestos con penas privativas y restrictivas de libertad, mientras que una sanción administrativa nunca podrá consistir en tal privación o restricción.

3.- Concepto de infracción tributaria. Clases de infracciones.

Se establece el concepto en el artículo 183 de la LGT, en el que se señala que «son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas o con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley». Para su análisis se ha de prestar atención a sus elementos más importantes, incluyendo los principios fundamentales que deben de ser tenidos en cuenta para su aplicación.

El primer elemento de los más importantes está representado por la acción.

Toda infracción tributaria está constituida por un comportamiento positivo o simplemente omisivo de una persona a través del cual se lesiona un derecho de la Hacienda o se vulnera el mandato o prohibición contenido en una norma de carácter tributario. El ordenamiento reserva para el mismo una reacción de carácter represivo, una sanción.

El segundo elemento es la tipicidad.

Tanto el comportamiento infractor como la sanción prevista para el mismo deben de estar descritos con suficiente precisión en una norma con rango de ley en el momento de la comisión de la infracción.

El último de los elementos más destacables en la definición de la infracción tributaria es el relativo a la culpabilidad.

En el Derecho Penal y en general en el ordenamiento sancionador, incluido el tributario, rige el criterio de que la responsabilidad sólo puede ser exigida si en el comportamiento del sujeto infractor se aprecia la existencia de dolo, entendido como el conocimiento de que se comete un ilícito y la intención de cometerlo, o negligencia, entendida como la omisión del cuidado y de la atención que cualquier persona debe poner de ordinario al ejecutar un hecho capaz de perjudicar a otro.

La LGT tipifica determinadas conductas como infracciones tributarias; unas tienen un contenido material, es decir, afectan a, o se refieren a cantidades de dinero; entre éstas, por ejemplo, cabe destacar la de dejar de ingresar, solicitar devoluciones cuando no se tiene derecho a ellas o falsear datos cuantitativos en las declaraciones. Otras tienen un contenido formal, es decir se producen por la falta de cumplimiento de obligaciones formales, aun en el caso de que éstas no impliquen desfases de cantidad que afecten a los derechos de la Hacienda Pública.

PRINCIPALES CONDUCTAS TIPIFICADAS COMO INFRACCIONES.

MATERIALES.

Dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación.

Obtener indebidamente devoluciones.

Solicitar indebidamente devoluciones, beneficios o incentivos fiscales.

Determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes.

Incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta declaraciones o documentos necesarios para practicar liquidaciones.

FORMALES.

No presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico, incumplir la obligación de comunicar el domicilio fiscal o incumplir las condiciones de determinadas autorizaciones.

Presentar incorrectamente autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico.

Incumplir obligaciones contables y registrales.

Incumplir obligaciones de facturación o documentación.

Incumplir las obligaciones relativas a la utilización y a la solicitud del número de identificación fiscal o de otros números o códigos.

Resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria.

Incumplir la obligación de comunicar correctamente datos al pagador de rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta.

Incumplir la obligación de entregar el certificado de retenciones o ingresos a cuenta.

4.- Sujetos infractores. Responsabilidad y ausencia de responsabilidad.

En cuanto a los sujetos infractores, señala la ley que serán aquellas personas físicas o jurídicas, y las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de la LGT, que realicen las acciones u omisiones tipificadas como infracciones en las leyes. El propio precepto establece posteriormente una lista de sujetos que en particular tienen la consideración de infractores; esta lista se corresponde con la de los distintos tipos de titulares de los deberes tributarios cuya violación constituye infracción.

La LGT establece la responsabilidad de las personas físicas, las personas jurídicas y los entes del artículo 35.4, es decir, manifiesta que cualquiera de estos sujetos puede ser sancionado por una infracción tributaria. Además, establece una serie de casos en los que, a pesar de que se ha realizado una acción o una omisión constitutiva de infracción, no existe responsabilidad:

- Cuando quien la ha realizado carece de capacidad de obrar.
- Cuando ha existido fuerza mayor.
- Cuando la decisión depende de un órgano colegiado, para los sujetos que no concurrieran a la reunión en que la decisión se adoptó, o salvaran su voto en ésta, no votando, en consecuencia, el acuerdo ilícito.
- Cuando, a pesar de que la conducta se considere no ajustada a derecho, el sujeto actuase con la diligencia debida; en especial cuando actuase basándose en una interpretación razonable de la norma tributaria.
- Cuando la conducta inadecuada sea imputable a una deficiencia de los programas informáticos de asistencia facilitados por la Administración Tributaria.
- Cuando de forma voluntaria se regularicen las declaraciones, comunicaciones o datos, o se subsane la situación tributaria irregular.

La LGT distingue tres clases de infracciones: leves, graves y muy graves. Cada vez que la LGT tipifica una infracción, la califica como leve, grave o muy grave.

5.- La sanción tributaria. Clases de sanciones; graduación.

Señala el artículo 185 LGT que las infracciones tributarias se sancionarán mediante la imposición de sanciones pecuniarias y, cuando proceda, de sanciones no pecuniarias de carácter accesorio.

Las sanciones pecuniarias podrán consistir en multa fija o proporcional.

En cuanto a las sanciones no pecuniarias son de privación de derechos, y se establecen las siguientes:

A.- Pérdida durante un plazo de hasta cinco años de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a aplicar beneficios o incentivos fiscales.

B.- Prohibición durante un plazo de hasta cinco años para contratar con la Administración Pública que hubiera impuesto la sanción.

C.- Suspensión durante un plazo de hasta un año del ejercicio de profesiones oficiales, empleo o cargo público.

La autoridad u órgano competente para determinar en cada caso concreto la sanción deberá graduarla entre el mínimo y el máximo previsto. Para orientar el ejercicio de ese poder o facultad de graduación, la ley contiene una serie de criterios:

A.- La comisión repetida de infracciones tributarias.

B.- El perjuicio económico para la Hacienda Pública.

C.- El incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación.

D.- El acuerdo o conformidad del interesado.

6.- Causas de extinción de la responsabilidad.

Las causas de extinción de la responsabilidad derivada de la comisión de infracciones tributarias son las siguientes:

1.- El pago o cumplimiento.

2.- La prescripción. Se debe distinguir entre prescripción de la infracción y prescripción de la sanción. En ambos casos el plazo es de 4 años, pero el momento inicial para su cómputo es distinto. La prescripción de la infracción se entiende producida cuando transcurran cuatro años a partir del momento en que la misma se cometió. La prescripción de la sanción se computa, tratándose de multas, a partir de la fecha en que finaliza el plazo para el ingreso voluntario de las mismas, y cuando se trate de la privación de derechos, el momento inicial del cómputo es el día siguiente a la fecha de notificación del acuerdo de imposición de la sanción.

3.- La condonación graciable, que puede ser acordada para las sanciones tributarias firmes, mediante concesión discrecional del Ministro de Economía y Hacienda, en los casos en que la ejecución de la sanción afecte gravemente a la capacidad productiva o al nivel de empleo, o produzca grave quebranto para los intereses del Estado.

4.- La muerte del infractor. En el caso de personas jurídicas o entes del artículo 35.4 la disolución de las mismas dará lugar a la transmisión de obligaciones tributarias pendientes a los socios o partícipes, que responderán solidariamente y hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que se les hubiera adjudicado.

7.- El procedimiento sancionador.

Dadas las especiales garantías que ha de revestir, el procedimiento sancionador tributario se regula de forma independiente en los artículos 207 a 212 de la LGT. Este último artículo establece

que la interposición en tiempo y forma de un recurso o reclamación administrativa contra una sanción producirá ciertos efectos, entre los que cabe destacar que la ejecución de las sanciones quedará automáticamente suspendida en período voluntario sin necesidad de aportar garantías hasta que sean firmes en vía administrativa.

8.- Delitos contra la Hacienda Pública.

En determinados casos, las conductas de los administrados por las que se lesionan los derechos de la Hacienda Pública reciben el tratamiento propio de los ilícitos criminales, de los delitos, atendiendo a la gravedad del daño y a la gravedad de la contravención inferida al ordenamiento jurídico. No existe una diferencia sustancial entre la infracción tributaria y el delito fiscal, la diferencia radica fundamentalmente en la cuantía de la infracción o su gravedad.

El vigente Código Penal ha tipificado, en los artículos 305 a 310.bis, determinados comportamientos considerados como constitutivos de otros tantos delitos contra la Hacienda Pública, tanto estatal, de las comunidades autónomas, local, como de la Unión Europea.

OBJETIVOS DE APRENDIZAJE.

Distinguir el ámbito sancionador administrativo del penal.

Identificar los principios constitucionales que regulan las infracciones y sanciones tributarias. En especial el de reserva de ley, el de retroactividad/irretroactividad y el de tipicidad.

Analizar el concepto de infracción tributaria, y dentro de éste la importancia de la existencia de dolo o de negligencia para que tal infracción exista.

Distinguir dolo y negligencia.

Distinguir las causas de exoneración de la responsabilidad, en especial las que hacen referencia a la actuación en órganos colegiados, la actuación con diligencia debida pero con duda razonable y la regularización voluntaria de la obligación.

Conocer las infracciones más frecuentes.

Distinguir las clases de sanciones, pecuniarias y de restricción de derechos.

Analizar los mecanismos de extinción de la responsabilidad por infracción.

CUESTIONARIO.

1. ¿Puede la Hacienda Pública imponer sanciones que impliquen el ingreso en prisión?
2. ¿Puede una orden ministerial definir infracciones y sanciones tributarias?
3. ¿Qué es el principio de tipicidad?
4. ¿Cómo funciona la retroactividad en el ámbito sancionador?
5. ¿Puede imponerse una sanción en el caso de que el sujeto no haya actuado de forma culpable, mediante dolo o negligencia?
6. ¿Qué diferencia existe entre dolo y negligencia?
7. ¿Cabe la posibilidad de que a un sujeto se le exonere de responsabilidad por una infracción? ¿A juicio de la Hacienda Pública o en casos predeterminados por la ley? Citar tres casos y en su caso poner un ejemplo de cada uno.
8. ¿Hay más de una clase de infracciones tributarias?
9. Clases de sanciones tributarias.
10. ¿Puede extinguirse la responsabilidad por infracciones aunque no se pague la sanción?

TEMA 13. PROCEDIMIENTOS DE REVISIÓN DE LOS TRIBUTOS.

- 1.- La revisión en vía administrativa. Marco normativo.
- 2.- Procedimientos especiales de revisión.
- 3.- Recursos.
 - 3.1.- El recurso de reposición.
 - 3.2.- Las reclamaciones económico-administrativas.
 - 3.2.1.- Actuaciones reclamables.
 - 3.2.2.- Los tribunales económico-administrativos.
 - 3.2.3.- Procedimiento en primera o única instancia y en alzada.
 - 3.2.4.- Recurso de anulación.
 - 3.2.5.- Recurso contra la ejecución.
 - 3.2.6.- Recursos extraordinarios de alzada para unificación de criterio y para unificación de doctrina. Unificación y fijación de criterio.
 - 3.2.7.- Recurso extraordinario de revisión.
- 4.- Procedimiento ante los Tribunales de Justicia.

1.- La revisión en vía administrativa. Marco normativo.

En el ámbito administrativo general, y en el tributario en especial, lógicamente, también, los sujetos que tienen una discrepancia con respecto a un acto administrativo y pretenden que se declare que no es adecuado a derecho no pueden atacarlo directamente ante los Tribunales de justicia; es decir, no pueden demandar a la Administración directamente. Antes de acudir a los Tribunales de justicia deben de impugnar el acto ante la propia Administración, interponiendo un recurso. De esta forma, las controversias se tienen que someter a un primer examen por parte de la propia Administración que dictó el acto, y sólo cuando el reclamante ha intentado el logro de sus derechos en la vía administrativa se abre la vía del proceso contencioso-administrativo ante los Tribunales de Justicia.

Las vías de revisión administrativa previstas por la LGT son tres:

- a) Los procedimientos especiales de revisión.
- b) El recurso de reposición, que tiene carácter potestativo.
- c) La reclamación económico-administrativa, que es la vía que se tiene que agotar para poder acudir al contencioso administrativo.

La regulación básica de estos procedimientos se encuentra en la Ley General Tributaria y el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, aprueba el Reglamento general de desarrollo de la LGT en materia de revisión.

2.- Procedimientos especiales de revisión.

Con independencia de la vía de los recursos o reclamaciones, la LGT prevé una serie de procedimientos especiales, con diverso fundamento.

Señala el artículo 216 de la LGT que son procedimientos especiales de revisión los de:

- a) Revisión de actos nulos de pleno derecho.
- b) Declaración de lesividad de actos anulables.
- c) Revocación.
- d) Rectificación de errores.
- e) Devolución de ingresos indebidos.

a) Procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho. (artículo 217).

Podrá declararse la nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria, así como de las resoluciones de los órganos económico-administrativos, que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo, en determinados supuestos en los que el vicio que les afecta es de extraordinaria gravedad, como por ejemplo, cuando los dicta un órgano manifiestamente incompetente o cuando son constitutivos de delito.

Las causas de nulidad previstas por la LGT son:

Que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional.

Que hayan sido dictados por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio.

Que tengan un contenido imposible.

Que sean constitutivos de infracción penal o se dicten como consecuencia de ésta.

Que hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad en los órganos colegiados.

Los actos expresos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieren facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición.

Cualquier otro que se establezca expresamente en una disposición de rango legal.

b) Declaración de lesividad de actos anulables. (artículo 218).

La Administración tributaria no podrá anular, en perjuicio de los interesados, sus propios actos o resoluciones. Sin embargo, la Administración tributaria podrá declarar lesivos para el interés público sus actos y resoluciones favorables a los interesados que incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico, a fin de proceder a su posterior impugnación en vía contencioso-administrativa.

c) Revocación. (artículo 219).

La Administración tributaria podrá revocar sus actos, en beneficio de los interesados, cuando se estime que infringen manifiestamente la ley, cuando circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado, o cuando en la tramitación del procedimiento se haya producido indefensión a los interesados.

La revocación sólo será posible mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción.

d) Rectificación de errores. (artículo 220).

El órgano u organismo que hubiera dictado el acto o la resolución de la reclamación rectificará en cualquier momento, de oficio o a instancia del interesado, los errores materiales, de hecho o aritméticos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de prescripción.

e) Devolución de ingresos indebidos. (artículo 221).

El procedimiento para el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos se iniciará de oficio o a instancia del interesado, en los siguientes supuestos:

- a) Cuando se haya producido una duplicidad en el pago de deudas tributarias o sanciones.
- b) Cuando la cantidad pagada haya sido superior al importe a ingresar resultante de un acto administrativo o de una autoliquidación.
- c) Cuando se hayan ingresado cantidades correspondientes a deudas o sanciones tributarias después de haber transcurrido los plazos de prescripción.
- d) Cuando así lo establezca la normativa tributaria.

3.- Recursos.

Aparte de los procedimientos especiales recién vistos, pensados para circunstancias muy concretas, la ley regula la vía de los recursos, es decir, de los procedimientos mediante los que un sujeto puede impugnar un acto administrativo, porque interpreta que la Administración no ha aplicado correctamente la ley.

La interposición de un recurso, (recurso de reposición o reclamación económico-administrativa), no evita la ejecución del acto. La ejecución sólo se suspende si el sujeto garantiza la deuda, si se han producido errores materiales, aritméticos o de hecho, o si el tribunal económico administrativo estima que de ejecutarse el acto se podrían producir para el sujeto daños de imposible o difícil reparación. Una excepción a esto son las sanciones: como ya se ha puesto de manifiesto en el tema correspondiente, la ejecución de las sanciones tributarias, por aplicación del principio de presunción de inocencia, se suspende por la mera interposición de recurso contra ellas, hasta que el acto sea firme en vía administrativa.

3.1.- El recurso de reposición, (artículos 222 a 225).

Caracteres y efectos.

- a) Se interpone ante el propio órgano que dictó el acto.
- b) Es previo a la reclamación económico-administrativa.
- c) Es potestativo para el interesado, que puede interponer directamente la reclamación económico-administrativa. Es decir, puede optar por recurrir en reposición y posteriormente en la vía económico administrativa, o ir directamente a esta última. Lo que no puede hacer es simultanear ambos recursos.

La interposición del recurso de reposición se ha de hacer en el plazo de un mes desde la notificación del acto que se pretende impugnar. El plazo de resolución es también de un mes, desde la interposición del recurso. Si no se ha notificado la resolución expresa en el plazo de un mes, el sujeto puede considerar desestimado su recurso por silencio administrativo, y tiene abierta la vía de la reclamación económico-administrativa. Es decir, el sujeto puede encontrarse con diversas situaciones:

- La Administración le notifica una resolución expresa antes de un mes. Si es estimatoria ha logrado su objetivo. Si no lo es, desde ese día comienza a computar el plazo para interponer la reclamación económico-administrativa.
- La Administración no le notifica resolución alguna en el plazo de un mes:
 - o El sujeto puede optar por esperar la notificación de la resolución expresa, (que inexcusablemente y en todo caso, aunque haya transcurrido el plazo de silencio, debe de hacerse), y a partir de dicha notificación, sea cuando sea dicha notificación, dispone de plazo para interponer la reclamación económico administrativa.
 - o El sujeto también puede considerar desestimado su recurso por silencio administrativo e interponer la reclamación en cualquier momento.

3.2.- Las reclamaciones económico-administrativas, (artículos 226 a 248).

La vía económico administrativa es el cauce ordinario de revisión administrativa para la materia tributaria. Constituye la vía administrativa previa que hay que agotar para poder acudir a los Tribunales de Justicia. Esta vía no es voluntaria u opcional, como el recurso de reposición, sino obligatoria.

Los caracteres de la reclamación económico-administrativa son los siguientes:

- a) Es un recurso administrativo, especial por la materia y por los órganos que lo conocen, pero un mero recurso administrativo.

- b) Son competentes para conocer de él, en el ámbito del Estado, los Tribunales económico-administrativos, órganos del Ministerio de Economía y Hacienda, pero con independencia funcional en el ámbito de sus competencias.
- c) Constituye la vía previa que es preciso agotar para acudir a la vía judicial.
- d) Según la cuantía del asunto, puede desarrollarse en única o en doble instancia, aparte de ciertas materias específicas y ciertos recursos extraordinarios para supuestos concretos. En los supuestos de doble instancia el interesado puede renunciar a la primera, interponiendo directamente la reclamación ante la instancia superior.

3.2.1.- Actuaciones reclamables.

Una doble limitación las concreta:

Ha de tratarse de materia económico-administrativa. Ésta comprende la gestión, inspección y recaudación de los tributos y demás ingresos de derecho público del Estado y de su Administración Institucional, así como de los tributos cedidos a las CCAA y de los recargos de éstas sobre tributos estatales. También algunos conceptos relacionados con los tributos locales.

Ha de ser una actuación susceptible de reclamación. En general son impugnables los actos que provisional o definitivamente reconozcan o denieguen un derecho o declaren una obligación, así como los actos de trámite que directa o indirectamente decidan el fondo del asunto o pongan término a la vía de gestión.

3.2.2.- Los tribunales económico-administrativos.

Las reclamaciones en vía económico-administrativa se plantean ante los tribunales económico-administrativos. Estos tribunales, a su vez, se dividen de la siguiente forma: Tribunales económico-administrativos regionales (TEAR), los Tribunales económico-administrativos locales de Ceuta y Melilla (TEAL) y el Tribunal económico-administrativo central (TEAC). Cada uno de estos órganos será competente para conocer de unos determinados asuntos, en función del órgano que dictó el acto impugnado y de la cuantía.

3.2.3.- Procedimiento en primera o única instancia y en alzada.

Legitimación.

Están legitimados para presentar reclamaciones e intervenir en el procedimiento:

- a) Los sujetos pasivos, y en su caso, los responsables.
- b) Cualquier otra persona cuyos intereses legítimos resulten afectados por el acto administrativo que se impugna.
- c) El Interventor General de la Administración del Estado o sus delegados, en las materias a las que se extienda la función fiscalizadora que le confieren las disposiciones vigentes.

El plazo de interposición es de un mes, que se computa: si se interpuso recurso de reposición, según lo visto en el epígrafe correspondiente, y si no, desde la notificación del acto a reclamar. El plazo de resolución es de un año; el silencio es desestimatorio o negativo.

3.2.4.- Recurso de anulación.

Procede contra Resoluciones de los TTEEAA en los supuestos de declaración incorrecta de la inadmisibilidad del recurso, de declaración de inexistencia de alegaciones o pruebas efectivamente presentadas o de incongruencia total y absoluta entre la solicitud formulada en la reclamación y la resolución.

3.2.5.- Recurso contra la ejecución.

La Ley determina que la ejecución de las resoluciones de los TTEEAA se ajustará exactamente a los términos de la resolución. Cuando el sujeto estime que no ha sido así, puede interponer el recurso contra la ejecución.

3.2.6.- Recursos extraordinarios de alzada para unificación de criterio y para unificación de doctrina. Unificación y fijación de criterio.

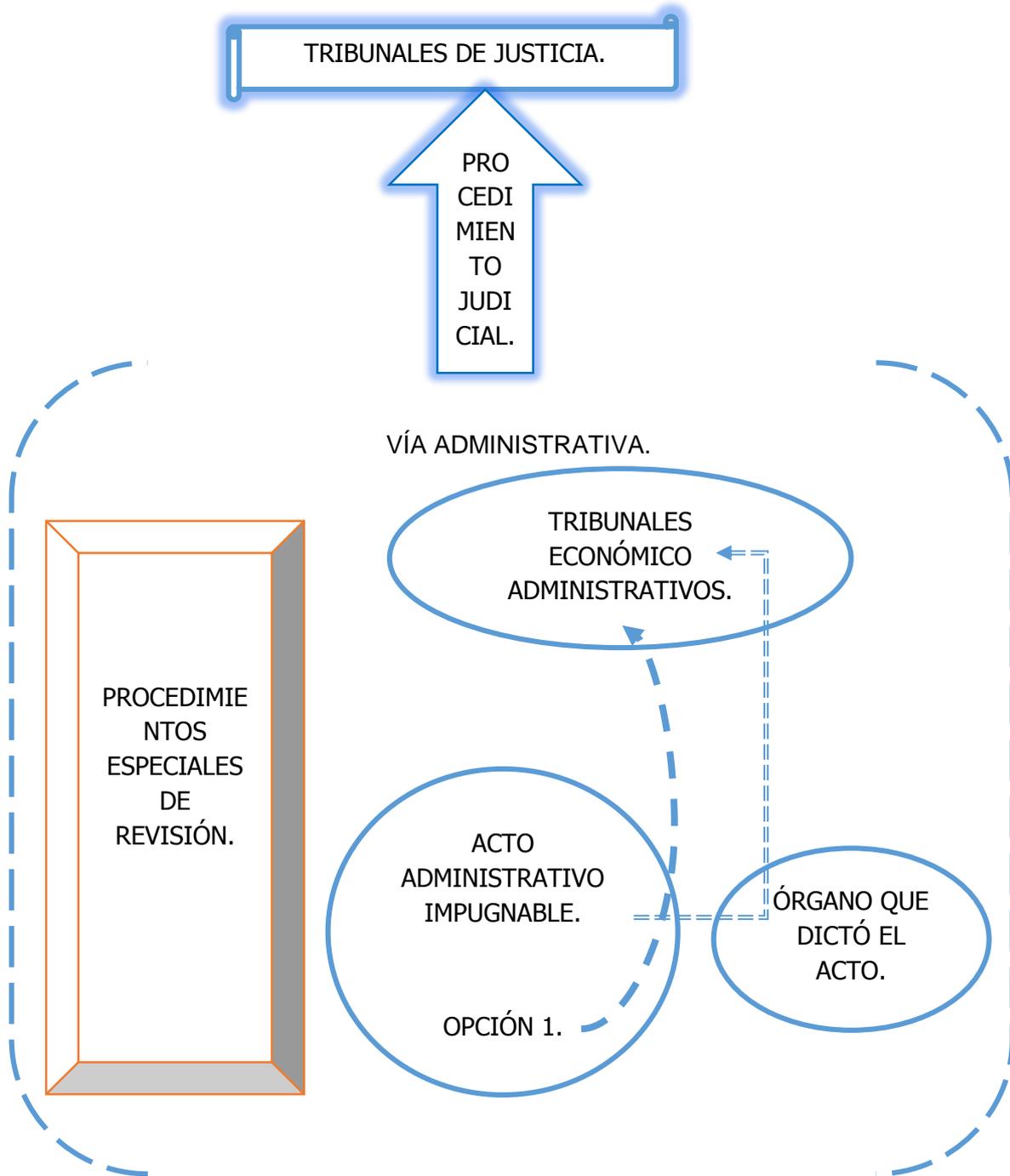
La ley prevé determinados procedimientos que tienden a unificar la respuesta en los supuestos en los que diversas resoluciones del TEAC, o de TEAR o TEAL, o las de diversas salas de un mismo Tribunal son contradictorias.

3.2.7- Recurso extraordinario de revisión.

Está regulado en el artículo 244 LGT, y procede contra actos firmes de la Administración Tributaria y resoluciones firmes de los tribunales económico-administrativos en ciertos supuestos extraordinarios, como la aparición de ciertos documentos esenciales para la resolución del asunto posteriores al acto o resolución, o de imposible aportación en el recurso ordinario; la declaración por sentencia judicial firme de que ciertos documentos o testimonios que fueron esenciales para la resolución son falsos, o la declaración mediante sentencia judicial firme de que la resolución fue dictada mediante prevaricación, cohecho, violencia, maquinación fraudulenta u otra conducta punible.

4.- Procedimiento ante los Tribunales de Justicia.

Agotada la vía económico-administrativa, pero nunca antes, el interesado puede iniciar el procedimiento contencioso-administrativo ante los Tribunales de Justicia.



OBJETIVOS DE APRENDIZAJE.

Distinguir entre los procedimientos administrativos y los judiciales.

Comprender que antes de iniciar los procedimientos judiciales es necesario agotar la vía administrativa.

Distinguir los distintos procedimientos administrativos: revisión y reclamaciones.

Distinguir los supuestos en los que los procedimientos de revisión son aplicables.

Distinguir entre recurso de reposición y reclamación económico-administrativa, asumiendo su regulación básica, así como los efectos del silencio administrativo.

CUESTIONARIO.

1. ¿Qué se puede hacer en el caso de que se detecte que en una liquidación que ha hecho la Administración existe un error de suma?
2. ¿Qué se puede hacer en el caso de que se detecte que la Administración ha girado una liquidación por error a una persona cuyo nombre obtuvo de un expediente distinto aunque similar?
3. Si un sujeto ingresa dos veces una misma deuda, ¿qué procedimiento puede poner en marcha? ¿Y si ha ingresado una cantidad excesiva por error, porque ha bailado las cifras a la hora de hacer el documento de ingreso?
4. Cuando un sujeto recibe la notificación de un acto administrativo tributario en virtud del cual tiene que ingresar y no está de acuerdo con él, porque considera que no se le ha aplicado correctamente la ley:
¿Qué puede hacer?
¿Dispone de un plazo?
5. Si un sujeto interpone un recurso de reposición y no recibe una contestación estimatoria en el plazo de un mes, ¿puede dar por estimado su recurso? ¿Qué puede hacer?
6. Si un sujeto interpone un recurso de reposición y recibe una notificación de un acto que lo desestima, ¿qué puede hacer? ¿Qué sucede si al recibir la notificación, en vez de interponer recurso de reposición o reclamación económico-administrativa, permanece inactivo?
7. Si un sujeto recibe la desestimación de una reclamación económico-administrativa, ¿cuál puede ser su siguiente paso para lograr que se estimen sus pretensiones?
8. Cuando mediante un acto administrativo se exige una cantidad en concepto de cuota tributaria, y dicho acto se impugna, en reposición o en reclamación económico-administrativa, ¿se suspende la ejecución del acto, es decir, se paralizan las actuaciones tendentes al cobro de la deuda?
9. ¿Cómo se puede obtener la paralización del procedimiento de ejecución de la deuda cuando se interpone un recurso o una reclamación contra una deuda tributaria?
10. Cuando mediante un acto administrativo se exige una cantidad en concepto de sanción tributaria, y dicho acto se impugna, en reposición o en reclamación económico-administrativa, ¿se suspende la ejecución del acto, es decir, se paralizan las actuaciones tendentes al cobro de la deuda?

UNIDAD DIDÁCTICA 3. TEMAS 9 A 13. PREGUNTAS TIPO TEST.

1.- Los procedimientos tributarios:

- a) Se inician siempre de oficio.
- b) Se pueden iniciar de oficio o mediante actuación del sujeto.
- c) No dejan rastro documental, por razones de protección de la intimidad.
- d) Se reconducen a uno solo: el de inspección.

2.- La notificación de los actos tributarios:

- a) Sólo se da en casos excepcionales.
- b) Se puede hacer mediante anuncios en la prensa escrita.
- c) Nunca puede ser "por comparecencia".
- d) Ninguna de las anteriores es cierta.

3.- La declaración tributaria:

- a) Manifiesta cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos.
- b) Se identifica con la autoliquidación.
- c) Sólo procede cuando previamente ha existido una autoliquidación.
- d) Es una forma subsidiaria prevista para los supuestos de ingreso fuera de plazo.

4.- El procedimiento de comprobación limitada:

- a) Permite realizar requerimientos a terceros para que aporten información.
- b) No permite el análisis de la contabilidad del sujeto, pero sí su aportación en dichos casos.
- c) Termina siempre en un procedimiento de inspección.
- d) No puede dar lugar a una liquidación si no ha habido un procedimiento de inspección.

5.- Si un sujeto se da cuenta de que autoliquidó de forma equivocada e ingresó de más:

- a) No puede hacer nada, porque está vinculado por sus propios actos.
- b) Tiene que esperar a una declaración futura y entonces hacer valer la compensación correspondiente.
- c) Tiene que solicitar que se le abra un procedimiento de inspección.
- d) Puede instar la rectificación mediante un procedimiento especial previsto en la LGT.

6.- Las actas de la Inspección:

- a) Son los documentos que utiliza la Inspección para comunicarse con los interesados.
- b) Son diligencias pero que hacen constar también fundamentos de derecho.
- c) Pueden ser con acuerdo, de conformidad o de disconformidad.
- d) Dan lugar inmediatamente al embargo de los bienes del sujeto.

7.- El procedimiento de apremio:

- a) Se ha de iniciar en período voluntario de ingreso.
- b) Tiene como finalidad última la ejecución de los bienes del deudor si éste no ingresa en los plazos que dicho procedimiento establece.
- c) No procede en los impuestos indirectos.
- d) Se inicia siempre mediante un acta de la Inspección.

8.- Los principios constitucionales que afectan a la potestad sancionadora:

- a) Son completamente distintos en Derecho tributario y en Derecho penal. El tributario tiene los suyos propios.
- b) Sólo son de aplicación en el caso de que una ley, o un reglamento, los declaren expresamente aplicables a un supuesto concreto.
- c) Sólo se aplican a requerimiento de parte, de forma que si el sujeto no los invoca no son de aplicación.
- d) Ninguna de las anteriores es cierta.

9.- Con respecto a las infracciones y sanciones tributarias:

- a) Rige el principio según el cual son, siempre, obligatoriamente, retroactivas las normas más favorables, e irretroactivas las menos favorables.
- b) Rige el mismo principio que con respecto a los conceptos tributarios, como cuota, intereses, etc: cabe la retroactividad, pero sólo cuando la norma la declare expresamente.
- c) Son retroactivas todas las normas, favorables y desfavorables.
- d) Son irretroactivas todas las normas, favorables y desfavorables.

10.- Las sanciones tributarias impuestas directamente por la Administración:

- a) Pueden conllevar penas privativas de libertad.
- b) Necesitan, en todo caso, que se acredite una cierta culpa, por dolo o por negligencia, del obligado que incumplió.
- c) No proceden en ningún caso cuando se devengan intereses, porque al tener la misma naturaleza que éstos son incompatibles.
- d) Son el mismo concepto que los recargos.

11.- El procedimiento sancionador tributario:

- a) Es el general de gestión.
- b) Es el de inspección.
- c) Se regula de forma independiente en la LGT, y es distinto de los demás.
- d) No existe como tal.

12.- Cuando un sujeto discrepa de la forma en la que la Administración ha actuado:

- a) Tiene que demandarla directamente y sin más trámite ante los Tribunales de Justicia.
- b) Puede interponer un recurso o una reclamación, o bien no interponerlos y demandar directamente ante los Tribunales de Justicia.
- c) Tiene que intentar que le reconozcan su derecho, por la vía de los recursos, (de reposición y reclamación económico administrativa) antes de poder acudir a pedir tutela a los Tribunales de Justicia.
- d) Tiene que interponer, en todo caso, una acción de nulidad radical.

13.- La solicitud de devolución de ingresos indebidos de naturaleza tributaria:

- a) Sólo procede en los casos expresos enumerados en la Ley.
- b) Procede en cualquier caso en que el sujeto estime que la Administración ha actuado de forma indebida.
- c) Procede en cualquier caso, pero está prevista para los supuestos en que ha existido un expediente sancionador.
- d) Sólo procede en el caso de autoliquidaciones de IRPF.

14.- El recurso de reposición:

- a) Se interpone ante unos órganos especiales, denominados Tribunales Económico Administrativos.
- b) Tiene un plazo de interposición de 3 meses desde la notificación del acto a impugnar.
- c) Tiene un plazo de silencio de un mes, positivo o estimatorio.
- d) Es voluntario, en el sentido de que el sujeto puede optar por no interponerlo y acudir directamente a la reclamación económico administrativa.

15.- La interposición de un recurso o reclamación:

- a) Suspende automáticamente la ejecución del acto, tanto en el caso de sanciones como en el de conceptos tributarios como cuota, intereses u otros.
- d) Sólo suspende la ejecución del acto impugnado si el sujeto lo solicita expresamente.
- c) Nunca, bajo ningún concepto, suspende la ejecución del acto impugnado.
- d) Sólo suspende la ejecución cuando se aportan garantías, se ha producido error material o de hecho o aritmético, o su ejecución puede producir daños de imposible o difícil reparación.

16.- Las reclamaciones económico administrativas:

- a) Son procedimientos judiciales.
- b) Sólo proceden contra sanciones.
- c) En algunos casos, cuando implican dos instancias, permiten que el sujeto obvie la primera y acuda directamente a la segunda.
- d) Ninguna de las anteriores es cierta.

17.- El silencio administrativo:

- a) Implica la falta de claridad de la resolución expresa de un recurso o una reclamación.
- b) Es siempre desestimatorio en materia de recursos y reclamaciones.
- c) Nunca se produce en materia de recursos y reclamaciones.
- d) Es siempre estimatorio en materia de recursos y reclamaciones.

UNIDAD DIDÁCTICA 3. TEMAS 9 A 13. CASOS.

CONTESTAR CON REFERENCIA EXPRESA E INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO O ARTÍCULOS QUE REGULAN LA CUESTIÓN.

1. JGBT ha recibido una notificación de la Hacienda Pública en la que se le requiere el ingreso de 2.000€ de cuota. Como no está de acuerdo nos pregunta qué puede hacer. Nos pregunta también si la Hacienda puede iniciar el procedimiento ejecutivo contra sus bienes.
2. Pregunta además, qué puede hacer para evitar la ejecución, y si en caso de tener que asumir algún coste por esta razón podrá solicitar su devolución.
3. La Hacienda Pública inició el 24 de marzo de 2013 un procedimiento de comprobación a DSAFPOAS, por una deuda exigible desde el 17 de junio de 2010. Hoy, día 24 de noviembre de 2014, no ha terminado el procedimiento, porque DSAFPOAS aportó cierta documentación y desde entonces no ha sido requerido de nuevo ni se le ha notificado ninguna resolución. Nos pregunta en qué situación está.
4. D ha firmado un acta de conformidad que quiere ingresar. La firma del acta se ha producido hoy, día 14, y nos pide que le digamos cuándo tiene que ingresar.
5. F ha ingresado 5.000€ de una cantidad prescrita, y se ha dado cuenta justo al día siguiente. ¿Qué puede hacer?
6. N se niega reiteradamente a facilitar su número de identificación fiscal en sus relaciones con terceras personas. ¿Tiene esto alguna trascendencia?
7. FIA`PADS908I4'2 ingresó el día 17 de febrero de 2010 la cantidad de 1.500€, y acaba de darse cuenta de que dicho concepto había sido ya pagado en mayo de 2009, por lo que se duplicó el pago. No ha habido ningún tipo de relación con la Administración en relación con esta cuestión. Quiere solicitar la devolución, y nos pregunta el día 25 de agosto de 2014 qué puede hacer.
8. A 40234 le exige la Hacienda Pública, en concepto de responsable según el art. 42.1.a) LGT, y en aplicación del art. 182, el pago de una sanción tributaria consecuencia de un comportamiento tributario inadecuado de la sociedad "Da Igual, que pague 40234, SA". 40234 votó en contra en la reunión del Consejo de Administración que decidió llevar a cabo la conducta infractora, y lo acredita con el certificado correspondiente del Secretario. ¿En qué situación está? ¿Qué podemos hacer por él?
9. PSDI9SD tenía que haber ingresado antes de ayer el concepto tributario 4509'039'32. No lo hizo, y hoy le han embargado su cuenta bancaria por ese concepto. Nos pide que actuemos por él. ¿Qué podemos hacer?
10. A NÑOPQ le han solicitado, en un procedimiento de comprobación limitada, su contabilidad oficial. ¿Tiene que aportarla? ¿Puede aportarla voluntariamente?
11. EFUSADOIÒPSD autoliquidó un Impuesto sobre Sucesiones hace seis años, y ni la Administración ni él han llevado a cabo actividad alguna en relación con dicha autoliquidación. Pregunta si le pueden comprobar.
12. EFOWPEOF autoliquidó hace un año un tributo, y la Administración lo ha citado para un procedimiento de comprobación. ¿Puede hacerlo?