



Facultad  
de Ciencias  
de la Empresa

# Derecho Tributario Español Teoría y Práctica



Pédro Ángel Colao Marín  
M<sup>a</sup> del Carmen Pastor del Pino

Área de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad Politécnica de Cartagena



Universidad  
Politécnica  
de Cartagena

# **Derecho Tributario español. Teoría y práctica**

Pedro Ángel Colao Marín  
M<sup>a</sup> del Carmen Pastor del Pino

Universidad Politécnica de Cartagena. Área de Derecho Financiero y Tributario

Facultad de Ciencias de la Empresa

© 2019, Pedro Ángel Colao Marín  
M<sup>a</sup> del Carmen Pastor del Pino

© 2019, Universidad Politécnica de Cartagena.

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



Primera edición, 2019

ISBN: 978-84-17853-00-6



Esta obra está bajo una licencia de Reconocimiento-NOcomercial-SinObraDerivada (by-nc-nd): no se permite el uso comercial de la obra original ni la generación de obras derivadas. [http://es.creativecommons.org/blog/wp-content/uploads/2013/04/by-nc-nd.eu\\_petit.png](http://es.creativecommons.org/blog/wp-content/uploads/2013/04/by-nc-nd.eu_petit.png)

## PRESENTACIÓN.

El Espacio Europeo de Educación Superior ha requerido un cambio sustancial en el método docente. Estos materiales surgen de la necesidad de trabajar con un método que ha restringido la carga lectiva presencial de forma importante, y ha desplazado hacia los estudiantes el centro de gravedad de la actividad de aprendizaje.

Están pensados para la asignatura Derecho Financiero y Tributario del Grado en Administración y Dirección de Empresas; para estudiantes con una base jurídica distinta de la que tienen los estudiantes de Derecho cuando afrontan el Derecho Financiero y Tributario. Por otra parte, se centran en el Derecho Tributario, y pretenden ayudar al conocimiento de la parte general de esta disciplina, y a la adquisición de habilidades de resolución de cuestiones basadas en el manejo de la Ley General Tributaria.

No pretenden agotar posibilidades dogmáticas, ni manifestarse acerca de posturas doctrinales. Pretenden, simplemente, ayudar a los estudiantes a aprender, en el sentido más amplio de la expresión, es decir conocer los institutos básicos, plantearse cuestiones esenciales en relación con la materia y resolver, manejando la ley, supuestos de un nivel medio de complejidad. La estructura del temario también está pensada para facilitar la comprensión de la materia, y pretende seguir la de la Ley General Tributaria en la medida de lo posible.

Se han concebido como un instrumento de apoyo a la docencia. Además de las explicaciones, contienen:

Por un lado, una guía acerca de las ideas estructurales básicas en relación con cada cuestión, identificando los objetivos de aprendizaje.

Por otro lado, la formulación de una serie de cuestiones a plantear en clase para debatir, resolver dudas y propiciar el estudio posterior.

Por otro, una serie de casos prácticos que se resolverán en clase y ayudarán a adquirir las destrezas relacionadas con el planteamiento de los hechos, la calificación y la búsqueda y solución del caso.

## Tabla de contenido

<b>TEMA 1. LA ACTIVIDAD FINANCIERA Y SU ORDENACIÓN JURÍDICA.....</b>	<b>7</b>
1. EL CICLO FINANCIERO PÚBLICO. LA ACTIVIDAD FINANCIERA.....	7
2. SU ORDENACIÓN JURÍDICA. EL DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO.....	9
<b>TEMA 2. LAS FUENTES DEL DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO.....</b>	<b>12</b>
1. INTRODUCCIÓN .....	12
2. LAS FUENTES DEL DERECHO EN GENERAL.....	13
3. EL PRINCIPIO DE JERARQUÍA ENTRE FUENTES. ....	15
4. LA CAPACIDAD NORMATIVA DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS Y DE LOS ENTES LOCALES.....	16
5. LAS ÓRDENES INTERPRETATIVAS Y OTRAS DISPOSICIONES ADMINISTRATIVAS QUE NO SON FUENTE DE DERECHO. ....	16
6. LA LEY GENERAL TRIBUTARIA.....	16
7. DISPOSICIONES ESPECIALES SOBRE LAS FUENTES DEL DERECHO EN MATERIA TRIBUTARIA. ....	17
<b>TEMA 3. LOS TRIBUTOS. CONCEPTO, CLASES Y FINALIDAD. ....</b>	<b>20</b>
1. LOS TRIBUTOS. CONCEPTO Y CLASES. ....	20
1.1. Concepto de tributo. Clases.....	20
1.2. El impuesto. Clases de impuestos. ....	21
1.3. La contribución especial.....	22
1.4. La tasa. ....	23
1.5. Mención a los precios públicos.....	24
2. FINALIDAD DE LOS TRIBUTOS.....	24
3. APROXIMACIÓN AL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL .....	25
<b>TEMA 4. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN EL ORDEN TRIBUTARIO. INTERPRETACIÓN Y APLICACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS. ....</b>	<b>29</b>
1. LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN EL ORDEN TRIBUTARIO. ....	29
2. LA INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS.....	31
3. LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS. ....	32
<b>SUPUESTOS PRÁCTICOS, TEMAS 1 A 4. ....</b>	<b>35</b>
<b>TEMA 5. LA RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA (I). ....</b>	<b>37</b>
1. LA RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA. CONCEPTO E INDISPONIBILIDAD DE LAS POSICIONES JURÍDICAS QUE GENERA. ....	37
1.1. Concepto.....	37
1.2. Indisponibilidad.....	38

1.3. Cuestiones generales.....	39
2. EL CONTENIDO DE LA RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA.....	40
2.1. Obligaciones materiales a cargo del sujeto.....	40
2.2. Obligaciones de carácter material a cargo de la Administración.....	47
<b>TEMA 6. LA RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA (II).....</b>	<b>49</b>
3. OBLIGACIONES TRIBUTARIAS FORMALES A CARGO DEL OBLIGADO TRIBUTARIO. MENCIÓN ESPECIAL A LA DECLARACIÓN Y LA AUTOLIQUIDACIÓN. OBLIGACIONES TRIBUTARIAS FORMALES A CARGO DE LA ADMINISTRACIÓN. .	49
3.1. Obligaciones tributarias formales a cargo del obligado tributario. Mención especial a la declaración y la autoliquidación.....	49
3.2. Obligaciones tributarias formales a cargo de la Administración.....	50
4. OBLIGACIONES ENTRE PARTICULARES RESULTANTES DEL TRIBUTO.....	50
<b>TEMA 7. LOS ELEMENTOS DE CUANTIFICACIÓN DEL TRIBUTO.....</b>	<b>55</b>
1. TRIBUTOS FIJOS Y VARIABLES. LOS ELEMENTOS DE CUANTIFICACIÓN EN LOS TRIBUTOS VARIABLES.....	55
2. LA BASE IMPONIBLE, CONCEPTO Y MÉTODOS DE DETERMINACIÓN. LA BASE LIQUIDABLE.....	55
3. LA COMPROBACIÓN DE VALORES.....	58
4. EL TIPO DE GRAVAMEN.....	58
5. LA CUOTA TRIBUTARIA. CUOTA ÍNTEGRA, LÍQUIDA Y DIFERENCIAL. ....	59
6. LA DEUDA TRIBUTARIA.....	60
<b>TEMA 8. LA EXTINCIÓN DE LA DEUDA TRIBUTARIA.....</b>	<b>63</b>
1. LA EXTINCIÓN DE LA DEUDA TRIBUTARIA.....	63
2. EL PAGO.....	64
2.1. Concepto de pago.....	64
2.2. Medios de pago.....	64
2.3. Momento en que se entiende efectuado el pago.....	64
2.4. Imputación de pagos.....	64
2.5. La consignación del pago.....	65
3. LA PRESCRIPCIÓN.....	65
3.1. Concepto de prescripción. Fundamento.....	65
3.2. Derechos que prescriben.....	65
3.3. Cómputo e interrupción de los plazos de prescripción.....	66
3.4. Interrupción de los plazos de prescripción. Efectos.....	66
4. LA COMPENSACIÓN.....	67
5. LA CONDONACIÓN.....	67
6. GARANTÍAS DE LA DEUDA TRIBUTARIA. MEDIDAS CAUTELARES O DE ASEGURAMIENTO.....	67

<b>TEMA 9. EN ESPECIAL, EL PAGO. PAGO EN PLAZO Y FUERA DE PLAZO. LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA.</b> .....	<b>70</b>
1. PAGO Y PROCEDIMIENTO DE RECAUDACIÓN. ....	70
2.-PLAZOS DE INGRESO.....	70
3. APLAZAMIENTO Y FRACCIONAMIENTO. ....	72
4. CONSECUENCIAS DE LA AUSENCIA DE PAGO EN PLAZO. EL DEVENGO DE INTERESES Y LA APLICACIÓN DE LOS RECARGOS.....	72
5. RETRASOS EN EL PAGO CON PERÍODO EJECUTIVO .....	73
6. SUPUESTOS DE DECLARACIÓN O LIQUIDACIÓN EXTEMPORÁNEA, SIN REQUERIMIENTO PREVIO, DE HECHO IMPONIBLE Y DEUDA OCULTOS O NO AFLORADOS.....	74
7. INTERESES, RECARGOS DEL PERÍODO EJECUTIVO Y RECARGOS POR DECLARACIÓN VOLUNTARIA EXTEMPORÁNEA. ....	74
8. EL PROCEDIMIENTO DE APREMIO.....	75
8.1. Concepto y características.....	75
8.2. Fases del procedimiento de apremio. ....	75
<b>SUPUESTOS PRÁCTICOS, PARTE 2.</b> .....	<b>79</b>
<b>TEMA 10. NORMAS COMUNES SOBRE ACTUACIONES Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS.</b> .....	<b>82</b>
1. LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS: CUESTIONES GENERALES. ....	82
2. EL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO: CONCEPTO, TIPOS Y FASES. ....	83
3. LA CADUCIDAD COMO FORMA DE TERMINACIÓN DEL PROCEDIMIENTO.....	84
4. EL DEBER DE RESOLVER. LA RESOLUCIÓN: PLAZOS Y EFECTOS DE LA FALTA DE RESOLUCIÓN EXPRESA. ....	85
5. EL ACTO DE LIQUIDACIÓN: CONCEPTO, CLASES Y CONTENIDO.....	86
6. LA NOTIFICACIÓN DE LOS ACTOS TRIBUTARIOS.....	87
<b>TEMA 11. PROCEDIMIENTOS DE GESTIÓN. PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN TRIBUTARIA.</b> .....	<b>90</b>
1. PROCEDIMIENTOS DE GESTIÓN TRIBUTARIA.....	90
1.1. Procedimiento de liquidación.....	91
1.2. Procedimientos de comprobación y devolución.....	92
2. LA INSPECCIÓN DE LOS TRIBUTOS.....	95
2.1. El procedimiento de inspección.....	95
2.2. La documentación de las actuaciones inspectoras. ....	96
3. MENCIÓN A LAS ACTUACIONES Y PROCEDIMIENTOS DE APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS EN SUPUESTOS DE DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA. ....	97
4. MENCIÓN A LAS ACTUACIONES EN MATERIA DE RECUPERACIÓN DE AYUDAS DE ESTADO QUE AFECTEN AL ÁMBITO TRIBUTARIO. ....	97
<b>TEMA 12. INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS. DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA.</b> .....	<b>100</b>

1. DERECHO PENAL Y DERECHO SANCIONADOR ADMINISTRATIVO. ....	100
2. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LA POTESTAD SANCIONADORA. SU APLICACIÓN AL ÁMBITO TRIBUTARIO. ....	101
3. CONCEPTO DE INFRACCIÓN TRIBUTARIA. CLASES DE INFRACCIONES. ....	101
4. SUJETOS INFRACTORES. RESPONSABILIDAD Y AUSENCIA DE RESPONSABILIDAD. ....	103
5. LA SANCIÓN TRIBUTARIA. CLASES. CUANTIFICACIÓN: GRADUACIÓN Y REDUCCIÓN. ....	103
6. CAUSAS DE EXTINCIÓN DE LA RESPONSABILIDAD. ....	104
7. EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR. ....	105
8. DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA. ....	106
<b>TEMA 13. PROCEDIMIENTOS DE REVISIÓN DE LOS TRIBUTOS. ....</b>	<b>108</b>
1. LA REVISIÓN EN VÍA ADMINISTRATIVA. CUESTIONES GENERALES. ....	108
2. PROCEDIMIENTOS Y VÍAS DE REVISIÓN. ....	109
2.1. Procedimientos ordinarios. ....	109
2.3. Otros recursos. ....	113
<b>SUPUESTOS PRÁCTICOS, PARTE 3. ....</b>	<b>116</b>



## 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.

\*\*\*\*\*

### 1. EL CICLO FINANCIERO PÚBLICO. LA ACTIVIDAD FINANCIERA.

#### Concepto de actividad financiera y Hacienda pública

A la actividad de generación de ingresos y sostenimiento de gastos por los entes públicos se le denomina actividad financiera. 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.

Esta actividad financiera tiene tres fases: la de obtención del ingreso, la de gestión del ingreso y la de su aplicación al gasto. Los ingresos públicos pueden provenir de fuentes diversas (patrimonio, deuda pública, monopolios, tributos). Tanto los ingresos como los gastos a que deben destinarse están regulados por el Derecho Financiero, configurando ramas diferenciadas de éste (ver Ap.2).

La expresión "Hacienda Pública" puede ser entendida en un triple sentido: como actividad, como patrimonio o como sujeto. En el primer caso, se consideraría la Hacienda Pública como la actividad "financiera" que permite la obtención de ingresos públicos con la que satisfacer los oportunos gastos públicos. En un segundo sentido, más utilizado, la expresión "Hacienda pública" se utilizaría 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". En sentido similar se utilizaría la expresión "Tesoro Público", para considerar al conjunto de bienes, derechos y obligaciones de un ente público. La expresión "Hacienda Pública" que más se utiliza en la actualidad es la que se refiere a ésta como sujeto, es decir como la parte de la Administración más directamente responsable de la actividad financiera: la Hacienda pública sería así la parte de la Administración que se encargaría 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 principalmente a realizar actividades instrumentales de intermediación al dedicarse fundamentalmente a obtener ingresos y ponerlos a disposición de los demás.

#### 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 directa del objeto de estudio del Derecho Financiero, sin perjuicio de poder resultar esta actividad base o manifestación de riqueza que puede generar ingresos públicos, por ejemplo, por su sometimiento a tributación.

## 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 o ciertos privilegios 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

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 es la disciplina del Derecho que regula así toda la actividad financiera de los entes públicos, tanto la de sus ingresos como la de los gastos, comprendiendo 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.

El Derecho Tributario es por lo tanto una rama específica del Derecho Financiero, siendo la que más desarrollo ha tenido en los últimos años. La denominación general de la disciplina de estudio como "Derecho Financiero y Tributario", recoge conjuntamente en su referencia la materia general, el derecho financiero, y una específica de ésta, el derecho tributario, no debiendo olvidar, no obstante, la relación de género y especie que las vincula.

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 relacionados con el ciclo financiero público y su ordenación jurídica.

## **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.

\*\*\*\*\*

### 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 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. No son fuentes, sino actos de aplicación a los sujetos de las fuentes).

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, las personas físicas que obtengan los ingresos y en las formas que una ley determina tienen que tributar por Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas). Este mandato afecta a una pluralidad indefinida de obligados.
- Un sujeto puede estar obligado porque la Administración ha decidido que necesita un terreno suyo para fines de utilidad pública, y se lo expropia. Evidentemente, la Administración tiene que actuar sometida a los mandatos de la ley, que le limita sus posibilidades de actuación, pero supuesto el hecho de que respeta la ley, cuando la Administración le expropia lo hace frente a dicho obligado: el acto de expropiación no es fuente de derecho, sino un acto dirigido precisamente a un sujeto concreto, y perfectamente identificado. Una decisión particular de aplicación de una fuente.
- Además de lo anterior, un sujeto puede verse obligado porque haya suscrito un contrato con otro. Esta obligación es también personal, y se encuentra más en el ámbito de las relaciones entre particulares que en el del Derecho Financiero y Tributario. En este Derecho cabe poco margen para convenios o contratos: casi todo o todo el ámbito de los derechos y obligaciones de cada una de las

partes viene definido en las normas. Es decir, se define en fuentes del derecho de alcance general.

## 2. LAS FUENTES DEL DERECHO EN GENERAL

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

1. En el escalón uno, las que más fuerza tienen: la Constitución y los tratados internacionales.
2. En el escalón dos, las normas con rango de ley.
3. 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 Constitución. 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 que contempla la Constitución a su favor.

### Los tratados internacionales.

Que 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, se basa en dos tipos de normas, las directivas, que obligan a los Estados a adecuar su legislación a sus mandatos, y los reglamentos, directamente obligatorios para cualquier sujeto en la Unión.

### La ley. Leyes parlamentarias, orgánicas y ordinarias.

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 de Cortes 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. Su aprobación, modificación o derogación exigen la mayoría absoluta del Congreso en una votación final sobre el conjunto del proyecto.

Es decir, las leyes orgánicas regulan las cuestiones estructurales más importantes, y necesitan mayorías cualificadas para ser aprobadas. Mayorías más importantes que las leyes ordinarias. A las leyes que no son orgánicas se les suele denominar leyes ordinarias.

### 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:

- Es un acto normativo del Gobierno, no del Parlamento.
- Sólo se puede dictar en casos de extraordinaria y urgente necesidad.
- Necesita, para convertirse en norma con carácter definitivo, ser expresamente convalidada por las Cortes Generales. 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.

- 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.

### 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. Tiene siempre un rango inferior a la ley.

El reglamento no puede, ni directa ni indirectamente, establecer preceptos contrarios a lo dispuesto en la ley. El titular de la potestad reglamentaria es el Gobierno, (artículo 97 Cs).

### 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.

#### 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. Evidentemente, sólo en el ámbito de sus competencias.

Los Entes locales, entre ellos los ayuntamientos, no tienen la capacidad de dictar normas con rango de ley, sólo normas de rango reglamentario, (denominadas tradicionalmente "ordenanzas").

#### 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 vincular a los ciudadanos ni a los Tribunales de justicia.

#### 6. LA LEY GENERAL TRIBUTARIA.

La Ley 58/2003, 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.

## 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 visto 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 Regulatoras 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. Además, se basa en su aplicación en actos y procedimientos administrativos. Además, determina ciertas infracciones y sanciones. Pues bien, en cada uno de estos casos el Derecho Tributario puede establecer ciertas particularidades, y regular una cuestión, pero 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 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 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 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 origen: internacional, parlamentario o gubernamental.
- 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.

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, 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? ¿Y al tener que resolver dudas sobre una relación laboral?
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.

### 3. APROXIMACIÓN AL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL

\*\*\*\*\*

### 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 (“pecunio”) y no mediante otro tipo de bienes o servicios. Ello ha de entenderse no obstante sin perjuicio de que la normativa de cada tributo pueda prever la posibilidad de satisfacción de esta obligación mediante la entrega de bienes concretos (pertenecientes al Patrimonio Histórico Español), opción que ha de preverse expresamente en cada caso.
- Una obligación establecida a favor de un ente público. Ha de tratarse de un ente público territorial: en nuestro país, el Estado, las Comunidades Autónomas o los Entes Locales o municipales.
- Una obligación que nace por la realización de un presupuesto de hecho definido por una norma con rango de ley. Dicho presupuesto de hecho se denomina hecho imponible, y demuestra o manifiesta riqueza o capacidad económica en aquel que lo realiza, siendo diferente en cada tributo. De este modo, dos tributos pueden tener el mismo indicador de capacidad económica (renta, patrimonio o consumo), pero no el mismo hecho imponible, que debe ser diferente en algún o algunos de sus elementos configuradores (ver tema 5).
- 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, tal y como se ha visto en el tema 1.
- Es un ingreso de Derecho público, que es una cuestión distinta, lo que 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, además de articular un margen de supremacía de la administración.

Clases de tributos.

Los tributos se clasifican en:

- Impuestos
- Tasas
- Contribuciones especiales

## 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.

Que sean tributos “exigidos sin contraprestación” significa que su exigencia por parte de un ente público no se vincula a ningún comportamiento concreto de la Administración por el que deba “pagarse” “a cambio” una prestación pecuniaria. El impuesto es pues un tipo de tributo que se caracteriza porque la obligación de pago no se produce en atención a ningún tipo de actividad concreta por parte de la Administración, (por ejemplo, la construcción de una calle, la concesión de una licencia de obra, la limitación de la vía pública para un uso particular), 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. El impuesto es el tributo más complejo en su estructura y el más apto para incorporar determinados aspectos del principio de capacidad económica. Es, también, el tributo más utilizado y con más capacidad de recaudación.

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 los impuestos directos no es posible trasladar la carga tributaria derivada de la realización de su hecho imponible a quién no haya realizado éste, mientras que en los impuestos indirectos el sujeto que realiza el hecho imponible puede y debe repercutir o trasladar esa carga a un tercero que no lo ha realizado.

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. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y el Impuesto sobre Sociedades (IS) son, por ejemplo, clases de impuestos directos, al gravar los dos una manifestación directa de capacidad económica (renta) y tener que soportar el sujeto que realiza su

hecho imponible (**sujeto pasivo, ver tema 6**) el gravamen resultante y no poder trasladarlo a un tercero. El Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) es por el contrario un ejemplo de impuesto indirecto al gravar el consumo

#### 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. No debe confundirse devengo con exigibilidad, el primero determina el simple nacimiento de la obligación de tributar; la segunda, el momento concreto de petición efectiva de cumplimiento de la obligación pecuniaria, mediante su pago (**ver tema 5**).

Pues bien, en unos casos el hecho imponible es instantáneo, de forma que su mera realización lo agota o lo termina (por ejemplo, una compraventa). Los hechos imponderables instantáneos dan lugar a impuestos instantáneos. Así, por ejemplo, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados (ITPOyAJD) que grava, por ejemplo, la realización de una compraventa y que se devenga en el mismo momento de la realización de ésta.

En otros casos el hecho imponible es de tracto sucesivo, es decir, tiene vocación de 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 imponderable continuo, la ley se ve obligada a parcelar el hecho imponderable en periodos de tiempo; de modo que en cada período se devenga el tributo, hablándose así de impuestos periódicos. Un ejemplo de este tipo de impuestos es el IRPF, cuya periodicidad o delimitación temporal es anual. Este impuesto que grava la renta obtenida por un sujeto sólo resultaría exigible en principio al finalizar ésta, lo que generaría una absoluta indefinición, además de un perjuicio de liquidez tanto para el ente público, al no disponer de regularidad en los ingresos, como para el pagador del tributo, por el elevado importe que podría resultar; por dichos motivos la ley parcela en este caso el impuesto en periodos coincidentes con el año natural, de forma que en 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 en general no tienen en cuenta las circunstancias personales y familiares del sujeto para cuantificar o graduar la carga tributaria, y son impuestos subjetivos los que sí las tienen en cuenta de forma directa.

El IVA no tiene en cuenta las circunstancias personales y familiares del pagador para cuantificar la deuda; el IRPF, sin embargo, sí: en éste impuesto no tributa igual una persona sin minusvalía o sin descendientes o ascendientes a su cargo que una persona a la que sí le afectan dichas circunstancias.

### 1.3. La contribución especial.

Las contribuciones especiales son los tributos cuyo **hecho imponderable** consiste en la obtención por el obligado tributario o sujeto 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, consistiendo por lo tanto el pago en una “contraprestación” que deriva precisamente de ella. Esta actividad ha de consistir bien en la realización de una obra pública o en el establecimiento por primera vez de un servicio público. Se estima que en estos casos, aunque se produce un beneficio para toda la sociedad en su conjunto, éste es mayor para los sujetos que tienen patrimonios o bienes especialmente relacionados o cercanos al lugar de la obra o del servicio. Un ejemplo claro del que pudieran derivar devengos de contribuciones especiales lo constituiría por ejemplo el arreglo de una calle, mediante su asfaltado, alumbrado, canalizaciones etc.: cuando se realizara la obra pública o se estableciera o ampliara un servicio público toda la sociedad se beneficia, pero sobre todo los titulares de inmuebles situados en ella; por eso la ley establece que puedan soportar, mediante el pago de contribuciones especiales, una parte de su coste.

#### 1.4. La tasa.

Las tasas son los tributos cuyo **hecho imponible** consiste:

- en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público
- **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 (entendiéndose que se cumple esta circunstancia cuando se trate de servicios imprescindibles para el sujeto solicitante, porque las correspondientes normas así lo establecen).
  - o cuando 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 el tipo de actividad del que deriva el devengo es distinto. En el caso de la tasa la actividad de la Administración puede consistir en dos tipos diferentes de actuación: dejar que se utilice de forma especial el dominio público por un sujeto para su beneficio particular (por ejemplo, dejar que se instalen sombrillas, mesas y sillas en una plaza pública por el titular de un establecimiento de hostelería o se reserve el espacio de salida de un garaje particular para acceder a la vía pública); O prestar ella misma un servicio al sujeto que lo solicita, (no “establecerlo”, es decir, generar la infraestructura necesaria, como en la contribución especial, sino realizar una prestación), por ejemplo, expidiendo un DNI o revisando y dando validez a un proyecto de obra. En este segundo caso, y como puede extraerse de los ejemplos referidos, para que se devengue la tasa es necesario que dicho servicio cumpla unos requisitos: sea de solicitud o recepción obligatoria para el sujeto, o bien que siendo de solicitud o recepción voluntaria no lo pueda prestar 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 existen prestadores privados de dicho servicio, la Administración tiene una cierta situación de prevalencia sobre dicho sujeto, que se encuentra “sujeto” a ella; calificando la contraprestación que deriva de esa situación como tributo. En este sentido, y como todo tributo existen una serie de garantías 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**) (**ver tema 4**)

### 1.5. Mención a los precios públicos.

Los precios públicos no son tributos. Para entender en qué consisten y cuál es su función puede atenderse a la configuración inversa de uno de los presupuestos que configuran las tasas.

Así, los precios públicos son simples contraprestaciones pecuniarias (no tributarias) que se satisfacen por la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de Derecho público, siempre que:

- tales servicios públicos o actividades también las preste o pueda prestar el sector privado
- y se trate de servicios o actividades de solicitud voluntaria por parte de los interesados.

Piénsese como ejemplos de precios públicos todos aquellos pagos o contraprestaciones que se satisfagan por servicios prestados por entes públicos que no sean imprescindibles para el solicitante y que puedan ser prestados tanto por el sector público como por el privado. En tales casos, si los prestase el primero se pagaría a cambio un precio público, mientras que si los prestase el sector privado se trataría del simple pago de un precio.

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** (**ver tema 4**).

## 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 (lo que se denomina función recaudatoria). Ahora bien, junto con esta función pueden, en ocasiones, ser un instrumento de política económica y social en manos de las Administraciones, que mediante ellos, incrementándolos o suavizándolos, pueden incidir en la actividad económica ralentizándola o propiciando su incremento, o por ejemplo tratando de diferente forma a unos sujetos de otros, al otorgarles beneficios fiscales a los sujetos que por ejemplo invirtieran o llevaran a cabo conductas que se consideran deseables desde el punto de vista económico o social (así, estimular las exportaciones, la inversión en I+D+IT, la maternidad, la contratación de personas con discapacidad, etc.). Los tributos están de este modo al servicio del logro de distintos fines constitucionales (lo que se denomina función o fin extrafiscal), eso sí dentro de los límites marcados por la propia naturaleza del instrumento tributario.

### 3. APROXIMACIÓN AL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL

Tal y como se ha referido en **el tema 2**, el Estado ostenta la potestad originaria para crear tributos, mediante **Ley**, cuidando siempre de dejar márgenes de actuación a las demás instancias territoriales. Las Comunidades Autónomas, como pueden dictar leyes, también pueden crear tributos, pero siempre que respeten ciertos principios, entre los cuales existe uno que les limita bastante su ámbito de actuación: no pueden establecer tributos ya establecidos a nivel estatal. Los entes locales no pueden crear tributos al no disponer de potestad legislativa, pero pueden desarrollar las normas estatales que los crean, adecuándolas, dentro de ciertos límites, a sus circunstancias.

Esta potestad creadora y/o reguladora de tributos de cada ente territorial debe entenderse sin perjuicio de la forma en que se perciba la recaudación derivada de ellos, de modo que puede haber tributos creados por un ente cuya recaudación y/ parte de su regulación sea cedida a otro. Así ocurre, por ejemplo, con el IRPF: impuesto creado por el Estado pero cedido en un 50 por ciento a las Comunidades Autónomas en su recaudación y en parte de su regulación (gravamen y deducciones); o con el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, impuesto de creación y regulación estatal (Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales) pero de cesión local o municipal, total en su recaudación, y parcial en algunos aspectos regulatorios mediante Reglamentos u Ordenanzas (deducciones o bonificaciones).

El sistema tributario español se compone de los siguientes tributos:

<b>ESTADO</b>
---------------

Los tributos estatales pueden ser tasas, contribuciones especiales o impuestos; el mayor protagonismo en el ámbito del sistema estatal lo tienen los impuestos.

Dentro del sistema impositivo estatal se pueden distinguir dos subsistemas: el de imposición directa y el de imposición indirecta (**enlace con tema 14**)

El **subsistema estatal de imposición directa** está constituido por los siguientes impuestos:

#### IMPUESTOS QUE GRAVAN LOS FLUJOS DE RENTA:

- **Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas** (IRPF)
- **Impuesto sobre la Renta de Sociedades** (IS)
- **Impuesto sobre la Renta de No Residentes** (IRNR)
- **Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones** (ISyD)

#### IMPUESTOS QUE GRAVAN LA TITULARIDAD DE UN PATRIMONIO:

- **Impuesto sobre el Patrimonio de las Personas Físicas** (IP)

El **subsistema estatal de imposición indirecta** está constituido por los siguientes impuestos.

- **Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPOyAJD)**
- **Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)**
- **Impuestos especiales sobre la fabricación o comercialización de ciertos productos.**

## COMUNIDADES AUTÓNOMAS

Las Comunidades Autónomas de régimen general tienen las siguientes disponibilidades tributarias:

### Tributos cedidos.

El Estado cede a las Comunidades Autónomas:

- bien todo o parte de lo recaudado de un tributo concreto; en estos casos se habla, respectivamente, de cesión total o parcial.
- bien la posibilidad de regular, a los efectos de la Comunidad Autónoma, ciertos aspectos de un tributo concreto. La posibilidad de regular se da, lógicamente, en tributos que además ceden recaudación.

Junto a la cesión de lo recaudado o de la capacidad de regular ciertos aspectos, se puede dar también la cesión de competencias de gestión, recaudación, inspección u otras.

Las cesiones son numerosas:

En IRPF existe cesión de un porcentaje (50%) de la recaudación y además de la posibilidad de regular diversas cuestiones, (tipo de gravamen autonómico, ciertas deducciones, etc.); en relación con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y con el Impuesto sobre el Patrimonio, está cedida la recaudación, (100%) y la posibilidad de regular ciertos aspectos. Está cedida la recaudación de varios hechos imponible dentro del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, así como la posibilidad de regular ciertos aspectos de dicho impuesto, y la recaudación de un porcentaje del Impuesto sobre el Valor Añadido, (50%). Además, existen cesiones de recaudación y normativas en relación con diversos impuestos sobre consumos específicos, o sobre los tributos sobre el juego.

### Tributos propios.

Junto al producto de los tributos cedidos, las Comunidades Autónomas cuentan con los tributos propios. Pueden aprobar sus propias contribuciones especiales y tasas, y además sus impuestos, con las limitaciones establecidas en la Constitución.

Conforme a la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas:

- Las Comunidades Autónomas podrán establecer y exigir sus propios tributos de acuerdo con la Constitución y las Leyes, pero no podrán recaer sobre hechos imponible gravados por el Estado. Como se da la circunstancia de que el Estado ocupa los hechos imponible más comunes, las Comunidades Autónomas han

establecido un número relevante de impuestos de carácter medioambiental, porque estos hechos imponibles no están agotados a nivel estatal.

- Las Comunidades Autónomas podrán establecer sus propios impuestos, teniendo en cuenta además que:
  1. No podrán sujetarse elementos patrimoniales situados, rendimientos originados ni gastos realizados fuera del territorio de la respectiva Comunidad Autónoma.
  2. No podrán gravarse, como tales, negocios, actos o hechos celebrados o realizados fuera del territorio de la comunidad impositora, ni la transmisión o ejercicio de bienes, derechos y obligaciones que no hayan nacido ni hubieran de cumplirse en dicho territorio o cuyo adquirente no resida en el mismo.
  3. No podrán suponer obstáculo para la libre circulación de personas, mercancías, servicios y capitales, ni afectar de manera efectiva a la fijación de residencia de las personas o a la ubicación de empresas y capitales dentro del territorio español, ni comportar cargas trasladables a otras Comunidades.

## ENTES LOCALES

Las corporaciones locales pueden “establecer” y “exigir” tributos, en el sentido de que pueden ser titulares de un conjunto de tributos propios, pero no creados ni regulados por ellas en su estructura básica. Pueden, además, decidir acerca de su establecimiento efectivo cuando la ley diseña un tributo determinado, pero deja a cada corporación local la decisión acerca de su exigencia o no en su ámbito territorial.

El Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, que aprueba el Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales regula en profundidad los aspectos relativos a las tasas, las contribuciones especiales y los impuestos municipales.

La figura más importante desde el punto de vista cualitativo y cuantitativo entre los tributos municipales es el impuesto. La ley prevé para los ayuntamientos cinco impuestos: **(ver tema 14)**

- El **Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI)**
- El **Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE)**
- El **Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (IVTM)**
- El **Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO)**
- El **Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU o “Plusvalía”).**

## 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.
- 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
- Distinguir con toda nitidez que el precio público no es un tributo, y se rige por unas normas jurídicas distintas a los de éstos.
- Identificar las distintas figuras que integran el sistema tributario español.

## 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. INTERPRETACIÓN Y APLICACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS.

1. LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN EL ORDEN TRIBUTARIO.
2. LA INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS.
3. LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS.
4. LA IMPUGNABILIDAD DE LOS ACTOS DE APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS DICTADOS POR LAS ADMINISTRACIONES Y AGENCIAS.

\*\*\*\*\*

### 1. LOS 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:

- Justicia. Es difícil definir este principio, porque es el culmen y el resumen ideal de todos los demás.
- Generalidad. El sistema tributario debe de estar diseñado de tal forma que no establezca excepciones injustificadas que pudieran permitir que, sin motivo, 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 indirecta, una cierta capacidad económica en el sujeto.

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 la cantidad a tributar es mayor.

- Progresividad. El principio de progresividad implica que, atendido el conjunto del sistema, (no tributo por tributo), la resultante ha de ser que tributan, más que proporcionalmente más, los que más riqueza o capacidad demuestran. 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, 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 60% 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, (llevarza 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 la decisión en el Parlamento.

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

Además, 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 de reserva de ley:

1. Es un principio esencial para que se cumpla la separación de poderes, y constituye un límite no sólo para el Poder ejecutivo sino también para el legislativo, ya que éste no puede abdicar de unas funciones que le han sido atribuidas, delegándolas en otros; tiene que ser él quien regule dichas cuestiones.
2. 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.
3. Es un principio que garantiza el derecho a la propiedad del ciudadano frente a posibles intromisiones arbitrarias.



4. 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.

5. 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.

No obstante, sí tiene una cierta utilidad que la LGT los mencione, porque una vez que dispone que una cuestión, que podría ser dudoso que se tenga que regular por ley, se regule por ley, ningún reglamento puede ya regularla; a este efecto se le suele conocer como “congelación de rango”.

## 2. LA INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS.

### 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 común que sea de aplicación. Si no es así hay que atender, si hay una definición jurídica en el derecho supletorio común, 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, y lo mismo si le atribuye a un sujeto de forma especial la condición de empresario. Si la ley tributaria a aplicar, por ejemplo, la que regula el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, 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 de donación 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; (así por ejemplo, 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, jurídica o social alguna, pero genera una tributación menor. Los sujetos no engañan, pero utilizan una forma que es muy inadecuada para el fin perseguido, y sólo útil a los efectos de ahorrar impuestos.
- 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.

### 3. LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS.

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, y de recargos, sin embargo, son siempre retroactivas las normas más favorables para el obligado y nunca lo son las nuevas 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). (Ver tema 5, en relación con los diferentes hechos imponible).

#### Impugnabilidad de los actos de aplicación de los tributos dictados por las administraciones y agencias.

Los actos tributarios que dictan los entes públicos que aplican el Derecho Tributario, incluidos 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.

## **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.
2. El principio de progresividad.
3. El principio de reserva de ley.
4. ¿Vincularían de forma realmente efectiva los principios a respetar por las leyes si estuvieran fijados, no en la Constitución, sino en normas con rango de ley?
5. ¿Se puede crear mediante un reglamento un precio público?
6. ¿Qué es la retroactividad de las normas tributarias? ¿Pueden ser retroactivas?

**SUPUESTOS PRÁCTICOS, TEMAS 1 A 4.**

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?  
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?
5. 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?
6. N pregunta cuándo se puede devengar un impuesto, y qué lo diferencia de los demás tipos de tributos.
7. ¿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?
8. Cuando la Administración dicta un acto relacionado con la aplicación de los tributos, ¿puede oponerse el sujeto destinatario?
9. ¿Distingue la LGT entre Ministerio de Hacienda y Agencia Estatal de Administración Tributaria?
10. El reglamento nº dos ha establecido la obligación de ciertos sujetos de pagar un recargo del 1% sobre la cuota del impuesto dos. ¿Puede?
11. 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?
12. 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?

13. 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?
14. 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?
15. ¿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?
16. A 09QF le han cobrado un tributo por poner dos mesas en una plaza pública. ¿Qué clase de tributo es? 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?
17. En el registro general de la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria se ha dado entrada a un documento firmado por los Sres. A y B, en el cual manifiestan que desde el día 15 del mes en curso, las deudas tributarias por el Impuesto X del Sr. A, (contribuyente), serán asumidas por B, y solicitan que en lo sucesivo la Hacienda se entienda exclusivamente con este último, al que debe de atribuirse el estatuto de contribuyente. ¿Hay que atender a la solicitud? ¿Bajo qué presupuestos, en su caso?
18. La ley 5234 ha dispuesto que Los sujetos deben de tributar por los hechos imponibles realizados desde cuatro meses antes de su entrada en vigor. Los incrementos sobre las sanciones previstas por la no declaración de dichos hechos imponibles ocurridos desde cuatro meses antes de su entrada en vigor, serán aplicables también a dichos hechos imponibles. ¿Es aplicable dicha ley?
19. El reglamento número 4 ha regulado un nuevo tributo, definiendo el hecho imponible, el contribuyente, el sustituto y los elementos de cuantificación. ¿Es aplicable? ¿Bajo qué condiciones?
20. La mujer del Quinielista ha abierto un bar, y quiere que el Ayuntamiento le deje poner sillas y mesas en la plaza. Por otra parte, acaba de pagar una cantidad no despreciable por el arreglo de las aceras de la calle donde se encuentra su vivienda. Y ha obtenido una renta importante de un negocio que ya tenía montado con anterioridad. ¿Qué tipos de tributos son los que se originan con las situaciones descritas?

## TEMA 5. LA RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA (I).

### 1. LA RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA. CONCEPTO E INDISPONIBILIDAD DE LAS POSICIONES JURÍDICAS QUE GENERA.

- 1.1. Concepto.
- 1.2. Indisponibilidad.
- 1.3. Cuestiones generales.

### 2. OBLIGACIONES TRIBUTARIAS MATERIALES A CARGO DEL OBLIGADO Y DE LA ADMINISTRACIÓN.

- 2.1. Obligaciones materiales a cargo del sujeto.
  - 2.1.1. Hecho imponible. Devengo. Cuota. Pagos a cuenta de la cuota.
    - A. Concepto.
    - B. Funciones.
    - C. Elementos.
    - D. El devengo.
    - E. Supuestos de no sujeción.
    - F. La obligación tributaria principal.
    - G. La exención tributaria.
  - 2.1.2. Los pagos a cuenta de la obligación principal.
  - 2.1.3. Otras obligaciones materiales a cargo del obligado tributario. Las obligaciones materiales accesorias: intereses y recargos.
- 2.2. Obligaciones de carácter material a cargo de la Administración.
  - 2.2.1. Obligación de devolución de las cantidades que la normativa de cada tributo establezca, (devolución de ingresos “debidos”).
  - 2.2.2. Obligación de devolución de los ingresos indebidos.
  - 2.2.3. Obligación de reembolsar el coste de las garantías.
  - 2.2.4. Intereses.

## TEMA 6. LA RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA (II).

### 3. OBLIGACIONES TRIBUTARIAS FORMALES A CARGO DEL OBLIGADO TRIBUTARIO. MENCIÓN ESPECIAL A LA DECLARACIÓN Y LA AUTOLIQUIDACIÓN. OBLIGACIONES TRIBUTARIAS FORMALES A CARGO DE LA ADMINISTRACIÓN.

- 3.1. Obligaciones tributarias formales a cargo del obligado tributario. Mención especial a la declaración y la autoliquidación.
  - 3.2. Obligaciones tributarias formales a cargo de la Administración.
- ### 4. OBLIGACIONES ENTRE PARTICULARES RESULTANTES DEL TRIBUTO.

\*\*\*\*\*

### 1. LA RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA. CONCEPTO E INDISPONIBILIDAD DE LAS POSICIONES JURÍDICAS QUE GENERA.

#### 1.1. Concepto.

El hecho de que los entes públicos deban de percibir tributos con cargo a sujetos determinados, da lugar al nacimiento de relaciones entre ambas partes. Está claro que cuando un ente público exige a un sujeto, (o un sujeto a un ente público), el cumplimiento de una obligación, entre ambos se establece una relación. Ésta es una relación jurídica, es decir, una relación que contiene o supone derechos y obligaciones y que está regulada por el Derecho. En ella existen siempre derechos y deberes para cada una de

las partes, porque difícilmente una relación jurídica, sea del tipo que sea, consiste solamente en el derecho de una parte y la ausencia de derechos para la otra, (por ejemplo, cuando un ente público tiene el derecho a cobrar un tributo, también tiene la obligación de expedir un justificante en la forma debida y de entregarlo al sujeto que pagó).

La obligación de pagar tributos es la que fundamenta la existencia de la relación jurídico-tributaria, en el sentido de que, si la obligación de tributar no existiera, la relación jurídico-tributaria no tendría por qué haberse ideado y regulado. Dicho esto, sin embargo, no siempre que hay una relación jurídico-tributaria ésta ha nacido con el fin de cobrar un tributo concreto. El supuesto típico, más claro, que viene a la mente cuando se piensa en una relación jurídico-tributaria es el de la relación entre la Administración y un sujeto que tiene que pagar un tributo determinado, por ejemplo, la relación entre un sujeto y la Administración en virtud de la cual dicho sujeto ha de pagar el impuesto correspondiente porque compró un bien. Pero puede darse el caso de relaciones jurídico-tributarias en las que no se esté ejercitando un derecho de cobro de un tributo concreto, sino el ejercicio de otros derechos distintos, aunque en el fondo relacionados con el pago de tributos. Este puede ser el caso, por ejemplo, de la relación que une a la Administración con una entidad financiera, en virtud de la cual dicha entidad debe de facilitar información sobre sus relaciones con terceros sujetos. Está claro que la relación jurídica, en este caso, no tiene por objeto que la entidad abone una cantidad en concepto de tributo, sino que informe a fin de que la Administración pueda conocer determinadas circunstancias de terceros. Pero también está claro que dicha obligación de informar existe en el fondo porque la obligación genérica de pagar tributos por esos terceros también existe. Como la relación se da en el ámbito del cumplimiento general de obligaciones tributarias, tiene carácter tributario.

Existe una relación jurídico-tributaria cada vez que una relación jurídica une a un ente público con un sujeto en el ejercicio o cumplimiento de derechos y obligaciones de carácter tributario, aunque no consistan en ese caso concreto en pagar un tributo.

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

Se ha dicho con anterioridad que el Derecho Tributario es un Derecho público, y que sus contenidos, (los derechos y obligaciones que surgen de sus mandatos y que él regula), no son disponibles por los sujetos, es decir, no pueden ser alterados por actos o convenios entre particulares, ni por la voluntad de la Administración, sino que obligan de forma muy estricta, sin dejar márgenes a la libertad de pactos entre las partes. Pues bien, la concepción de la relación jurídico-tributaria refleja perfectamente esta característica.

Establece el artículo 17.5 LGT que los elementos de la relación tributaria, sean referidos al tipo de derecho u obligación que sean, no son susceptibles de ser alterados mediante pactos o convenios entre las partes, y el 18, que la Administración no puede disponer del crédito tributario.



Lo que se acaba de mencionar implica, fundamentalmente, dos cosas:

- Ni los sujetos ni la Administración pueden, mediante pactos o acuerdos, alterar el contenido de las obligaciones de carácter jurídico-tributario. Ni el sujeto ni la Administración pueden alterar la aplicación de los derechos y obligaciones que definen las normas, sean del tipo que sean, (materiales, como pagar una cantidad, o formales, como informar).

- La Administración no puede decidir libremente excusar al obligado del pago del tributo.

Como consecuencia de lo que se acaba de decir, cualquier acuerdo, o cualquier decisión, que impliquen alterar los contenidos de la relación jurídico-tributaria sin que una ley específica lo autorice en el caso concreto, son nulos de pleno derecho, y por lo tanto radicalmente inaplicables.

### 1.3. Cuestiones generales.

Determina el artículo 17.2 LGT que 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.

En la relación jurídico-tributaria, tanto la Administración como el sujeto pueden ser titulares de derechos y de obligaciones; es más, normalmente ni la Administración ni el sujeto se ven relacionados con la otra parte de tal forma que en la relación sólo existan derechos a su favor, y ninguna obligación correspondiente o colateral.

Unas veces los derechos y las obligaciones son materiales, y tienen una dimensión económica o cuantitativa directa, normalmente expresada en dinero, (o sea, pecuniaria). Es el caso de los supuestos en los que el sujeto debe de pagar el tributo, u otra cantidad por otro concepto, o la Administración debe de devolver o pagar una cantidad al sujeto.

En otras ocasiones las obligaciones o derechos de una u otra parte no son materiales, sino formales. Las obligaciones formales implican una actuación, o simplemente un dejar hacer, que no tiene una dimensión económica material directa. Es el caso, por ejemplo, de la obligación que tiene el sujeto de solicitar el número de identificación fiscal, la de expedir factura, la de conservar los documentos o justificantes que la ley exige o la de llevar una contabilidad adecuada.

Tal y como se ha dicho, tanto el sujeto como la Administración pueden tener que asumir obligaciones de carácter material.

Cuando el sujeto incumple las obligaciones materiales o formales que le corresponden, y se considera que dicho incumplimiento es una infracción sancionable, puede verse obligado a asumir el cumplimiento de sanciones. Unas de ellas consisten en la limitación del ejercicio de determinados derechos, (concurrir a la obtención de subvenciones públicas, contratar con la Administración, u otros). Otras, extraordinariamente frecuentes, consisten en el pago de una multa, es decir, de una cantidad de dinero.

La sanción tributaria consistente en pagar una cantidad de dinero, (es decir, la multa), no forma parte de la deuda tributaria, como la cuota, los intereses o los recargos, (obligaciones materiales accesorias que se analizan más adelante). Debido a su naturaleza sancionadora la sanción está sujeta a unos principios constitucionales distintos y a unos procedimientos especiales, que se estudian en la parte de estos materiales dedicada al derecho sancionador tributario.

## 2. EL CONTENIDO DE LA RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA.

### 2.1. Obligaciones materiales a cargo del sujeto.

El sujeto puede verse obligado a ingresar cantidades en relación con los tributos.

El primer concepto que viene a la mente en relación con este aspecto de la relación jurídico-tributaria es el que hace referencia al pago del tributo. El sujeto debe de pagar el tributo. Ahora bien, junto a esta obligación material principal pueden darse otras, normalmente cuando el sujeto cumple su obligación de pago de forma tardía. En los supuestos de cumplimiento tardío, el sujeto debe de asumir el pago de intereses, o en ocasiones el de diverso tipo de recargos.

Así pues, el esquema es sencillo: cuando un sujeto tiene que pagar un tributo, ésta es su obligación tributaria material principal; si lo paga con retraso, además puede tener que asumir obligaciones tributarias materiales accesorias, referidas al pago de intereses o de ciertos tipos de recargos. No pueden existir intereses ni recargos si no existe la obligación de pagar el tributo.

#### 2.1.1. Hecho imponible. Devengo. Cuota. Pagos a cuenta de la cuota.

##### A. Concepto.

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).

Así pues, 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. La cantidad que hay que pagar en concepto de tributo, por haber realizado el hecho imponible, se denomina cuota tributaria, o simplemente cuota.

Los hechos imponibles son diversos, y fáciles de identificar porque vienen a coincidir con los nombres de los diversos tributos. Así, la realización del hecho imponible obtención de renta por una persona física residente en España puede dar lugar a la obligación de pagar Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y el hecho imponible consistente en ser dueño de un bien inmueble puede dar lugar a la obligación de pagar Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

Los hechos imponibles que se refieren a la obtención de rentas dan lugar al sometimiento a impuestos sobre la renta porque la obtención de renta es un índice de capacidad económica. También lo es la titularidad de bienes, y existen hechos imponibles que someten a gravamen a los sujetos titulares o dueños de dichos bienes. Por otra

parte, algunos hechos impositivos se refieren a la realización de un gasto, porque el sujeto que asume un gasto dispone de una riqueza o capacidad de gasto; es lo que sucede en los casos de los tributos que tiene que asumir quien adquiere bienes.

El hecho imponible indica o se refiere, en su delimitación, a la existencia de capacidad económica en el sujeto que lo realiza, y otra cosa lo convertiría en inconstitucional. En los tributos estructurales dentro del sistema, o sea, los que tienen una importancia cualitativa y cuantitativa relevante, la definición del hecho imponible revela la capacidad económica de forma muy clara, (es el caso, por ejemplo, del IRPF, o del IVA). En el caso de tributos menos relevantes la capacidad económica revelada por el hecho imponible puede ser menos inmediata, (es lo que sucede, por ejemplo, en el caso del sometimiento a una tasa por expedición de un título académico; en este caso la capacidad económica se deduce del hecho de que quien ha obtenido el título ha sido capaz de asumir una serie de costes, y además de que su situación le permitirá ciertas expectativas profesionales en el futuro). Un hecho imponible no puede, en ningún caso, definir una situación que no supone capacidad económica alguna de forma directa o indirecta.

### B. Funciones.

El hecho imponible cumple determinadas funciones:

- En primer lugar, como se ha dicho, determina la génesis o nacimiento, (devengo), de la obligación tributaria principal. Realizado el hecho imponible, nace la obligación de pagar una cuota tributaria.

- 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 como consecuencia de una sucesión "mortis causa" o la adquisición de una donación.

### C. 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, por ejemplo, en nuestro actual Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el hecho imponible es la obtención de una riqueza por una persona física a causa de una sucesión mortis causa o de una donación: el aspecto objetivo es la obtención de una riqueza en virtud de una sucesión o una donación, y el subjetivo hace referencia a la conexión de ese patrimonio con una persona física, de forma que, si el adquirente 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 temporal se refiere al momento 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.

Como se verá más adelante, no se dan 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.

Para entender con más claridad el concepto de hecho imponible, resulta fundamental relacionar éste con su concreción en cada uno de los impuestos de nuestro ordenamiento. PRINCIPALES IMPUESTOS DEL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL Y SUS HECHOS IMPONIBLES:

<b>IMPUESTOS</b>	<b>HECHO IMPONIBLE, (DESCRIPCIÓN GENERAL)</b>	<b>SUJETO.</b>
	<b>ESTATALES.</b>	
<b>DIRECTOS.</b>		
IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS	OBTENCIÓN DE RENTA	PERSONA FÍSICA RESIDENTE EN ESPAÑA
IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE SOCIEDADES	OBTENCIÓN DE RENTA	ENTIDAD RESIDENTE EN ESPAÑA
IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES	OBTENCIÓN DE RENTA	PERSONA FÍSICA O ENTIDAD NO RESIDENTE EN ESPAÑA
IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES	OBTENCIÓN DE SUCESIÓN O DONACIÓN	PERSONA FÍSICA.
IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO	TITULARIDAD DE UN PATRIMONIO	PERSONA FÍSICA
<b>INDIRECTOS</b>		
IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS.	TRANSMISIONES NO EMPRESARIALES, OPERACIONES SOCIETARIAS, DOCUMENTACIÓN DE CIERTOS ACTOS.	PERSONA FÍSICA O ENTIDAD.

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO	OBTENCIÓN DE UN VALOR AÑADIDO MEDIANTE LA REALIZACIÓN DE OPERACIONES POR EMPRESARIOS O PROFESIONALES	EMPRESARIOS, PROFESIONALES O ENTIDADES.
IMPUESTOS ESPECIALES	PRODUCCIÓN O CONSUMOS ESPECÍFICOS	
	<b>AUTONÓMICOS.</b>	
	DIVERSOS.	
	<b>MUNICIPALES</b>	
IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES	TITULARIDAD DE BIENES INMUEBLES	PERSONAS FÍSICAS O ENTIDADES.
IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS	REALIZACIÓN DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS.	PERSONAS FÍSICAS, (SIEMPRE EXENTAS), O ENTIDADES.
IMPUESTO SOBRE VEHÍCULOS DE TRACCIÓN MECÁNICA	TITULARIDAD DE UN VEHÍCULO APTO PARA CIRCULAR POR CARRETERA	PERSONAS FÍSICAS O ENTIDADES.
IMPUESTO SOBRE CONSTRUCCIONES, INSTALACIONES Y OBRAS.	REALIZACIÓN DE UNA INSTALACIÓN, CONSTRUCCIÓN U OBRA.	PERSONAS FÍSICAS O ENTIDADES.
IMPUESTO INCREMENTO VALOR TERRENOS NATURALEZA URBANA	REALIZACIÓN DE UN INCREMENTO DE VALOR AL ENAJENAR O ADQUIRIR UN TERRENO URBANO.	PERSONAS FÍSICAS O ENTIDADES.

#### D. El devengo

En el momento en el que el hecho imponible se entiende realizado, el tributo se devenga, es decir, nace la obligación de tributar.

Como se puede apreciar, existe una relación directa entre hecho imponible, devengo y cuota tributaria.

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. Por ejemplo, en el IRPF, en el que el devengo en general se produce el 31 de diciembre por todas las rentas obtenidas durante el año, el pago efectivo del impuesto sólo se tiene que realizar transcurridos unos meses, habitualmente entre mayo y junio del año siguiente. Y en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, el adquirente de un bien que tiene que asumir el pago de la cuota dispone del plazo de un mes desde la adquisición, (momento del devengo), para declarar e ingresar.

El devengo cumple también otra función importante: su fecha determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria. Esto quiere decir que, si en relación con un tributo, hay que atender a circunstancias de hecho determinadas, (por ejemplo, el número de hijos que conviven con la familia, el valor de un

bien que se somete a tributación, la situación de discapacidad), o a circunstancias legales, (la ley vigente), tales circunstancias, salvo que la ley determine otra cosa, son las existentes en el momento del devengo.

#### E. Supuestos de no sujeción.

El art. 20.2 LGT establece que la ley podrá completar la delimitación 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 los mencionen cuando regulan el hecho imponible. 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 claro que no tributan. 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, pero la interpretación sería más difícil o dudosa.

Así pues, la mención a los supuestos de no sujeción en las normas obedece al hecho de que el legislador necesita acotar el hecho imponible no sólo mediante datos positivos o inclusivos, sino también mediante referencias negativas o excluyentes. Por ejemplo, la ley del IRPF somete a tributación a las personas físicas residentes en España que obtienen rentas, y define las rentas, pero también se preocupa de establecer que cuando ciertas percepciones ya han tributado por Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, no tienen que tributar también por el IRPF. Si tal previsión no se hubiera hecho, la interpretación del hecho imponible en el IRPF podría dar lugar a dudas, pero con la mención la Ley deja claro que entre las rentas que quiere someter a tributación no se encuentran aquellas.

#### F. La obligación tributaria principal.

La obligación tributaria principal, o de pago de la cuota, es la consecuencia de la realización del hecho imponible.

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.- 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, porque sólo la ley es capaz de hacer nacer esta obligación que, por otra parte, es independiente de las voluntades que manifiesten la Administración y 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 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, en algunos tributos, de forma muy excepcional, la ley permita el pago 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.

### G. 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 sencilla. En la no sujeción no se produce el hecho imponible, y la ley los menciona sólo para dejarlo claro. 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; 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. 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.

Un caso típico de exención puede darse mediante una norma que establezca que los sujetos que han sufrido inundaciones, o sequía, o un terremoto, no tendrán que tributar por Impuesto sobre Bienes Inmuebles durante ciertos años. En el caso de un terremoto, por ejemplo, 5 años. En este caso, el legislador parte de la base de que todos los sujetos que está contemplando realizan el hecho imponible del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, pero aun así, y en consideración a determinadas circunstancias excepcionales, exime a algunos del pago por unos años.

#### 2.1.2. Los pagos a cuenta de la obligación principal.

Los pagos a cuenta, (cuya enunciación básica se encuentra en el artículo 23 LGT), cumplen la función de ir adelantando cantidades a cuenta de la cuota de un tributo cuya cuantía 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.

El mecanismo de los pagos a cuenta se utiliza fundamentalmente en relación con los impuestos que gravan la obtención de rentas, por ejemplo, en el IRPF o en el Impuesto sobre Sociedades, donde tiene gran importancia. Por ejemplo, en el caso del IRPF, con un período impositivo que es en general el año natural, (de 1 de enero a 31 de diciembre), el devengo el 31 de diciembre y la obligación de declarar, liquidar y pagar, en junio del año siguiente. Un sujeto determinado puede ir asumiendo pagos a cuenta de la cuota a ingresar durante el año 1, por ejemplo, cuatro pagos trimestrales, por importe de 10 cada uno. En junio del año siguiente, (año 2), deberá de liquidar la cantidad a ingresar de forma definitiva por el año 1, teniendo en cuenta todos los datos del año anterior. Llegado ese momento, el sujeto determinará la cuota que debe de ingresar, y de ella restará, a la hora de hacer el pago, las cantidades que ya ingresó "a cuenta" en el año 1. Así, si la cuota final es de 50, el sujeto sólo deberá de ingresar 10, (50 menos 40 ya ingresados), y si la cuota es 30, tendrá derecho a la devolución de 10, (lo ingresado a cuenta en exceso, 30 menos 40).

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 finalmente habrá de pagar el tributo. 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, es decir, cobre en especie. En ese caso el tercero que le paga 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 un ordenador; en estos casos la ley obliga a quien entrega el ordenador 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. Se utilizan fundamentalmente en el caso de empresarios, profesionales o entidades que actúan por cuenta propia, (es el caso del empresario que cada cierto tiempo hace una cuenta parcial de resultados e ingresa un porcentaje).

Puede ser que un sujeto haga pagos fraccionados y a la vez soporte retenciones o ingresos a cuenta. La ley, normalmente, no impone la obligación de retener o ingresar a cuenta a cualquier sujeto que paga, sino sólo a aquellos que considera que tienen la capacidad de gestionar este tipo de obligaciones, (normalmente, los empresarios autónomos y las sociedades); de esta forma puede ser que una persona que percibe



pagos de sujetos que no están obligados a retener ni ingresar a cuenta, y otros que sí, tenga que soportar retenciones y además hacer pagos fraccionados por las cantidades sobre las que no se le ha retenido.

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, y la 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 manera más estricta, y viene acompañada de importantes obligaciones formales o de información. El incumplimiento se sanciona de forma estricta.

### 2.1.3. Otras obligaciones materiales a cargo del obligado tributario. Las obligaciones materiales accesorias: intereses y recargos.

Aparte de la obligación tributaria principal, o de las de realizar pagos a cuenta, existen otras obligaciones materiales a cargo de sujeto, que la LGT menciona en el artículo 25, y que denomina “accesorias”: la obligación de pagar intereses, la de pagar recargos por ingreso voluntario pero extemporáneo y la de pagar recargos de apremio. Como ya se ha dicho con anterioridad, todas se vinculan a la falta de pago en plazo de la cuota o de los pagos a cuenta, y en caso de producirse se suman a estos conceptos.

## 2.2. Obligaciones de carácter material a cargo de la Administración.

La Administración también está sujeta a obligaciones de carácter material. Su regulación general se contiene en los artículos 30, 31, 32 y 33 LGT.

### 2.2.1. Obligación de devolución de las cantidades que la normativa de cada tributo establezca, (devolución de ingresos “debidos”).

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 pagando cantidades a cuenta de la cuota de un determinado tributo, 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. En este caso la Administración tiene que devolver el exceso en las condiciones y los plazos que las leyes establecen.

Es de notar que en este caso la obligación de devolver no se debe a que haya habido ningún error o incumplimiento, sino al cumplimiento previsto y legal de la obligación de pagar a cuenta. Se trata, por tanto, de la obligación de devolución de ingresos “debidos”, en el sentido de adecuadamente realizados, pero que exceden de la cantidad que al final resulta a pagar.

### 2.2.2. 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, es decir, “indebidos”. En este caso no es que exista una discrepancia entre Administración y sujeto en relación con la cantidad que se tiene

que pagar, sino que una vez liquidada dicha cantidad, existiendo acuerdo sobre esta, y normalmente debido a un error, se ha pagado un importe superior al que la liquidación consigna. Supuestos típicos de este caso son el del tributo que se ingresa dos veces o el del fallo en la lectura de la cantidad a ingresar, (por ejemplo, 2.100 cuando la cantidad era 1.200). Se trata de casos que tienen un marcado carácter de pura tesorería.

### 2.2.3. Obligación de reembolsar el coste de las garantías.

En determinadas ocasiones la Administración impone al sujeto la obligación de que le preste garantías. Esto puede suceder en distintos supuestos, uno de ellos cuando 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 por el sujeto), 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 sustancia y se decide el recurso, puede conseguirlo garantizando el importe correspondiente. Si mediante resolución administrativa firme o sentencia judicial se declara que el acto impugnado era improcedente, y que por tanto el sujeto no tenía que pagar la cantidad que se le exigía, 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.

Así, en el caso de que la garantía consistiese en un aval de una entidad financiera, (el supuesto más frecuente), la Administración debe de liberar dicho aval, y además pagar al sujeto los costes que la entidad financiera le ha cobrado para avalarle.

### 2.2.4. Intereses.

Hay que tener en cuenta que también la Administración puede verse obligada a pagar intereses cuando cumple con retraso las obligaciones de pago mencionadas.

## TEMA 6. LA RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA (II).

### 3. OBLIGACIONES TRIBUTARIAS FORMALES A CARGO DEL OBLIGADO TRIBUTARIO. MENCIÓN ESPECIAL A LA DECLARACIÓN Y LA AUTOLIQUIDACIÓN. OBLIGACIONES TRIBUTARIAS FORMALES A CARGO DE LA ADMINISTRACIÓN.

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

3.2. Obligaciones tributarias formales a cargo de la administración.

### 4. OBLIGACIONES ENTRE PARTICULARES RESULTANTES DEL TRIBUTO.

\*\*\*\*\*

### 3. OBLIGACIONES TRIBUTARIAS FORMALES A CARGO DEL OBLIGADO TRIBUTARIO. MENCIÓN ESPECIAL A LA DECLARACIÓN Y LA AUTOLIQUIDACIÓN. OBLIGACIONES TRIBUTARIAS FORMALES A CARGO DE LA ADMINISTRACIÓN.

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

Están contempladas 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 artículo 29.2 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.
- La de presentar declaraciones o autoliquidaciones de los distintos tributos.
- La de llevar libros de contabilidad o registros.
- La de expedir, solicitar y conservar facturas.
- La de facilitar la práctica de las actuaciones por parte de la Administración.

El artículo 29 LGT, como se puede fácilmente deducir, no contiene más que una enumeración orientativa de las más relevantes o comunes. En realidad, otras obligaciones formales se encuentran enumeradas de forma dispersa en los distintos preceptos tributarios, así como en otro tipo de normas.

#### Mención a las obligaciones de declarar y de autoliquidar.

Aunque se volverá sobre este tema cuando se estudien los procedimientos, conviene hacer mención expresa a 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; 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. Entre ellos la realización del hecho imponible, pero también otros, como por ejemplo el domicilio, o cierto tipo de relaciones con terceras personas.

- 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 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, la Administración puede comprobar posteriormente, y en su caso rectificar, la autoliquidación.

### 3.2. 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. Tampoco este artículo hace una enumeración exhaustiva, porque obligaciones formales a cargo de la Administración se pueden encontrar también establecidas de forma dispersa en diversos preceptos. Lo que hace, de la misma forma que el 29, es mencionar las más significativas.

Entre ellas, por destacar algunas de las más importantes, se pueden citar:

- La de informar y asistir al sujeto en el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones.
- La de informar al sujeto del estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte, o de la identidad de las autoridades o el personal a cargo de dichos procedimientos.
- La de no obligar al sujeto a la aportación de documentos que ya estén en poder de la Administración, cuando éste cite el día y el procedimiento al que se aportaron.
- La de respetar el carácter reservado de los datos del sujeto que la Administración conozca.
- La de informar, cuando inicie frente al sujeto procedimientos de comprobación o inspección, de la naturaleza y alcance de las actuaciones, así como de sus derechos y obligaciones.
- La de permitir que el sujeto obtenga copia de la documentación que consta en el expediente, siempre que dicho sujeto asuma el coste.

## 4. OBLIGACIONES ENTRE PARTICULARES RESULTANTES DEL TRIBUTO.

Estas obligaciones vienen contempladas en el artículo 24 LGT.

Como se ha dicho ya varias veces, la relación jurídico-tributaria se refiere a un interés público. Debido a esto tiene carácter público, y se articula y regula mediante un derecho público que tiene un carácter eminentemente indisponible, cogente u obligatorio.

En muchísimas ocasiones la aplicación de los tributos une a la Administración con un sujeto determinado, hasta el punto de que éste es el estereotipo generalmente asumido o pensado. Ahora bien, en ocasiones la aplicación de los tributos obliga a los sujetos en sus relaciones particulares, es decir, establece obligaciones y derechos en una relación que no se da entre la Administración y un obligado tributario particular, sino entre dos particulares. Esto sucede cuando las normas tributarias ordenan a un sujeto que, en sus relaciones con otro, observe determinados comportamientos. Los ejemplos de la vida real son múltiples y extraordinariamente frecuentes, pero los más claros, y también los más frecuentes, son los siguientes.

Puede ser que la ley obligue a un sujeto a retener, (o a realizar un ingreso a cuenta). Esto sucede, como se ha dicho, cuando un sujeto abona, a otro, en una relación de pago entre dos particulares, y completamente privada, rentas sometidas a impuestos sobre la renta, (en esencia, IRPF, Impuesto sobre Sociedades, o Impuesto sobre la Renta de No Residentes). El pagador, cuando paga, le retiene al perceptor una cantidad, y la ingresa en Hacienda a su nombre y a cuenta de su impuesto.

Es lo que sucede, por ejemplo, cuando el empresario abona una nómina al trabajador. En ese momento le retiene una cantidad que ingresa en la Hacienda Pública, a cuenta del IRPF del trabajador. En dicha situación concurren dos tipos de vínculos entre los sujetos: unos son puramente privados, y sobre ellos pueden haber pactos de distinto tipo entre los sujetos, (precio del servicio o del bien, forma de pago, plazos, garantías, etc.) Pero otros, aun siendo la relación entre sujetos privados y sin participación de la Administración, tienen por objeto la aplicación de los tributos, vienen regulados por el Derecho Tributario y tienen carácter obligatorio o indisponible, lo que quiere decir que no admiten pactos. De esta forma, el Derecho Tributario regula en qué ocasiones se tiene que retener, sobre qué cantidad, en qué condiciones, cuál debe de ser el momento de la retención, qué información hay que dar a la Hacienda Pública, o, por ejemplo, qué documentación hay que expedir, facilitar y conservar. Todas estas previsiones hacen referencia al cumplimiento tributario, y no admiten pactos entre los sujetos, porque se refieren a la aplicación de los tributos.

También se da una relación entre particulares resultante de la aplicación de los tributos cuando un sujeto tiene que repercutirle a otro un impuesto, (mecanismo, el de la repercusión, que es la base del funcionamiento del IVA). Simplificando algo la cuestión, lo que viene a suceder en los casos de la repercusión es que la ley pretende que un sujeto, por ejemplo, el comprador, que va a pagar al vendedor, pague un tributo, pero es consciente de que a la Administración le resulta más fácil o conveniente relacionarse con el vendedor. Lo que hace es imponer al vendedor la obligación de repercutirle la cuota del tributo al comprador, y al comprador la de soportarla. El comprador abonará el precio más la cuota tributaria, y el vendedor la ingresará en la Hacienda Pública. Tampoco en este caso cabe pacto alguno relacionado con las cuestiones tributarias: ni sobre la aplicación o no de la repercusión, ni sobre el momento, la cuantía o las exigentes obligaciones formales que también acompañan a la repercusión.

Así pues, las relaciones entre particulares resultantes del tributo son las que tienen por objeto una prestación de naturaleza tributaria exigible entre obligados tributarios, como las que se derivan de los actos de retención o repercusión. 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.

### **IEDEAS PRINCIPALES DE LOS DOS TEMAS**

- 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 obligaciones materiales se sustancian en el pago de una cantidad de dinero; la principal obligación material del sujeto es la de pagar la cuota tributaria, es decir, la cantidad que se paga precisamente en concepto de tributo por haber realizado el hecho imponible. En ocasiones la ley obliga a realizar pagos a cuenta, es decir, a adelantar ciertas cantidades a cuenta de la cuota que finalmente resulte.
- En ocasiones, cuando hay demora en el pago, la ley impone la obligación de, además de pagar la cuota, pagar intereses o recargos, que son obligaciones materiales accesorias.
- La Administración tiene que asumir también ciertas obligaciones materiales de devolución de cantidades y, en su caso, de pago de 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.
- Aunque la relación jurídico tributaria típica suele imaginarse como una relación entre la Administración y un sujeto, también pueden existir obligaciones tributarias a exigir y cumplir en las relaciones privadas entre sujetos.
- Todo este conjunto de derechos y obligaciones recíprocas es indisponible tanto para la Administración como para los sujetos.

## OBJETIVOS DE APRENDIZAJE

Con respecto a la relación jurídico-tributaria:

- 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.
- Comprender que las anteriores obligaciones pueden tener carácter material o formal.
- 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 existen obligaciones y derechos en relaciones a título meramente particular, pero de significado tributario, y reguladas de forma rígida por normas tributarias.
- Comprender que tampoco la Administración puede alterar los términos que establece la ley.
- Comprender que los entes públicos, debido a que representan a los intereses generales, 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:

- Distinguir la principal de las accesorias.
- 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.
- Conocer y comprender el sistema de pagos a cuenta, sus diversas manifestaciones y las funciones que cumple.
- 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.
- 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, ¿es posible que tenga que 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 en relación con la repercusión y los aspectos materiales y formales que implica, ¿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? ¿Por qué?

10. ¿Qué es el devengo del tributo? ¿Tienen que coincidir la fecha del devengo y la del 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 7. LOS ELEMENTOS DE CUANTIFICACIÓN DEL TRIBUTO.

1. TRIBUTOS FIJOS Y VARIABLES. LOS ELEMENTOS DE CUANTIFICACIÓN EN LOS TRIBUTOS VARIABLES.

2. LA BASE IMPONIBLE, CONCEPTO Y MÉTODOS DE DETERMINACIÓN. LA BASE LIQUIDABLE.

3. LA COMPROBACIÓN DE VALORES.

4. EL TIPO DE GRAVAMEN.

5. LA CUOTA TRIBUTARIA. CUOTA ÍNTEGRA, LÍQUIDA Y DIFERENCIAL.

6. LA DEUDA TRIBUTARIA.

\*\*\*\*

1. TRIBUTOS FIJOS Y VARIABLES. LOS ELEMENTOS DE CUANTIFICACIÓN EN LOS TRIBUTOS 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. En el caso de los tributos variables la estructura del tributo contiene determinados elementos adicionales de cuantificación.

El art. 49 de la LGT, referido a la cuantificación de los tributos y de los pagos a cuenta, menciona esos elementos. Teniendo en cuenta que dichos elementos se pueden utilizar tanto para determinar la cuota tributaria como el importe de un pago a cuenta, 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.

Así pues, los elementos esenciales de cuantificación son la base imponible, que cuantifica algún elemento partiendo del hecho imponible, y el tipo de gravamen que, aplicado sobre la base, da lugar a la cuota íntegra.

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, CONCEPTO Y MÉTODOS DE DETERMINACIÓN. LA BASE LIQUIDABLE.

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

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

Y añade que la base imponible podrá determinarse por los siguientes métodos:

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

De acuerdo con la LGT, el método general es el de estimación directa. No obstante, añade que 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. La LGT le dedica el art. 51. En realidad, lo que caracteriza a la estimación directa es que realmente cuantifica la base imponible.

Así, si el impuesto en cuestión grava la renta neta, el método de estimación directa sumará y restará rentas, y determinará cuál ha sido, efectivamente, ésta. Si grava el patrimonio, sumará y restará valores patrimoniales, y determinará el valor de dicho patrimonio.

#### Estimación objetiva.

La estimación objetiva, regulada en el artículo 52, se caracteriza porque en ella la ley renuncia a medir la cuantía exacta de la base imponible.

Estima, o procura un acercamiento a dicha base, en función de unos signos, índices o módulos, es decir, según unas magnitudes que tienen cierta relación con ella y pueden dar una idea aproximada acerca de su magnitud.

En la estimación objetiva la ley renuncia a conocer la dimensión real de la base, y la sustituye por una cantidad, supuestamente cercana, calculada en función de signos o índices externos, fáciles de manejar por el sujeto y de controlar por la Hacienda Pública, (metros cuadrados de local, potencia de electricidad instalada, o consumo, etc.) Así, puede suceder que, en un caso determinado, la ley disponga que el sujeto determinará la base que teóricamente ha generado mediante la multiplicación de dichos signos, índices o módulos, por un valor, y la suma correspondiente de los distintos resultados. Por ejemplo, en un impuesto que grava la obtención de renta neta, en vez de cuantificar, sumar y restar componentes de renta, (por simplificar, ingresos y gastos), atribuye un valor a elementos objetivos o signos externos. Por ejemplo, 1.500 euros de renta neta teórica por mesa, y 100 por metro cuadrado de local; en este caso, un sujeto con 6 mesas y 60 metros cuadrados de local tendrá que declarar por una renta neta teórica, (o base imponible), de 15.000 euros, (1.500 por 6, más 100 por 60). El legislador ha

renunciado a la medición exacta de la base, y la ha sustituido por un sistema imperfecto, pero más cómodo y más fácilmente controlable.

La estimación objetiva es especialmente útil en el caso de sujetos, (el más frecuente, empresarios autónomos), que tienen poca dimensión y poca infraestructura. Para ellos es difícil articular y mantener un sistema contable medianamente complejo, y para la Hacienda es prácticamente imposible controlar un número muy grande de pequeñas operaciones.

Como la estimación objetiva se aleja del principio de capacidad económica, la LGT establece que siempre tendrá carácter voluntario para el sujeto; es decir, que el sujeto para el que está prevista la estimación objetiva, puede evitar su aplicación, y aplicar la estimación directa, siempre que asuma las obligaciones de control e información que ésta conlleva.

#### Estimación indirecta.

La estimación indirecta, regulada en el artículo 53 LGT, 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. Tanto los presupuestos de aplicación como los medios de determinación vienen regulados en el artículo 53.

Como se puede apreciar, lo que caracteriza al método de estimación indirecta es que, por alguna razón, (con o sin culpa del obligado tributario), los datos para determinar la base no existen o no son accesibles a la Hacienda. 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 el normalmente aplicable. Por esta razón, la Administración se ve obligada a intentar "reconstruir", por los medios a su alcance, la base.

La ley de cada tributo define los métodos aplicables en cada caso, pero el método de estimación indirecta es de aplicación a cualquier tributo cuando se dan los presupuestos que se han expuesto. La aplicación de este método debe ceñirse a las disposiciones de procedimiento establecidas en el artículo 158 LGT.

#### 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.

### 3. LA COMPROBACIÓN DE VALORES.

En ocasiones la ley remite, para cuantificar la base o un componente de ella, 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. Es lo que sucede cuando un sujeto hereda un inmueble y la ley ordena cuantificar la base para el impuesto en función del valor “real” o “de mercado”. Como ya se ha dicho, en la mayoría de los casos el sujeto tiene que declarar y además realizar la liquidación del impuesto correspondiente, con lo cual necesita atribuir un valor al bien. Pero es posible que la Administración considere que dicho valor no es ajustado, por reducido; 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 enumera los medios de valoración, y menciona entre ellos los precios medios de mercado, las cotizaciones en mercados nacionales o extranjeros o el dictamen de peritos de la Administración. Cuando la Administración no considera adecuado el valor declarado por el sujeto, por insuficiente, puede realizar una comprobación de éste, y elevarlo utilizando los medios vistos; por ejemplo, referencias a los valores medios de mercado, a las cotizaciones, o a un dictamen realizado por sus peritos.

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. Si existen discrepancias de valor relevantes la ley remite a la valoración de un perito tercero.

La comprobación de valores y la tasación pericial contradictoria, desde el punto de vista procedimental, están reguladas en los artículos 134 y 135 LGT.

### 4. 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 1.000 cigarrillos fabricados).
- 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. Así si, por ejemplo, el tipo aplicable es el 21%, se aplica tanto a una base de 100 como a una de 13.000.
- Progresivos, que aumentan cuando aumenta la base imponible.

Por ejemplo, en el IRPF, en el que bases mayores tributan a tipos mayores; es decir, a mayor renta, no sólo aumenta la base, sino también el tipo de gravamen aplicable.

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 a cada escalón de la base que está definido por la ley, un tipo de gravamen, 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. Por último cabe destacar que la ley puede determinar la aplicación de un tipo cero, así como de tipos reducidos o bonificados.

Ejemplo de aplicación de tipo porcentual progresivo:

TARIFA:

Base hasta 1.000	→ 10%
Resto hasta 2.000	→ 20%
Resto	→ 30%

Para una base de 1.900:

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

Por escalones:

Hasta 1.000	$1.000 \times 10\% =$	100
Resto hasta 2.000 (1.900-1.000)	$900 \times 20\% =$	180
Total, (cuota íntegra) =		280

Tipo marginal máximo: 30%

Tipo marginal aplicable a este caso: 20%

Tipo medio de gravamen en la progresiva por escalones:

14,73 %:  $(280/1900 \times 100 = 14,73)$

## 5. LA CUOTA TRIBUTARIA. CUOTA ÍNTEGRA, LÍQUIDA Y DIFERENCIAL.

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).

Aunque de acuerdo con el artículo 56 LGT, 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, el supuesto más común de tránsito de la cuota íntegra a la cuota líquida viene determinado por la existencia de deducciones. En algunos tributos, una vez hallada la cuota íntegra, la ley permite que se deduzcan ciertas cantidades, (deducciones), lo que da lugar a la cuota líquida.

Puede existir, también, una diferencia entre la cuota líquida, o cantidad final a soportar en concepto de tributo, y la diferencial. El supuesto más común se produce por la existencia de pagos a cuenta. Cuando un sujeto ha ido soportando pagos a cuenta, (pagos fraccionados, retenciones o ingresos a cuenta), una vez cuantificada la cuota definitiva, (“líquida”), es decir, la cantidad que efectivamente ha de pagar 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 es, generalmente, el resultado de minorar la cuota líquida en el importe de los pagos fraccionados, retenciones, e ingresos a cuenta realizados.

Por ejemplo, en el caso del IRPF, puede suceder que un sujeto, tras aplicar la escala de gravamen a la base, haya determinado una cuota íntegra de 7.000. Pero puede suceder que tenga derecho a una deducción de 100, por algún concepto determinado en la ley, (como puede ser la instalación de energía solar en su domicilio), y además, puede suceder que haya sufrido retenciones y realizado pagos fraccionados por importe de 7.100. En este caso, el sujeto ha arrojado las siguientes cuotas:

Cuota íntegra:	7.000
Cuota líquida: 7.000-100	6.900
Cuota diferencial: 6.900-7.100	-200

Lo que quiere decir que la Hacienda le devolverá 200 euros.

## 6. LA DEUDA TRIBUTARIA.

Establece el art. 58 LGT que:

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 también por:

- a) El interés de demora.
- b) Los recargos por declaración extemporánea.
- c) 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 recargos. La LGT prevé recargos en diversas situaciones:

- Recargos por declaración o autoliquidación extemporánea o fuera de plazo, pero voluntaria, (regulados en el artículo 27).
- Recargos de apremio, (regulados en el artículo 28).

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; es decir, el interés tiende a compensar al acreedor por el retraso en el pago, y esto con independencia de que haya existido culpa o no en ese retraso.

Con independencia de que ya se ha dicho que la Administración también se puede ver obligada a satisfacer intereses cuando cumple con retraso sus obligaciones de devolución, el artículo 26 LGT regula el interés de demora como componente de la deuda tributaria, es decir, establece la regulación general de los intereses que ha de asumir el sujeto. 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); la norma determina en cada caso cuál de los dos tipos de interés se debe de computar.

b) Los recargos por declaración voluntaria pero fuera de plazo, o extemporánea, se producen cuando el sujeto declara la existencia de un hecho imponible que permanecía oculto a la Administración, o sobre el que, al menos, ésta no había llevado a cabo ninguna actuación en relación con el sujeto, (están regulados en el artículo 27).

c) Los recargos del periodo ejecutivo. La ley prevé que cuando ha transcurrido el período de pago voluntario sin ingresar la cuota tributaria, se entre en período ejecutivo. La entrada en el período ejecutivo produce ciertos efectos, y entre estos, el del devengo de los recargos mencionados. Están regulados en el art. 28 LGT.

Tanto los recargos por declaración voluntaria pero extemporánea, como los del período ejecutivo se analizan posteriormente, en el tema dedicado a la extinción de la obligación tributaria ([Ver tema 8](#)).

Tanto los intereses como los recargos vienen originados por el incumplimiento de la obligación de pago en plazo, y se suman a la cuota. Si la cuota se ingresa en plazo, no hay intereses ni recargos.

d) La letra d) hace referencia a la expresión “recargo” en un sentido distinto al de los anteriores: el caso en el que el legislador establece un tributo, pero en vez de estructurar completamente una figura nueva, configura sólo algunos elementos esenciales, y basa 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 por el sujeto 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.

Recuérdese que, tal y como se ha dicho en el tema correspondiente, las sanciones nunca forman parte de la deuda tributaria, (art. 58 LGT).

## OBJETIVOS DE APRENDIZAJE.

Conocer y comprender los siguientes conceptos, así como la función que cumplen y las diferencias entre ellos:

- La diferencia entre tributos fijos y variables.
- Los métodos de determinación de las bases.
- Conocer la importancia de la comprobación de valores.
- 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 y funciones de la cuota íntegra, cuota líquida y cuota diferencial.
- Distinguir cuota tributaria de deuda tributaria.
- Conocer la existencia de los intereses, y comprender su naturaleza.
- Conocer que los distintos recargos pueden formar parte, también, de la deuda tributaria.
- 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. ¿Es lo mismo un tributo fijo que uno proporcional?
4. ¿Qué es lo que realmente distingue a la estimación directa de la objetiva?
5. ¿Por qué motivos se puede llevar a cabo una estimación indirecta?
6. ¿Cuándo se puede llevar a cabo una comprobación de valores?
7. ¿Qué es una tasación pericial contradictoria?
8. ¿Cuál es el elemento intermedio entre la base y la cuota?
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?
16. ¿Pueden las sanciones considerarse parte de la deuda tributaria? ¿Por qué?



## TEMA 8. LA EXTINCIÓN DE LA DEUDA TRIBUTARIA.

### 1. LA EXTINCIÓN DE LA DEUDA TRIBUTARIA.

#### 2. EL PAGO.

- 2.1. Concepto de pago.
- 2.2. Medios de pago.
- 2.3. Momento en que se entiende efectuado el pago.
- 2.4. Imputación de pagos.
- 2.5. La consignación del pago.

#### 3. LA PRESCRIPCIÓN.

- 3.1. Concepto de prescripción. Fundamento.
- 3.2. Derechos que prescriben.
- 3.3. Cómputo e interrupción de los plazos de prescripción.
- 3.4. Interrupción de los plazos de prescripción. Efectos.

#### 4.-LA COMPENSACIÓN.

#### 5. LA CONDONACIÓN.

#### 6. GARANTÍAS DE LA DEUDA TRIBUTARIA. MEDIDAS CAUTELARES O DE ASEGURAMIENTO.

\*\*\*\*\*

### 1. 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,
- 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. EL PAGO.

### 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 casi totalidad de los casos se sustancia en una cantidad de dinero.

### 2.2. Medios de pago.

Vienen regulados 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. Este pago en especie, sujeto a determinados requisitos, sólo está contemplado para algunos tributos y de forma excepcional, y debe de hacerse mediante la entrega de bienes del patrimonio histórico-artístico, o registrados como de interés cultural.

Por lo que se refiere a los efectos timbrados, la Real Academia de la Lengua Española los define como el “papel timbrado y otros documentos o timbres que se admiten como medio de pago, cuya expedición está reservada a la autoridad pública”, y añade que constituyen una modalidad de pago actualmente residual. Por ejemplo, cuando se documenta un crédito en una letra de cambio, se hace en un impreso oficial, cuya adquisición cuesta un dinero; al pagar por la adquisición se paga un tributo.

### 2.3. Momento en que se entiende efectuado el 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. 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. Es decir, es el sujeto el que elige a qué deuda o deudas se imputa la cantidad pagada. Ahora bien, si las deudas no se han hecho efectivas, y en el procedimiento de apremio,

es decir, el procedimiento que, como se verá, la Administración pone en marcha para cobrar por la fuerza, se ha llegado al momento de la ejecución forzosa de los bienes del deudor, (el caso más común es el embargo de los bienes y derechos del deudor), la Administración Tributaria imputará el pago a la deuda o deudas más antiguas, teniendo en cuenta la fecha en que las deudas fueran exigibles.

### 2.5. La consignación del pago.

Consignar es depositar el importe de la deuda. En algunas ocasiones, (cada vez menos frecuentes dada la versatilidad de los medios de pago actuales), la consignación se efectúa para sustituir al pago, y produce sus efectos. En otras la consignación es una forma de garantizar el importe de la deuda. 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.

## 3. LA PRESCRIPCIÓN.

### 3.1. Concepto de prescripción. Fundamento.

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 no dar lugar a situaciones de incertidumbre a largo plazo. Por esta razón, si el titular de un derecho, sea el obligado tributario o sea la Administración, no ejercita válidamente este derecho en un determinado plazo de tiempo, lo pierde.

### 3.2. Derechos que prescriben.

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.

### 3.3. Cómputo e interrupción de los plazos de prescripción.

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.

Este artículo se enfrenta al problema que se plantea cuando un sujeto, en un ejercicio reciente, está haciendo valer compensaciones de bases imponibles, o deducciones, que se basan en actuaciones que legitimaron su práctica, pero se realizaron en un período ya prescrito. Por ejemplo, cuando un sujeto, en la liquidación por Impuesto sobre Sociedades del año 9, se compensa una base imponible negativa del año 2. En este caso, la facultad de comprobación del año 2, en general, ya está prescrita el año 9, pero a los exclusivos efectos de poder comprobar la realidad de la base del año 2 que se compensa, la Administración puede comprobar el año 2, porque en este caso el plazo de prescripción es de 10 años.

### 3.4. Interrupción de los plazos de prescripción. Efectos.

El art. 68 regula la interrupción de los plazos de prescripción; hace una enumeración pormenorizada de las causas de interrupción, 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.
- Tendentes al reconocimiento por la otra parte de la obligación, o al ejercicio del derecho. O, también, que supongan el reconocimiento de la obligación por el propio obligado, o que se dirijan por su parte al cumplimiento de ésta.

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.

El principal efecto de la interrupción de la prescripción es el de que, producida ésta, el plazo de prescripción se inicia de nuevo. Es decir, si en un cómputo de 4 años, a finales del año 3 se produce una actuación que interrumpe la prescripción, se comienza el cómputo de 4 años de nuevo.

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. Esto implica que cuando un sujeto paga una deuda que prescribió, puede solicitar la devolución del ingreso indebido.

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. Es decir, que si una obligación material no está aún prescrita, todas las obligaciones formales que la acompañan, como conservación de libros, justificantes y facturas permanecen vigentes.

#### 4. 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.

Es un mecanismo natural, si bien sujeto a determinadas prescripciones legales: cuando un sujeto y otro son a la vez acreedor y deudor, las deudas se extinguen en la parte en que coinciden, y el sujeto que más crédito tenía, sigue manteniendo el crédito por la diferencia.

#### 5. 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.

#### 6. 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 al cobro de la deuda, en situaciones de concurso, con preferencia sobre otro tipo de acreedores. El derecho a cobrar con preferencia frente a otros acreedores 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 del 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, los medios de pago y sus efectos.
- Conocer los mecanismos de imputación de pagos.
- Conocer la prescripción. Su fundamento. La virtualidad de sus efectos extintivos de derechos. 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? ¿Qué es la condonación de la deuda tributaria?; ¿la puede conceder el Ministerio de Hacienda?
4. ¿Qué es la prescripción? ¿Pueden prescribir los derechos de la Administración? En su caso, poner un ejemplo.
5. ¿Qué es un “efecto timbrado”?
6. ¿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?
7. ¿Cuál es el principal efecto de la interrupción de la prescripción?
8. Poner dos ejemplos de mecanismos de garantía de la deuda tributaria.

## TEMA 9. EN ESPECIAL, EL PAGO. PAGO EN PLAZO Y FUERA DE PLAZO. LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA.

1. PAGO Y PROCEDIMIENTO DE RECAUDACIÓN.
2. PLAZOS DE INGRESO.
3. APLAZAMIENTO Y FRACCIONAMIENTO.
4. CONSECUENCIAS DE LA AUSENCIA DE PAGO EN PLAZO. EL DEVENGO DE INTERESES Y LA APLICACIÓN DE LOS RECARGOS.
5. RETRASOS EN EL PAGO CON PERÍODO EJECUTIVO
6. SUPUESTOS DE DECLARACIÓN O LIQUIDACIÓN EXTEMPORÁNEA, SIN REQUERIMIENTO PREVIO, DE HECHO IMPONIBLE Y DEUDA OCULTOS O NO AFLORADOS.
7. INTERESES, RECARGOS DEL PERÍODO EJECUTIVO Y RECARGOS POR DECLARACIÓN VOLUNTARIA EXTEMPORÁNEA.
8. EL PROCEDIMIENTO DE APREMIO.
  - 8.1. Concepto y características.
  - 8.2. Fases del procedimiento de apremio.

\*\*\*\*\*

### 1. PAGO Y PROCEDIMIENTO DE RECAUDACIÓN.

El pago es la principal forma de extinción de las obligaciones tributarias, tanto porque es la forma normal, que representa el cumplimiento de la obligación, como porque es la habitual, es decir, la que se produce en la inmensa mayoría de los casos.

La Ley General Tributaria, y el Reglamento General de Recaudación, regulan de forma minuciosa las diferentes cuestiones atinentes al pago. En el tema anterior se han estudiado determinadas cuestiones referidas a éste; en este tema se analizan los plazos y procedimientos que las normas articulan para que el pago se lleve a efecto.

La Ley General Tributaria distingue entre los pagos realizados en los plazos de ingreso voluntario que la ley marca y los realizados una vez transcurridos estos plazos, es decir, en período ejecutivo.

En este tema, además, se analizan las consecuencias que tiene el cumplimiento de la obligación de pago fuera del plazo voluntario.

### 2.-PLAZOS DE INGRESO.

Cada vez que hay que pagar una deuda tributaria la norma establece un plazo de ingreso concreto, denominado período de ingreso voluntario.

Como más adelante se ve, si transcurre este plazo sin que se haya efectuado el pago total, al día siguiente comienza el que la ley denomina período ejecutivo. Cuando el período ejecutivo ha comenzado se producen ciertos efectos; uno de ellos es que la Administración puede llevar a cabo el procedimiento de cobro por la fuerza, denominado procedimiento de apremio, que se inicia con la notificación de la providencia de apremio, que da un último plazo de pago al deudor antes de iniciar las actuaciones tendentes al cobro forzoso, (embargo y enajenación de los bienes del deudor).



La cuestión de los plazos para pagar viene regulada en el artículo 62 LGT, que distingue según el tipo de liquidación de cada tributo.

A. Plazos en período voluntario.

a) Las deudas resultantes de una autoliquidación deberán pagarse en los plazos que establezca la normativa del tributo autoliquidado. Es decir, que cada norma define el plazo.

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, pero 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.

Este último caso se refiere a determinado tipo de tributos, muy frecuentes en las Haciendas Locales, en los que se produce una gestión en masa mediante la emisión de recibos, (por ejemplo, el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, o el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica). Dado que el procedimiento es muy mecánico, la ley autoriza a la Administración para que, a partir del segundo año, liquide cada año y publique en el boletín oficial correspondiente que los listados de cobro pueden ser consultados. A pesar de que liquida ella, la Administración no hace una notificación individual de cada liquidación; cada sujeto debe de estar atento a los plazos correspondientes, y pagar. Es la norma que regula cada tributo, (en el caso municipal, la ordenanza correspondiente), la que determina el plazo de pago, que nunca puede ser inferior a dos meses. Si la norma no determina nada se aplica lo que se manifiesta en el párrafo anterior.

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:

a) 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.

b) 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.

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

Nótese que, aunque se utilizan las mismas fechas de calendario los plazos del período ejecutivo son bastante más breves.

### 3. APLAZAMIENTO Y FRACCIONAMIENTO.

La regulación básica del aplazamiento y el fraccionamiento del pago se encuentra en los artículos 65 y 82 LGT. Se 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. Así pues, el fundamento de la facultad de conceder el aplazamiento o fraccionamiento 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.

La solicitud en plazo voluntario de aplazamiento o fraccionamiento detiene el inicio del período ejecutivo hasta la decisión. Si ésta concede el aplazamiento o fraccionamiento, dicho período ejecutivo no se abre, porque la resolución ya marca los nuevos plazos de pago.

Salvo en las excepciones expresamente previstas por la normativa, el aplazamiento o fraccionamiento requiere la prestación de garantías por parte del obligado tributario. De la regulación de las garantías necesarias para obtener el aplazamiento o el fraccionamiento se ocupa el artículo 82 LGT.

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.

El artículo 82 admite dos excepciones a la prestación de garantías:

- El caso de pequeñas cantidades.
- El caso de que el deudor carezca de bienes, no pueda acceder a formas de garantía, (por ejemplo, ha intentado reiteradamente conseguir avales, pero no los consigue, y además no tiene bienes ni derechos que ofrecer en garantía), y la ejecución del crédito pudiera suponer daños de importantes para el sujeto y quebrantos para la Hacienda Pública.

### 4. CONSECUENCIAS DE LA AUSENCIA DE PAGO EN PLAZO. EL DEVENGO DE INTERESES Y LA APLICACIÓN DE LOS RECARGOS.

Estas consecuencias se regulan, en esencia, en los artículos 26, 27, 28 y 161 LGT.

Fundamentalmente se refieren al devengo de intereses, de recargos, y en el caso de que se lance el procedimiento de apremio, a la obligación de pagar las costas del procedimiento. Conviene tener en cuenta que a veces los recargos eliminan la obligación de pagar intereses, pero que en la mayoría de las ocasiones no es así: hay que asumir tanto intereses como recargos.

## 5. RETRASOS EN EL PAGO CON PERÍODO EJECUTIVO

Determinada la deuda tributaria, sea por el sujeto mediante autoliquidación, o por la Administración, existe un período de ingreso voluntario, tal y como se acaba de ver. Transcurrido este período, al día siguiente, comienza el denominado período ejecutivo.

Dependiendo del tributo, se puede dar la circunstancia de que el obligado tributario sólo esté obligado a declarar; en este caso, una vez hecha la declaración, esperará a que la Administración liquide, le notifique la liquidación de la cuota, y le dé plazo de ingreso voluntario. Si declaró en plazo, la liquidación de la Administración sólo se referirá a la cuota. Si declaró fuera de plazo se referirá además a otros conceptos adicionales, (intereses y recargos). Transcurrido el plazo que inició la notificación de la liquidación sin realizar el ingreso, comienza el período ejecutivo.

En el caso de tributos de cobro periódico por recibo, el período ejecutivo comienza al día siguiente del fin del plazo de ingreso determinado, según se ha visto anteriormente, por la norma, sin necesidad de notificación personal.

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 terminar el plazo de ingreso voluntario previsto por la ley, 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.

Por ejemplo: si el plazo de ingreso voluntario es de un mes, el sujeto autoliquida a los 15 días, pero no ingresa, al día siguiente al del final del mes, comienza el período ejecutivo. Sin embargo, si el plazo de autoliquidación era de un mes, y el sujeto autoliquida el día 41, pero no ingresa, el día 42 comienza el período ejecutivo.

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 llevar a cabo el procedimiento correspondiente, (comprobación, inspección), para llegar a una liquidación y notificarla. Dicha notificación determina el plazo de ingreso voluntario.

Determina el artículo 161 LGT que el inicio del período ejecutivo da lugar a determinadas consecuencias:

- A. En primer lugar, se comienzan a devengar intereses.
- B. Se devenga el recargo ejecutivo, (5%).
- C. Se abre la posibilidad de que la Administración inicie el procedimiento de apremio, o procedimiento de cobro por la fuerza, que comienza con la notificación al sujeto de la llamada providencia de apremio. Si se inicia el procedimiento de apremio:

- a) Se devengan los recargos de apremio, que sustituyen al recargo ejecutivo. Dichos recargos son del 10% si se ingresa en el plazo que otorga la providencia de apremio, o del 20% si no es así.
- b) Se abre la posibilidad de exigencia al sujeto del pago de las costas de dicho procedimiento.

## 6. SUPUESTOS DE DECLARACIÓN O LIQUIDACIÓN EXTEMPORÁNEA, SIN REQUERIMIENTO PREVIO, DE HECHO IMPONIBLE Y DEUDA OCULTOS O NO AFLORADOS.

Se ha dicho anteriormente que en el caso de que el sujeto no haya declarado o autoliquidado en plazo, la Administración puede iniciar frente a él un procedimiento de comprobación o inspección, con el fin de determinar una deuda. Pero en determinados casos el hecho imponible oculto y el incumplimiento de la obligación de tributar son desconocidos para la Hacienda Pública, o por lo menos, no han generado ningún tipo de actuación frente al sujeto por parte de ésta, y se “declaran” o “afloran” por el sujeto voluntariamente, (sin que exista requerimiento previo o se hayan iniciado los procedimientos de comprobación o inspección), aunque fuera de plazo. El obligado que incumplió su obligación de declarar, la cumple fuera de plazo, pero siempre antes de que la Hacienda lleve a cabo ninguna actuación formal frente a él en relación con el hecho no declarado o autoliquidado en plazo, es decir, “voluntariamente”.

Con el fin de incentivar el cumplimiento de las obligaciones de pago, la ley establece que cuando se declara o se autoliquidada con retraso, pero voluntariamente, es decir, sin requerimiento previo de la Administración, o sin actuación previa de ésta tendente a la comprobación, cobro o regularización de la deuda, 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%.

## 7. INTERESES, RECARGOS DEL PERÍODO EJECUTIVO Y RECARGOS POR DECLARACIÓN VOLUNTARIA EXTEMPORÁNEA.

Como se puede apreciar, los intereses son compatibles tanto con los recargos por declaración extemporánea voluntaria como con los recargos del período ejecutivo, salvo las excepciones que la ley determina en cada caso.

Los recargos por declaración voluntaria extemporánea y los del período ejecutivo son diferentes entre sí, pero también podrían concurrir en algunos casos. Por ejemplo, en el caso de que un sujeto declare de forma voluntaria pero fuera de plazo, devenga los recargos por declaración voluntaria extemporánea; si la Administración, una vez recibida la declaración, liquida la deuda y le da plazo de ingreso, y el sujeto no ingresa en plazo, se devengan también los recargos del período ejecutivo, (art. 27.3 LGT).

## 8. EL PROCEDIMIENTO DE APREMIO.

### 8.1. Concepto y características.

La vía de apremio consiste en un procedimiento que, como se ha dicho, tiende a obtener el cobro del crédito por la fuerza, mediante el embargo y posterior ejecución de bienes y derechos del deudor.

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. Nunca en período voluntario.

La vía o procedimiento de apremio 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, 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. De acuerdo con lo que se acaba de decir, 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.

### 8.2. Fases del procedimiento de apremio.

#### A.- 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.

#### B.- 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.

Si no existen garantías ejecutables, o éstas son insuficientes, se procede al embargo de bienes y derechos.

En cuanto al orden de embargo, el artículo 169.2 LGT permite acuerdos entre Administración y deudor en cuanto a los bienes a embargar; 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, y señala que en caso de que los criterios anteriores sean de difícil aplicación, los bienes se embargarán por el siguiente orden:

- Dinero efectivo o en cuentas abiertas en entidades de crédito
- Créditos, efectos, valores y derechos realizables en el acto o a corto plazo
- Sueldos, salarios y pensiones.
- Bienes inmuebles.
- Intereses, rentas y frutos de toda especie.
- Establecimientos mercantiles o industriales.
- Metales preciosos, piedras finas, joyería, orfebrería y antigüedades.
- Bienes muebles y semovientes.
- 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) Terminación. Aplicación e imputación de la suma obtenida.

El procedimiento termina mediante resolución que acuerde la aplicación al pago de los fondos obtenidos, y en consecuencia 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.

## **OBJETIVOS DE APRENDIZAJE.**

- Comprender la diferencia entre período voluntario y período ejecutivo de ingreso.
- Manejar las fechas de ingreso en función del período.
- Distinguir, a efectos del pago en plazo o fuera de plazo, los supuestos de existencia de liquidación previa, de autoliquidación, y de inexistencia de éstas.
- Comprender la existencia de la posibilidad de aplazamiento o fraccionamiento del pago de la deuda, y los requisitos de éstos.
- Analizar la diferencia entre período ejecutivo y procedimiento de apremio. Comprender que el procedimiento es administrativo, y cuáles son los requisitos inexcusables para que se pueda iniciar.
- 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 oportunidad o legalidad del propio procedimiento.
- Conocer las fases del procedimiento de apremio, y las distintas formas de terminación.

## **CUESTIONARIO.**

1. Ayer venció el plazo de ingreso en voluntaria de una deuda tributaria. ¿Tenía que estar ya liquidada? ¿En qué fase se encuentra hoy?
2. ¿Se puede decir que hoy se encuentra en procedimiento de apremio? ¿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 pretenda regularizar la situación de un sujeto, que tenía que declarar y liquidar un impuesto, (autoliquidar), y no lo ha hecho en plazo? ¿Puede iniciar el procedimiento de apremio si en un impuesto exigido en régimen de autoliquidación el sujeto no ha declarado? ¿Y si el sujeto sólo tenía la obligación de declarar y no lo ha hecho?
6. ¿Qué quiere decir que el procedimiento de apremio limita las causas de impugnación, (tiene causas tasadas)? ¿Crea esto indefensión al sujeto?
7. ¿Hay causas tasadas para oponerse a la diligencia de embargo?
8. ¿Puede la Administración embargar los bienes del sujeto sin atenerse a un orden?
9. ¿Qué sucede si un sujeto debe una cantidad y ejecutados sus bienes la Administración sólo puede hacerse pago de una parte de la deuda?
10. ¿Qué es aplazar un pago; y fraccionar?
11. ¿Qué hace falta para poder obtener un aplazamiento o un fraccionamiento? ¿Devenga intereses? ¿Implica la imposición de sanciones? ¿Son iguales los plazos de pago de deudas notificadas por la Administración en el plazo de ingreso voluntario y en el de apremio?



## SUPUESTOS PRÁCTICOS, PARTE 2.

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? ¿Es sujeto pasivo por el hecho de la imposición?
2. 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?
3. 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, EBT/EBY, que sí reside en España, 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 EBT/EBY el coste del tributo?
4. 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?
5. 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 una cuota impagada por 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?
6. 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?
7. 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?
8. La comunidad de bienes QUIEY se acaba de constituir, y pregunta quién es su representante.
9. 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 del año 3; la ha declarado e ingresado, voluntariamente, el 13 de noviembre de este año 6, (1.000€ de cuota). ¿A qué cantidad ha tenido que hacer frente?

10. El 14 de mayo del año 9 nos ha llegado una notificación de la obligación de 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?
11. MNBP tenía que haber declarado y liquidado un tributo el día 1 de noviembre del año 3. El día 19 de junio del año 4 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.
12. La sociedad “Voy Volando” tenía que haber declarado el Impuesto sobre Sociedades en julio del año 1. No pudo hacerlo, y ahora, mayo del año 3, nos solicita que le realicemos la declaración por el ejercicio en cuestión. La cuota a ingresar según el cálculo hecho, asciende a 2.000 euros, que tiene preparados e ingresará el mismo día en que la declaración se realice. ¿A qué conceptos tendrá que hacer frente?
13. Luisita, que lleva perfectamente sus cuentas, tiene que ingresar 10.000€, de los que no dispone de forma inmediata. Por otra parte, tiene reconocido mediante acto administrativo firme que la misma Administración a la que debe ingresar debe devolverle 7.500. Nos pide que le digamos qué puede hacer.
14. A Don WE9 A’S0D, inmerso en el seno de un procedimiento tributario, le pide la Administración que aporte un documento que ya aportó a otro procedimiento, ante la misma Administración, hace dos años. Pregunta si puede evitar la presentación de dicho documento haciendo algún tipo de mención.
15. A Pepe la Administración le citó para notificación por comparecencia. No compareció en el plazo de dicha notificación, pero dos meses después se ha presentado en el negociado correspondiente. ¿Tiene derecho a que se le notifique formalmente? ¿Tiene derecho a que se le informe del acto que se intentó notificar? ¿Puede interponer un recurso contra dicho acto, dado que el plazo de interposición es de un mes desde la notificación?
16. Doña Perfecta acaba de declarar de forma espontánea y voluntaria un tributo que tendría que haber declarado hace un año, tres meses y siete días. El importe a ingresar en concepto de cuota asciende a 10.000€. Nos pregunta si además de la cuota tendrá que hacer frente a obligaciones materiales accesorias, y por qué concepto o conceptos.
17. 999 acaba de constatar que su cuenta corriente ha sido embargada en un importe de 1.090€. Personado en la Administración que le ha embargado, y a la vista del expediente, le explican que es responsable solidario del pago de la cuota de 101010, 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? ¿Qué artículos regulan la cuestión?
18. WEPFOJ W, Inspector de Hacienda, ha citado a una compañía que tiene que declarar Impuesto sobre Sociedades en régimen de estimación directa de bases, que

le dice que carece de libros de contabilidad, justificantes y antecedentes. ¿Qué puede hacer?

19. ABCDEFG adeuda a la Hacienda Pública tres cantidades en período voluntario: una de 598,12€, exigible desde hace un mes; otra por importe de 1.539,09€, exigible desde hace 2 días, y otra exigible desde hace 15 días, por importe de 209,12€. Sólo dispone de 2090€ en el momento. Nos pregunta a qué deudas se imputará la cantidad.
20. La Administración ha intentado notificar, sólo una vez, en un domicilio en el que el sujeto consta como desconocido, y en el que es notorio que vive una familia determinada desde hace al menos 20 años. ¿Qué tiene que hacer para seguir con el proceso de notificación?
21. NMX30 tenía que haber ingresado la cuota del Impuesto Nº 5 el día 30 de junio. Desafortunadamente, sufrió un retraso de 7 días en su viaje que le impidió ingresar a tiempo. Olvidó la cuestión, y transcurrido un año la Administración le citó a un procedimiento de comprobación y le liquidó la cantidad a ingresar. Al notificarle la resolución ha visto que le liquidan intereses. ¿Puede alegar que no se computen intereses por los 7 días de retraso que justifica con la documentación del viaje ¿Puede acogerse al sistema de recargos por ingreso voluntario extemporáneo?
22. ASPOD interpuso una reclamación económico administrativa hace cuatro años menos un día, contra una liquidación. En el momento de reclamar, garantizó el importe correspondiente mediante aval solidario de una entidad de crédito. Aunque el plazo para resolver dicha reclamación es de 1 año, la Administración se la acaba de desestimar. Le ha girado una carta de pago en la que se le computan la cuota más el interés de demora por esos cuatro años menos un día. Nos pregunta si puede impugnar la inclusión o no de intereses o su cuantía.
23.  $N-1=A+1$ , Si  $A=N-2$  renunció a la estimación objetiva, y por un año en que aplicó, habiendo renunciado a ésta, la estimación directa, ha sido sometido a un procedimiento de estimación indirecta. El resultado a ingresar según la aplicación del sistema de estimación objetiva es mayor que el derivado de la estimación directa según los datos con los que cuenta la Administración. La Administración le ha liquidado según el resultado de la estimación objetiva, y él sostiene que no puede, porque estaba en estimación directa. ¿Tiene razón?

## TEMA 10. NORMAS COMUNES SOBRE ACTUACIONES Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS.

1. LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS: CUESTIONES GENERALES.
2. EL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO: CONCEPTO, TIPOS Y FASES.
3. LA CADUCIDAD COMO FORMA DE TERMINACIÓN DEL PROCEDIMIENTO.
4. EL DEBER DE RESOLVER. PLAZOS DE RESOLUCIÓN. EFECTOS DE LA FALTA DE RESOLUCIÓN EXPRESA.
5. EL ACTO DE LIQUIDACIÓN: CONCEPTO, CLASES Y CONTENIDO
6. LA NOTIFICACIÓN DE LOS ACTOS TRIBUTARIOS.

\*\*\*\*\*

### 1. LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS: CUESTIONES GENERALES.

Cuando se habla de aplicación de los tributos se hace referencia a todo el conjunto de actuaciones necesarias para que los tributos cumplan la función prevista por la Ley. Entre estas actuaciones destacan las llevadas a cabo por la propia Administración para asistir a los obligados tributarios en el cumplimiento de sus obligaciones, o para que ella misma pueda desarrollar sus funciones de control o recaudación.

Por destacar algunas de las cuestiones señaladas se pueden mencionar las siguientes actuaciones:

- La posibilidad de que los obligados obtenzan ayuda de la Administración tributaria para conocer su criterio sobre cuestiones concretas:
  - formulando consultas tributarias escritas a la Administración,
  - o solicitando certificación del valor que los bienes inmuebles tienen para la Administración antes de realizar una adquisición o una transmisión
- 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
  - mediante requerimiento individualizado.
- Las normas sobre el empleo de la información con trascendencia tributaria obtenida por la Administración: relacionadas, por ejemplo, con:
  - el carácter reservado de los datos de los sujetos que conozca la Administración por razón de la aplicación de los tributos.
  - o la posibilidad de 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.
- Las normas básicas sobre la utilización de tecnologías informáticas y telemáticas.
- Las normas sobre las actuaciones de asistencia mutua entre Estados o entidades internacionales, tendentes principalmente al intercambio de información, o a la recaudación de deudas.

## 2. EL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO: CONCEPTO, TIPOS Y FASES.

El procedimiento tributario es el cauce fijado por la ley para que puedan ejercitarse con certeza y seguridad jurídica los principales derechos de que dispone la Administración y los administrados en el ámbito tributario. Vienen regulados en los arts. 97 y siguientes de la LGT, resultándoles además de aplicación supletoriamente las disposiciones generales sobre los procedimientos administrativos, al no tratarse sino de procedimientos administrativos específicos.

Hay distintos tipos de procedimientos tributarios (**temas 10 a 13**)

- El que permite la liquidación o cuantificación de un tributo: Procedimiento de liquidación
- Los que permiten el adecuado cumplimiento del tributo y, en su caso, la comprobación del correcto ajuste normativo y cumplimiento de todas las obligaciones materiales y formales: Procedimientos de comprobación (verificación de datos, comprobación limitada, comprobación de valores...), y el Procedimiento de inspección.
- El que permite el cobro o recaudación de un tributo ya liquidado o cuantificado: Procedimiento de recaudación
- El que permite la reacción o actuación punitiva de la administración tributaria por el incumplimiento de las normas tributarias: Procedimiento sancionador
- Los que permiten la revisión de las actuaciones tributarias ya realizadas bien por la administración o por el obligado tributario: Procedimientos de revisión (procedimientos especiales de revisión: nulidad, revocación, devolución de ingresos indebidos...; reposición, reclamación económico-administrativa)

Todo procedimiento tributario tiene 3 fases: iniciación, desarrollo y terminación.

### Iniciación

Las actuaciones y procedimientos tributarios pueden iniciarse de dos formas: de oficio (es decir, por la propia Administración) 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. En cualquier caso, y de no aprobarse tales modelos, los documentos de iniciación de actuaciones y procedimientos tributarios deberán incluir siempre: 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, reconociéndole 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, o a conocer la identidad de la persona que está desarrollando un procedimiento, entre otros.

Dos cuestiones tienen importancia en esta fase: el trámite de alegaciones y la documentación de las actuaciones llevadas a cabo durante la misma.

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. Dispone la LGT que las actuaciones en el transcurso de los procedimientos 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 son las Actas, sobre las que se habla con ocasión del procedimiento de inspección).

**Terminación.**

Los procedimientos tributarios pueden terminar por:

1. Resolución (forma normal de finalización)
2. Desistimiento del procedimiento, que consiste la renuncia del sujeto a proseguir hasta el final dicho procedimiento,
3. Renuncia al derecho en que se fundamenta la solicitud,
4. Imposibilidad material de continuación,
5. Caducidad
6. Cumplimiento de la obligación que hubiera sido objeto de requerimiento
7. o Por cualquier otra causa prevista en el ordenamiento tributario.

**3. LA CADUCIDAD COMO FORMA DE TERMINACIÓN DEL PROCEDIMIENTO.**

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 desarrollo de forma que no pueden permanecer inactivos, es decir 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 (artículo 104 LGT).

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, se produce su caducidad. Los plazos de caducidad serán los previstos en cada caso por la Ley, estableciéndose, no obstante, con general, el plazo ordinario de 6 meses (cómputo de inicio a término). A estos efectos no se computan sin embargo los períodos que las disposiciones reglamentarias establezcan, los de interrupción justificada o los previstos en la LGT.

La caducidad es en definitiva 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, acogiéndose 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. De este modo, la caducidad de un procedimiento no impide el inicio de otro nuevo, existiendo tal posibilidad mientras no hay prescrito el derecho que sustenta ese procedimiento.

#### 4. EL DEBER DE RESOLVER. LA RESOLUCIÓN: PLAZOS Y 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 (como hemos visto para evitar su caducidad), salvo que esté establecido otro distinto por norma con rango de ley o por la normativa comunitaria europea. 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.

## 5. EL ACTO DE LIQUIDACIÓN: CONCEPTO, CLASES Y CONTENIDO

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 (arts. 101 y 102 LGT).

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.

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 o revisión 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.

## 6. 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; (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 no obstante 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.

Notificación mediante edictos. En los de tributos de cobro periódico por recibo en los que existe un importante número de contribuyentes (tributos de gestión registral), se habilita por ley la posibilidad de que una vez notificada la liquidación correspondiente al alta en el respectivo registro, padrón o matrícula puedan notificarse colectivamente las sucesivas liquidaciones mediante edictos que así lo adviertan.

## 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 y 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. ¿Interrompe 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 11. 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. Procedimiento de inspección.

2.2. Documentación de las actuaciones inspectoras.

### 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.

Con el término gestión tributaria se alude a todas aquellas actuaciones y procedimientos que permiten, en general, el efectivo cumplimiento de las obligaciones tributarias. De la gestión tributaria se derivan así diferentes procedimientos y actuaciones, dentro de los cuales sobresalen los procedimientos directamente originados por declaraciones tributarias (que suelen culminar con las liquidaciones administrativas) y por autoliquidaciones, y que pueden dar lugar a ingresos o a devoluciones (art. 117 de la LGT). Además corresponde a esta actividad 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, que por resumir abarca: por un lado, las funciones más significadas derivadas de la recepción y tramitación de declaraciones tributarias, autoliquidaciones y demás solicitudes de los obligados tributarios, así como, por otro, las vinculadas con las labores de comprobación o inspección.

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

## 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 por el sujeto mediante declaración tributaria para que la Administración posteriormente liquide la deuda es hoy en día casi inexistente, pues prácticamente todos los tributos han optado por la autoliquidación, es decir, por que sea el propio obligado tributario quién cuantifique o liquide su propio tributo.

#### Fases.

- INICIACIÓN: mediante la presentación de la correspondiente declaración ante la Administración tributaria.
- TRAMITACIÓN Y LIQUIDACIÓN: 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. 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 del sujeto en la que la Administración simplemente da por buena la cuantificación del sujeto hasta que, en su caso, decida comprobarla. Así pues, no hay en ella un acto administrativo de liquidación tributaria, porque la Administración no liquida.

Ahora bien, 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 posterior 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 devolución.

Una vez presentadas las declaraciones o autoliquidaciones, pueden iniciarse los procedimientos de gestión 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.

Tras recibir la declaración o la autoliquidación, los órganos de gestión pueden proceder 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 obran 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 6 meses.

#### Fases:

- **INICIACIÓN.** El procedimiento se inicia mediante requerimiento al sujeto para que aclare las discrepancias observadas o en su caso mediante la denominada propuesta de liquidación, en los casos en los que la Administración esté en condiciones de llegar al cálculo correcto sin necesidad de ulterior colaboración del sujeto pasivo. 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:
  - Mediante resolución expresa en la que, acogiéndose 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 6 meses desde la iniciación, con los efectos propios de ésta.

### 1.2.2. Procedimiento de comprobación limitada.

La comprobación limitada es otro procedimiento de gestión que va más allá de la simple verificación formal, extendiéndose a otras actuaciones como el examen de registros y documentos, aunque sin llegar al de la contabilidad mercantil, o solicitando información a terceros. De este modo, 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:

- puede examinar los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria y de cualquier otro libro, registro o documento de carácter oficial
- aunque en principio queda excluida la posibilidad de requerir y comprobar datos contables, 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.
- puede 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.

El plazo para desarrollar el procedimiento hasta su finalización es el general de 6 meses.

## Fases:

- INICIACIÓN: de oficio por acuerdo del órgano competente.
- TRAMITACIÓN: 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 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.

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, no obstante, 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

Se trata de un procedimiento de devolución pecuniaria que procede de la aplicación correcta y ordinaria de los tributos, no de la producción de errores o de excesos de ingreso (en cuyo caso estaríamos ante ingresos indebidos, que se sustanciarían por el sujeto mediante un procedimiento de revisión, tema 13). De este modo, 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, por 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. El procedimiento de inspección.

#### Fases

- **INICIACIÓN:** El procedimiento se inicia de oficio, que 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.

Los efectos más importantes de la iniciación del procedimiento son 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.
- 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.

## 2.2. 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.

### 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.

## **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 autoliquida, ¿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 12. INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS. DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA.

1. DERECHO PENAL Y DERECHO SANCIONADOR ADMINISTRATIVO.
2. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LA POTESTAD SANCIONADORA. SU APLICACIÓN AL ÁMBITO TRIBUTARIO.
3. CONCEPTO DE INFRACCIÓN TRIBUTARIA. CLASES DE INFRACCIONES.
4. SUJETOS INFRACTORES. RESPONSABILIDAD Y AUSENCIA DE RESPONSABILIDAD.
5. LA SANCIÓN TRIBUTARIA. CLASES. CUANTIFICACIÓN: GRADUACIÓN Y REDUCCIÓN.
6. CAUSAS DE EXTINCIÓN DE LA RESPONSABILIDAD.
- 7.- EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR.
8. LOS DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA

\*\*\*\*\*

### 1. DERECHO PENAL Y DERECHO SANCIONADOR ADMINISTRATIVO.

El Estado ejerce su poder punitivo a través de dos instrumentos diferentes:

1. Mediante la imposición de penas por parte de los Tribunales de Justicia.
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 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 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 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 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 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.

## 2. 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 la LGT en los artículos 178 a 206, en lo que respecta a su aspecto material, y 207 a 212 en lo que respecta al procedimiento sancionador.

Todo el ámbito sancionador se sujeta a una serie de principios que la Constitución exige con absoluta 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.
- 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 de la Constitución.

## 3. CONCEPTO DE INFRACCIÓN TRIBUTARIA. CLASES DE INFRACCIONES.

### Concepto de infracción tributaria.

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 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 presentes 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 culpabilidad:

- 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.

#### Clases de infracciones tributarias.

- Materiales y formales.

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.

- Leves, graves y muy graves.

Cada vez que la LGT tipifica una infracción, la califica como leve, grave o muy grave. La calificación de las infracciones como graves o muy graves depende de una serie de datos cuantitativos y de elementos concurrentes. Fundamentalmente de:

- la existencia de ocultación.
- la utilización de medios fraudulentos, como anomalías importantes en la contabilidad del sujeto, anomalías importantes en las facturas, justificantes y otros documentos, o utilización de personas o entidades interpuestas.

### **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.

Son sujetos infractores, 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. En general, pueden tener la consideración de infractores; los distintos tipos de titulares de los deberes tributarios cuya violación constituye infracción, debiendo asumir las consecuencias derivadas de la responsabilidad asumida de su comportamiento.

Las sanciones impuestas a personas físicas no se transmiten a sus herederos o legatarios. Las impuestas a sociedades y entidades disueltas, sin embargo, sí pueden transmitirse.

##### Ausencia de responsabilidad.

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:

- a) Cuando quien la ha realizado carece de capacidad de obrar.
- b) Cuando ha existido fuerza mayor.
- c) 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 ilegal.
- d) 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 actuación se ajuste a informaciones generales facilitadas por la Administración, o a contestaciones a consultas formuladas por los sujetos.
- e) Cuando la conducta inadecuada sea imputable a una deficiencia de los programas informáticos de asistencia facilitados por la Administración Tributaria
- f) Cuando de forma voluntaria se regularicen las declaraciones, comunicaciones o datos, o se subsane la situación tributaria irregular.

#### 5. LA SANCIÓN TRIBUTARIA. CLASES. CUANTIFICACIÓN: GRADUACIÓN Y REDUCCIÓN.

La sanción tributaria es la consecuencia jurídica derivada del incumplimiento que origina la infracción tributaria. Al igual que la infracción la sanción debe estar tipificada por ley, de

modo que será ésta la que en cada caso concreto el tipo de sanción que corresponda. Respecto al tipo, las sanciones tributarias pueden ser, tal y como señala el artículo 185 LGT: pecuniarias y no pecuniarias de carácter accesorio.

- Las sanciones pecuniarias podrán consistir en multa fija o proporcional.
- Las sanciones no pecuniarias son de privación de derechos, pudiendo consistir en 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.

Respecto a la cuantificación de la sanción hay que atender a dos aspectos: su graduación y su posible reducción.

Las sanciones son graduables, siendo la autoridad u órgano competente para determinar en cada caso concreto la sanción quién deberá fijarla sobre la base del 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.

Las sanciones además pueden reducirse en los términos previstos en la propia LGT (art. 188), siempre que se den las circunstancias concretas previstas en la Ley y en los porcentajes indicados en cada caso. Así, por ejemplo, en el supuesto de infracciones tipificadas en los arts. 191 a 197, (así, en concreto y conforme al art. 191.1 dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo) prevé el art. 188 la posibilidad de reducir en un 50 por ciento la sanción en los supuestos de actas con acuerdo, o en un 30 por ciento en los supuestos de conformidad.

## 6. CAUSAS DE EXTINCIÓN DE LA RESPONSABILIDAD.

La responsabilidad derivada de la comisión de infracciones tributarias se extingue por diversas causas:

1. El pago o cumplimiento. El pago de la sanción pecuniaria y/o el cumplimiento de la sanción no pecuniaria impuesta por el transcurso del plazo previsto para la privación del correspondiente derecho, extingue la responsabilidad que en su momento derivó de la infracción tributaria cometida para el sujeto infractor.
2. La prescripción. Tanto el derecho de la Administración a declarar la comisión de una infracción como el derecho a la imposición de la correspondiente sanción

están sujetos a plazos de prescripción. De este modo, 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. Transcurrido el correspondiente plazo de prescripción sin ejercitarse los derechos referidos quedará extinguida la responsabilidad del infractor.

3. La condonación graciable o perdón de la sanción impuesta es otra posible causa de extinción de la responsabilidad del infractor. Este perdón sólo puede ser acordado 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. Si éste es persona física se extingue directamente su responsabilidad, dado el principio de "personalidad de la pena" que impide la traslación de la sanción a terceros. 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. En este caso, las sanciones sí pueden ser transmitidas, en los mismos términos (art. 40. 5 LGT).

## 7. EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR.

El procedimiento sancionador en materia tributaria, previsto en los arts. 207 a 212 de la LGT se tramita de forma separada a los de aplicación de los tributos, salvo renuncia del obligado tributario, en cuyo caso se tramitará conjuntamente.

- INICIACIÓN: el procedimiento se inicia siempre de oficio, mediante la notificación del acuerdo del órgano competente.
- DESARROLLO: en la instrucción del procedimiento sancionador se incorporarán los datos, pruebas o circunstancias que hayan sido obtenidos en alguno de los procedimientos de aplicación de los tributos y vayan a ser tenidos en cuenta en éste, pudiendo adaptarse medidas cautelares para impedir que desaparezcan, se destruyan o alteren las pruebas determinantes de la existencia o cumplimiento de obligaciones tributarias o que se niegue posteriormente su existencia o exhibición. Concluidas las actuaciones, se formulará propuesta de resolución en la que se recogerán de forma motivada los hechos, su calificación jurídica y la infracción que aquéllos puedan constituir o la declaración, en su caso, de inexistencia de infracción o responsabilidad. En la propuesta de resolución se concretará asimismo la sanción propuesta con indicación de los criterios de graduación aplicados, con motivación adecuada de la procedencia de los mismos. La

propuesta de resolución será notificada al interesado, concediéndole un plazo de 15 días para que alegue cuanto considere conveniente.

- **TÉRMINO:** El procedimiento terminará mediante resolución o por caducidad. El procedimiento sancionador deberá concluir en el plazo máximo de 6 meses contados desde la notificación de la comunicación de inicio del procedimiento. La resolución contendrá los hechos, la valoración de las pruebas practicadas, la determinación de la infracción cometida, la identificación de la persona o entidad infractora y la cuantificación de la sanción que se impone, con indicación de los criterios de graduación de la misma y de la reducción que proceda de acuerdo con lo previsto en el artículo 188 LGT, o en su caso, la declaración de inexistencia de infracción o responsabilidad. Por lo demás, 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. Las consecuencias derivadas del delito pueden conllevar privación de libertad y de otros derechos, así como multas pecuniarias.

El vigente Código Penal ha tipificado, en los artículos 305 a 310.bis, determinados comportamientos considerados como delitos contra la Hacienda Pública, tanto estatal, de las Comunidades autónomas, local, como de la Unión Europea. Así, por ejemplo, el art. 305.1. señala que “el que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de ciento veinte mil euros será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía, salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 de este artículo. Además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de tres a seis años”.

## 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 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 REVISION DE LOS TRIBUTOS.

### 1. LA REVISIÓN EN VÍA ADMINISTRATIVA. CUESTIONES GENERALES

### 2. PROCEDIMIENTOS Y VÍAS DE REVISIÓN.

#### 2.1. Procedimientos ordinarios

##### 2.1.1. El recurso de reposición.

##### 2.1.2. Las reclamaciones económico-administrativas

###### A. Actuaciones reclamables

###### B. Órganos resolutorios: los Tribunales Económico-Administrativos

###### C. Procedimientos en primera o única instancia y en alzada

#### 2.2. Procedimientos especiales de revisión

#### 2.3. Otros recursos.

### 3. PROCEDIMIENTO ANTE LOS TRIBUNALES DE JUSTICIA: EL RECURSO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

\*\*\*\*\*

### 1. LA REVISIÓN EN VÍA ADMINISTRATIVA. CUESTIONES GENERALES.

En el ámbito administrativo general, y en el tributario en especial, por nuestro interés en el tema, cabe como es lógico el desacuerdo entre las partes. De este modo, los sujetos que tienen una discrepancia con respecto a un acto o resolución administrativa y pretenden que se declare que éstos no son ajustados a derecho, pueden solicitar la revisión de tales actuaciones. Esta revisión se ha de efectuar siempre ante la propia Administración, empleando alguno de los mecanismos previstos expresamente por la Ley para ello. De esta forma, las controversias se tienen que someter a un primer examen por parte de la propia Administración y sólo cuando el reclamante ha intentado el logro de sus derechos en vía administrativa y no los ha conseguido, es posible acudir ante los Tribunales de Justicia, a través del recurso contencioso-administrativo.

Las vías de revisión administrativa previstas por la LGT son de diverso tipo:

- Unas ordinarias, en el sentido de no estar sujetas a motivos o causas concretas por las que poder emplearlas: en concreto, el recurso de reposición y la reclamación económico-administrativa
- Otras especiales, que sólo pueden emplearse por las causas concretas previstas en cada caso: se trata así de procedimientos especiales de revisión, siendo éstos cinco: la revisión de actos nulos de pleno derecho, la declaración de lesividad de actos anulables, la revocación, la rectificación de errores materiales, aritméticos o de hecho, y la devolución de ingresos indebidos
- Y finalmente, otras sustentadas en causas aún más limitadas que las anteriores: el recurso de anulación, el recurso contra la ejecución de las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos, los recursos extraordinarios de alzada para unificación de criterio y para unificación de doctrina, y el recurso extraordinario de revisión.

La regulación básica de estos procedimientos se encuentra en la LGT y el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, que aprueba el Reglamento general de desarrollo de la LGT en materia de revisión.

## 2. PROCEDIMIENTOS Y VÍAS DE REVISIÓN

### 2.1. Procedimientos ordinarios

La ley regula la vía general 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. En estos casos, el sujeto que estimara no correcta la actuación de la administración puede interponer bien el recurso de reposición o bien una reclamación económico-administrativa, sin atender a motivos tasados para ello, teniendo en cuenta sus caracteres y efectos que se verán a continuación.

En cualquier caso, es importante destacar que 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 12, 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.

#### 2.1.1. El recurso de reposición

Regulado en los artículos 222 a 225 de la LGT, presenta los siguientes caracteres y efectos.

- Se interpone ante el propio órgano que dictó el acto.
- Es previo a la reclamación económico-administrativa.
- Es potestativo o voluntario 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 1 mes desde la notificación del acto que se pretende impugnar. El plazo de resolución es también de 1 mes, desde la interposición del recurso. Si no se ha notificado la resolución expresa en plazo 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 dos situaciones:

- a) La Administración le notifica una resolución expresa antes de 1 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.
- b) La Administración no le notifica resolución alguna en el plazo de 1 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.

- El sujeto también puede considerar desestimado su recurso por silencio administrativo e interponer la reclamación en cualquier momento.

### 2.1.2. Las reclamaciones económico-administrativas

Reguladas en los artículos 226 a 248 de la LGT, la vía económico administrativa es el cauce ordinario de revisión administrativa para la materia tributaria. Constituye la vía administrativa previa y general que hay que agotar para poder acudir a los Tribunales de Justicia (salvo que se emplee algún procedimiento especial de revisión que ponga fin a la vía administrativa). Esta vía no es voluntaria u opcional, como el recurso de reposición, sino obligatoria sino no procede ningún procedimiento especial de revisión.

Los caracteres de la reclamación económico-administrativa son los siguientes:

- Es un recurso administrativo, especial por la materia y por los órganos que lo conocen, pero un mero recurso administrativo.
- 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.
- Constituye vía previa que es preciso agotar para acudir a la vía judicial.
- 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.

#### A. 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.

#### B. 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.



### C. Procedimiento en primera o única instancia y en alzada.

Así, cada uno de los órganos referidos será competente para conocer de unos determinados asuntos.

El TEAC conocerá:

- En única instancia, de las reclamaciones económico-administrativas que se interpongan contra los actos administrativos dictados por los órganos centrales de los Ministerios y de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y órganos superiores de las Comunidades Autónomas.
- En segunda instancia, de los recursos de alzada que se interpongan contra las resoluciones dictadas en primera instancia por los TEAR y TEAL.

El TEAR y el TEAL conocerán en primera o única instancia de las reclamaciones económico-administrativas que se interpongan contra los actos dictados por: Los órganos periféricos de la Administración General del Estado y de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y de las Entidades de Derecho Público vinculadas o dependientes de la Administración General del Estado; Los órganos de la Administración de las CCAA no comprendidos en la letra a).

Conocerán en única instancia cuando la cuantía de la reclamación no exceda con carácter general de 150.000€, y de 1.800.000 si se recurre contra un acto de valoración. En caso de exceder de este valor el TEAR conocerá en primera instancia, instancia que, como se ha dicho, es renunciable por el recurrente, que puede interponer el recurso directamente ante el TEAC.

En cuanto al ámbito territorial, el de los TEA Regionales, éste coincide con el de las respectivas CCAA, y el de los TEA Locales de Ceuta y Melilla con el de sus respectivos términos municipales.

### D. 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 1 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 1 año; el silencio es desestimatorio o negativo.

#### 2.2. Procedimientos especiales de revisión.

La LGT prevé una serie de procedimientos especiales de revisión, con diverso fundamento, cuyo empleo está sujeto a la concurrencia de algunas de las causas que los permiten, y que veremos a continuación. Son tramitados y resueltos por el órgano de la Administración que en cada caso prevé la norma (el mismo que ha dictado el acto o

resolución que se recurre, o uno distinto), poniendo en unos casos fin a la vía administrativa (tres primeros supuestos), o no haciéndolo (dos últimos), con las consiguientes consecuencias que ello conlleva.

Señala el artículo 216 de la LGT que son procedimientos especiales de revisión los siguientes:

- 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) 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 tasadas previstas por la LGT son las siguientes:

- 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.

### 2.3. Otros recursos.

#### Recurso de anulación.

Procede contra Resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos en los supuestos de:

- declaración incorrecta de la inadmisibilidad del recurso,
  - declaración de inexistencia de alegaciones o pruebas efectivamente presentadas
  - incongruencia total y absoluta entre la solicitud formulada en la reclamación y la resolución.

#### Recurso contra la ejecución.

La Ley determina que la ejecución de las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos 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.

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.

Recurso extraordinario de revisión.

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.

**3. PROCEDIMIENTO ANTE LOS TRIBUNALES DE JUSTICIA: EL RECURSO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.**

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?

### SUPUESTOS PRÁCTICOS, PARTE 3.

1. ADSFIJADS 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?
2. D `SPD ha sido declarado colaborador activo en la comisión de una infracción tributaria por la que se dejó de ingresar una cuota de 3.499€. Aclarada la situación la Administración ha girado la liquidación al deudor. Transcurrido el plazo de ingreso voluntario de la cuota tributaria por dicho obligado principal éste no ha ingresado, y la Administración se plantea si puede derivar las actuaciones contra D `SPD, y dónde se regula el procedimiento para hacerlo.
3. El Sr. X ha recibido una notificación en la que se le emplaza para que comparezca el día 19 de diciembre en un procedimiento de comprobación limitada, y para que aporte en ese acto los libros oficiales de contabilidad, (diario y de inventarios y balances). ¿Tiene que comparecer? ¿Tiene que aportar dichos libros?
4. En una autoliquidación, Don Prudencio manifestó que el valor de mercado de un bien ascendía a 35.000 euros. La Administración le ha notificado un acto en el que consta que a sus efectos el valor era de 54.000. ¿Qué procedimiento ha puesto en marcha? ¿En qué medios se ha podido basar para determinar ese nuevo valor? ¿Qué puede hacer el sujeto ante esta situación?
5. Luis Martínez Martínez ha recibido dos notificaciones. En una se le requiere el pago de una cuota tributaria por importe de 1.000 euros. En la otra se le requiere el de una sanción por importe de 350 euros. Nos encarga que hagamos todo lo posible para oponernos a ambas deudas, y nos pregunta si tiene que pagar una vez que nos opongamos o no.
6. Pepe se ha dado cuenta de que hace dos años autoliquidó mal un tributo, y que ingresó 1000 euros más de lo debido. ¿Qué puede hacer?
7. Don `SPD ha sido declarado colaborador activo en la comisión de una infracción tributaria, por la que se dejó de ingresar una cuota de 3.499€. Aclarada la situación la Administración ha girado la liquidación al deudor. Transcurrido el plazo de ingreso voluntario de la cuota tributaria por dicho obligado principal éste no ha ingresado, y la Administración se plantea si puede derivar las actuaciones contra D `SPD, y cuáles son los pasos a seguir.
8. C `E cambió de domicilio fiscal, y no puso tal circunstancia en conocimiento de la Administración tributaria. Pasado un tiempo, se le ha notificado una providencia de apremio. Personado para ver el expediente ha constatado que la Administración le estuvo notificando en el domicilio anterior. ¿Están bien hechas las notificaciones? ¿Puede impugnar la liquidación?

9. ASIK EOIWQ tenía que haber declarado un impuesto ayer, como último día del plazo. El impuesto exige, de forma absolutamente obligatoria, la declaración por medios telemáticos. Durante todo el día intentó hacer la declaración, pero el sistema daba error debido a un fallo del programa. Transcurridos dos meses, ha recibido la notificación de un expediente sancionador por no haber declarado en plazo. Sin embargo, ASIK EOIWQ tuvo la precaución de guardar todas las imágenes de la pantalla que atestiguan el fallo, y de dirigir en su día un escrito a la Administración poniendo de manifiesto las circunstancias. ¿Hay algún artículo que le ampare en cuanto a la responsabilidad por infracciones tributarias?
10. N+1=1+N tiene previsto solicitar un aplazamiento de pago de una cuota tributaria. Nos pregunta si en algún caso se le puede dispensar de prestar garantías.
11. A`POSDF ha solicitado el aplazamiento del pago de una deuda, y ha garantizado su obligación con aval solidario de una entidad financiera. Pregunta si tendrá que satisfacer interés legal o de demora.
12. 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 del año 1. Hoy, día 24 de noviembre del año 5, 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.
13. 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?
14. Finita, fiel seguidora de los Beatles, decidió aplicar una determinada deducción en su empresa. Terminada una inspección, Hacienda le ha incoado un expediente sancionador por el importe de dicha deducción. Sin embargo, Finita se documentó, y cuando practicó la deducción había encontrado 10 sentencias de tribunales que, en supuestos idénticos al suyo, y aunque se vienen planteando ciertas dudas, la admitían. ¿Qué puede hacer?