

## TEMA 1. LA ACTIVIDAD FINANCIERA

### 1. La actividad Financiera . Concepto y Caracteres

El Estado debe procurar a la comunidad unos objetivos o finalidades comunes (enseñanza, seguridad) , los cuales han ido evolucionando con los tiempos , desde un estado liberal a un estado más o menos intervencionista ; ello comportará unos gastos , para lo cual debe ingresar unos medios líquidos . La capacidad de convertir estos ingresos en gastos es lo que conocemos como actividad financiera . Sanz de Bujanda identifica la actividad financiera como la acción del Estado y demás entes públicos que se dirige a obtener los ingresos necesarios para poder realizar los gastos que sirven al sostenimiento de los servicios públicos, entendidos en su más amplio sentido :

Esta actividad financiera presenta unas características :

Actividad Pública , desde un punto de vista objetivo , recauda ingresos a fin de llevar a cabo gastos públicos ; así como desde un punto de vista subjetivo , el Estado es el encargado de elaborar este ciclo ingresos-gastos .

Instrumental , no tiene finalidades en ella misma , sino que se desarrolla para alcanzar otros objetivos.

Jurídica , ordenada por normas y principios jurídicos .

La actividad financiera se identifica con la Hacienda Pública , en dos sentidos :

Subjetivo , todos aquellos órganos del Estado que realizan la actividad financiera , órganos encargado de hacer ingresos y de asignar gasto público.

Objetivo , la propia actividad financiera en si misma considerada , la actividad de los Entes Públicos dirigida a obtener ingresos y realizar gastos..

Podemos encontrarnos igualmente con otra acepción de la Hacienda Pública : conjunto de bienes , derechos y obligaciones , es decir el patrimonio público , esta es la visión estática de la Hacienda Pública.

### 2. Naturaleza de la actividad financiera .

La naturaleza de la actividad financiera ha sido objeto de discusión hasta fecha reciente , considerada como :

Actividad política , la ciencia política la había de estudiar.

Actividad económica , los economistas la debían estudiar .

La solución fue considerar la actividad financiera no como puramente económica , ni puramente política , sino con aspectos de ambas junto con otros aspectos (jurídico, sociológico ) , no era una actividad estudiable desde un único punto de vista , sino que se debía de analizar desde diversos puntos de vista . Sin embargo la actividad financiera es esencialmente política , y según autores como Sanz de Bujanda o Ferreiro, la actividad financiera es una actividad eminentemente política , ya que la elección y decisiones se toman por los Organos Públicos , si bien el contenido es económico pues versan sobre los Ingresos y Gastos Públicos.

### 3.La actividad financiera como objeto del conocimiento .

La actividad financiera es una realidad compleja con muy diversos aspectos , cada uno de los cuales puede

estudiar el fenómeno financiero desde su determinado punto de vista , utilizando su propia terminología , su propia sistema conceptual , sus propios métodos en el estudio , separado y autónomo de una realidad y así Economía financiera , Derecho financiero , Contabilidad , Historia y Sociología no son sino ejemplos más relevantes de las diferentes líneas argumentales que pueden confluir en el estudio científico del fenómeno financiero. Para llegar a conclusiones científicamente válidas es necesario recoger estas diferentes líneas argumentales a través , de las que , desde perspectivas diversas , se estudia científicamente el fenómeno financiero.

El problema del estudio de la actividad financiera , tomada con un todo , deriva de la complejidad que representa para la mente humana , la asimilación y profundo conocimiento de cada una de las ciencias ya apuntadas. Si bien, desde un punto abstracto , pueda concebirse el estudio de la actividad financiera en su conjunto, prescindiendo de cada una de las perspectivas descritas , la realidad es que debido a la especificación y crecimiento de los conocimientos científicos , tal estudio se presume sumamente difícil , por amplitud y profundidad.

#### 4. La construcción unitaria o integral de la ciencia de la Hacienda .

En los años sesenta se seguía el criterio económico sobre la ciencia de la Hacienda . “Griziotti” fundador de la escuela de Pavía mantenía que la actividad financiera se debía estudiar como ciencia de la Hacienda , consciente de los diferentes aspectos de la actividad financiera :

Político,

Económico ,

Jurídico,

Técnico.

Mantenía que se podía llegar a conclusiones válidas en un método sincrético : análisis parciales de cada uno de los aspectos y entonces hacer un análisis de estos análisis parciales , ciencia integral conclusión unitaria , esta teoría tuvo gran influencia durante una época. Hoy en día , sin embargo es imposible y no tiene aplicación.

#### 5.La actividad financiera como objeto de conocimiento del Derecho .

El Derecho puede alcanzar la ordenación jurídica de la actividad financiera , aplicando sus esquemas conceptuales , el derecho financiera estudia la actividad financiera con una metodología financiera. A parte de la unanimidad de que la actividad financiera puede ser estudiada por el Derecho , hay autores que mantienen otros puntos de vista . La conveniencia de estudiar en una única disciplina los Ingresos y los Gastos Públicos , Derecho Financiera , nos encontramos con partidarios de estudiar los Ingresos y los gastos en dos disciplinas diferentes , sin embargo esta última visión no tiene validez puesto que no concebimos un estudio de los ingresos separado de un estudio de los gastos , ya que la actividad financiera se origina en función de estos dos conceptos , es decir el ciclo ingreso – gastos .No es cierto que no tengan unas finalidades comunes , los ingresos sólo existen para gastar en Gasto Público , y las normas jurídicas que ordenan los ingresos no deben perder de vista el Gasto Público . El principio de justicia tributaria recogido en el art. 31 de nuestra Constitución , que ordena la justicia a la hora tanto de ingresar como de gastar.

#### TEMA 2 : DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO .

Derecho financiero , concepto y contenido.

El derecho financiero se puede conceptualizar , desde dos puntos de vista :

como parte del ordenamiento jurídico , donde el Derecho Financiero es el Derecho que regula la actividad financiera del Estado , es decir aquel conjunto de normas que regulan la gestión , la administración y los gastos de estos ingresos es el Derecho Financiero,

como disciplina jurídica , que estudia el conjunto de normas financieras .

Según "Pugliese" el Derecho Financiero es aquella disciplina jurídica que analiza los conjuntos de normas que regulan las diferentes relaciones que surgen entre las Instituciones Públicas .

El Derecho financiero según Sanz de Bujanda es el derecho de la actividad financiera . acción del Estado y demás entes públicos dirigida a obtener los ingresos necesarios para poder realizar los gastos que sirven al sostenimiento de los servicios públicos.

Es la rama del derecho público interno que organiza los recursos constitutivos de la Hacienda del Estado y de las restantes entidades públicas , territoriales e institucionales y regula los procedimientos de percepción de los ingresos y de ordenación de los gastos y pagos que tales sujetos destinan al cumplimiento de sus fines.

De esta definición se infieren las siguientes notas características :

Se encuadra dentro del derecho público, y como tal regula relaciones en las que prima el interés comunitario sobre el individual.

Es un ordenamiento instrumental, puesto que ni el ingreso ni el gasto son finalidades en sí mismas, sino que cobran sentido cuando se aplican al logro de finalidades públicas.

En todas estas definiciones , el Derecho Financiero , incluye gastos e ingresos públicos .

Otras definiciones pueden ser , como el derecho de la Hacienda Pública , aquella parte del Derecho que ordena la Hacienda Pública , la constitución y gestión de la Hacienda Pública , según el siguiente esquema :

\_Recursos de carácter económico

\_ Constituida (Corpus

\_ de la Hacienda Pública)

\_Hacienda Pública Obligaciones de contenido económico

Gestión . Administración de esta liquidez y de sus obligaciones , es la propia actividad financiera .

La gestión constituye unos procedimientos para obtener ingresos y para realizar gastos , es la propia hacienda pública . Los recursos de la Hacienda Pública , son básicamente de cuatro tipos :

Tributos, ingresos tributarios.

Patrimonio , ingresos patrimoniales.

Monopolios del Estado , ingresos monopolísticos .

Crédito Público , ingresos crediticios .

Siendo todo lo anterior obligaciones contraídas por el Estado , a través del presupuesto. En los presupuestos se plasman toda actividad financiera y se prevén los ingresos necesarios para llevar a cabo el gasto público.

## 2. Autonomía científica del derecho financiero.

Dos puntos de vista :

La posibilidad de estudiar autónomamente el derecho de la actividad financiera desde el punto de vista de ciencias jurídicas .

El derecho financiero dentro del derecho público , regulando un tipo de procedimientos administrativos .  
Rama del derecho administrativo .

Una rama del derecho puede decirse autónoma cuando en ella concurren una serie de circunstancias :

Un ámbito de la realidad social bien acotada, este ámbito es en nuestro caso la actividad financiera.

Un conjunto de normas y relaciones homogéneas.

Existencia de principios generales propios.

Así pues el derecho financiero es una rama autónoma del derecho, lo cual es mantenido por una gran mayoría de la actual corriente doctrinal.

Sin embargo fuera del derecho administrativo , aunque el derecho es unitario y se influyen entre sí , la autonomía se ha de interpretar relativamente , respetando la norma fundamental cual es la Constitución Española .

Ramas del derecho financiero : derecho tributario y derecho presupuestario.

El objeto de conocimiento del derecho financiero es la Actividad Financiera del Estado, la cual a su vez se compone de :

Gastos Públicos, forma en que el Estado cumple sus funciones.

Ingresos Públicos, forma que el Estado obtiene los recursos necesarios para la financiación de los gastos.

Partiendo de lo anterior podemos encontrar dentro del Derecho Financiero dos ramas :

Derecho Tributario, como aquel conjunto de normas que regulan los tributos que son los ingresos públicos más importantes ya que son los más regulados y estudiados. Según Sanz de Bujanda las características fundamentales del Tributo son :

es una prestación coactiva,

es una prestación pecuniaria,

tiene la función de asegurar al ente público los medios necesarios para la financiación de los servicios públicos.

A la vez el poder del Estado en materia tributaria se limita a través de dos principios fundamentales :

principio de legalidad, nadie está obligado a pagar tributos que no hayan sido establecidos mediante ley. La relación tributaria es una relación obligacional ex-lege ,en cuanto surge de la aplicación de la Ley aprobada y en consecuencia la relación jurídica tributaria es una relación obligacional.

Esta concepción de la relación tributaria , como obligación, es consecuencia de la concepción del Estado como Estado de Derecho, que prima la Ley sobre el Poder Político, y de ello deriva la posibilidad de subdividir el Derecho Tributario en dos partes :

Derecho tributario material , que comprende el conjunto de normas jurídicas que disciplinan la relación jurídica tributaria,

Derecho Tributario formal, que comprende el conjunto de normas jurídicas que disciplinan la actividad administrativa fundamental que tiene por objeto asegurar el cumplimiento de las relaciones tributarias sustantivas y las que surgen entre la Administración Pública y los particulares como consecuencia del desenvolvimiento de esta actividad.

principio de capacidad contributiva, los ciudadanos sólo estarán obligados a contribuir a las cargas públicas en proporción a su capacidad contributiva.

Derecho Presupuestario .Es la rama del derecho financiero que se ocupa de los gastos públicos, por lo que la forma en que la administración pública realiza sus gastos es mediante una institución denominada presupuesto.

Otras cuestiones referentes al Estado , forman parte del Derecho Administrativo :

Contratos del Estado con entidades Privadas.

Sistema funcionarial del Estado.

Derecho tributario supranacional : concepto y contenido .

Hace referencia a los organismos supranacionales , con mayor trascendencia que los organismos internacionales clásicos . Son aquellas normas en cuya elaboración intervienen diversos estados , es el caso actual de la Unión Europea . Los estados miembros ceden parte de su soberanía , de forma más o menos controlada y sobre ciertas materias particulares.

Los órganos de la Comunidad Europea tienen capacidad normativa , la cual se aplicará a cada estado miembro , lo cual significa su facultad de legislar y este derecho comunitario se añade al derecho interno de cada nación. Este conjunto de normativas referentes al Derecho Tributario es lo que se conoce como Derecho Supranacional Tributario.

Básicamente hay dos tipos de normas financieras :

Normas originarias, es el que deriva de los tratados , normas contenidas en los tratados originarios , por ejemplo la C.E.E., EURATOM, C.E.CA., hacen poca referencia en materia fiscal común ; sólo hay disposiciones dedicadas a la supresión de los derechos de aduanas , establecimiento de impuestos indirectos, monopolios de tabacos.

Normas derivadas, es la que se produce por las instituciones comunitarias, por los órganos comunitarios. Básicamente son los reglamentos, directivas las decisiones y las recomendaciones.

Reglamentos. Equivalente a una ley interna , dirigidas a todos los estados miembros y obligan en todo su

contenido a los mismos y de forma automática , sin la necesidad de elaborar un ley interna.

Directivas. Normas que la comunidad remite a todos los estados miembros , los cuales a su vez deben elaborar leyes internas que las desarrollen y con el fin de alcanzar un objetivo común fijado por la Comunidad.

Recomendaciones. Recomiendan una línea de actuación , sin carácter vinculante.

Decisiones . Obligan , pero no forma general y como consecuencia de un hecho previo concreto.

La materia tributaria normalmente ha estado regulada por directivas , ya que no nos encontramos con un sistema fiscal común , no necesariamente los estados debían de disponer las mismas normas , sinó parecidas. Sin embargo si que existen reglamentos que imponen una actuación común , pero a su vez propios de la Comunidad : aprueban los tributos propios de la Comunidad, aprueban el arancel aduanero común ..

Las Directivas comunitarias exigen que los estados aprueben una ley que las desarrolle , y en el caso que el Estado no cumpla la directiva en tiempo y forma , ésta entrará en vigor directamente. En el Derecho Comunitario tiene mucha importancia la jurisprudencia del Tribunal Europeo , el cual crea derecho .

#### 5. Derecho internacional tributario : concepto y contenido .

Entendemos como derecho tributario internacional como aquel conjunto de normas internacionales que tienen como fin estudiar los tributos , hacen referencia a tratados y convenios internacionales en materia tributaria , como por ejemplo los Acuerdos de Viena, que reportan beneficios fiscales para los diplomáticos; los Convenios de doble imposición en diferentes países , contienen normas para establecer donde se tributa (principio de territorialidad o principio de residencia).

#### 6. Derecho Penal Tributario.

En sentido estricto derecho penal tributario se entiende como aquella rama del derecho penal que hace referencia a los delitos contra la Hacienda Pública. En sentido amplio cabe hablar de un derecho sancionador. Es el que comprende las normas que permiten a un estado castigar la realización de determinadas conductas consideradas ilícitas. De este modo el Código Penal contiene normas que regulan materia tributaria , como el delito fiscal , y que entra dentro del ámbito penal .

### TEMA 3 : PRINCIPIOS DEL DERECHO TRIBUTARIO :

#### 1. Introducción.

Todo grupo humano que quiera transformar la mera coexistencia económica en verdadera convivencia humana , necesita de una serie de cánones de conducta, es decir de normas o esquemas que digan en cada situación cual debe ser el comportamiento de los miembros del grupo con respecto a los demás. Solo estas normas o modelos de conducta hacen posible una expectativa de comportamiento recíproco entre los componentes del grupo, y sólo por ella la coexistencia amorfa se convierte en sociedad en el pleno sentido de la palabra. El Derecho puede ser concebido de esta manera , como una suma de esquemas de conducta que imponen un determinado comportamiento en determinados supuestos de hecho , esquemas que son producto de una situación social e histórica determinada y están formulados por hombres , con la pretensión de que otros hombres adecuen a ellas su obra.

En sentido objetivo , pues el derecho puede ser concebido como el conjunto de normas jurídicas que regulan la vida social de una comunidad, identificado como el ordenamiento jurídico de esa comunidad. Entendiendo como norma jurídica una regla de conducta que la comunidad política hace suya ya la que , en consecuencia presta su propia fuerza coercitiva. Una comunidad hace suya, una determinada norma de conducta cuando esta

se exterioriza a través de una de las fuentes que la propia comunidad reconoce como cauces o modos de producción del Derecho : ley, reglamento , costumbre etc.

La comunidad decide así lo que es y no es derecho , delimitando un ordenamiento jurídico con el que trata de garantizar , en todo caso, un determinado tipo de organización social, Con el que trata de garantizar , en una sociedad democrática un orden esencial de convivencia compatible con la libertad individual. En los países democráticos la decisión de autonormarse se refleja en la Constitución , aquel conjunto de normas que contiene el derecho fundamentales organización de la comunidad política y que es válido en esa comunidad. Es la Constitución la que debe dibujar el esquema básico del sistema de fuentes . La que debe señalar las fuentes de producción normativa primarias dentro del sistema. La Constitución determina actos u hechos que pueden producir normas válidas dentro del sistema determinado la forma de estos actos o hechos (Ley, Reglamento, Tratado, Costumbre)y determina también pueden realizar tales actos o hechos . Determina tanto el sistema de fuentes formales (las formas que pueden revestir las normas válidamente emanadas como el sistema de fuentes materiales (personas o grupos de personas , entes o personas jurídicas u órganos de estos entes o personas jurídicas que pueden crear estas normas).

Ciertos principios constitucionales adquieren especial relevancia en el orden financiero , bien por referirse especialmente a él , bien porque en un momento histórico determinado , su aplicación o inaplicación en el orden financiero adquieren una especial importancia o gravedad.

En nuestra Constitución dentro del capítulo II del título I , relativo a los Derechos y libertades de los españoles, se encuentra el art. 31 , cuyo texto es el siguiente :

Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso , tendrá alcance confiscatorio.

El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía.

Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley.

En los tres apartados de este fundamental precepto se condensan los principios o criterios materiales sobre el reparto de la carga tributaria (principios de capacidad económica , de generalidad, de igualdad, de progresividad, de no confiscación), junto a los principios de justicia material del gasto público y, finalmente, la norma básica sobre la producción en materia tributaria (principio de legalidad tributaria).

## 2. Los principios materiales de justicia.

Art. 31.1. de la Constitución Española :

Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso , tendrá alcance confiscatorio.

El tema del reparto justo de la carga tributaria se convierte así en uno de los temas centrales de la ciencia financiera , en torno al cual se elaboran ciertos esquemas :

Teorías del consumo, según la cual cada individuo debe ingresar en las arcas públicas una cantidad proporcionada a la utilidad que deriva de las prestaciones que recibe del Estado. Esta idea se conecta con la clasificación de las necesidades públicas en necesidades divisibles o indivisibles; las teorías del consumo utilizan esta clasificación para brindar una solución al reparto justo de los tributos conforme al ideario liberal,

la determinación de ella cantidad a pagar no debe ofrecer grandes dificultades en cuanto a las necesidades divisibles ; fijado de alguna forma su coste de la ventaja recibida por el particular , este debe pagar como tributo una cantidad equivalente, es el precio que según el Estado debe pagar el individuo por las prestaciones que de él obtiene. Sin embargo el problema de esta teoría viene determinado por las necesidades indivisibles , la imposibilidad de medir la ventaja individual , condujo a la aceptación general de que cada individuo ha de pagar a través de los impuestos una cantidad proporcionada a su particular capacidad económica.

Teorías del sacrificio; dentro de ellas las teorías del sacrificio igual y del sacrificio proporcional pueden resumirse en la idea general de igualdad como algo justo y deseable y que desprende que todos los individuos de una comunidad deben ser iguales a la hora de soportar el peso de los tributos. Pero esta igualdad no puede ser una igualdad numérica . Si hacemos pagar a todo el mundo una misma cantidad de pesetas como tributo es obvio que la carga sería mucho mayor para quien tiene poco que para quien tiene mucho. Por lo tanto debe tratarse de modo que cada individuo pague una cantidad que determine en él un sacrificio igual al que sufren los demás.. Otras teorías son la del sacrificio mínimo , que debe entenderse como una forma de repartir la carga impositiva del tal manera que la comunidad , considerada como un todo , sufra el mínimo sacrificio. La teoría del sacrificio desemboca en la defensa de un impuesto progresivo, que responda al principio de capacidad económica en su más exigente formulación , no basta que cada individuo pague en la misma proporción con relación a su riqueza , es necesario para que el sacrificio tienda a ser proporcional o igual, que cada individuo pague en proporción a su renta o su riqueza cuanto mayores sean éstas. Estas teorías si bien no podían servir para medir como repartir los tributos , sirvieron junto a otras aportaciones , para apoyar el principio de justicia tributaria consagrados hoy generalmente, y entre ellos, en forma destacada, el principio de capacidad.

El carácter progresivo de los impuestos dotan al sistema fiscal de flexibilidad e instrumento estabilizador en la política de redistribución de la renta y, a través de esta política , el contribuir eficazmente a sostener la demanda y, por tanto, el ritmo de la actividad económica. Naturalmente ni la política de distribución de rentas ni el principio de capacidad económica se basan única y exclusivamente en consideraciones de tipo económico , también hemos de contar con otros razonamientos de carácter político, ético jurídico, etc. que regulan la vida de cada comunidad . Un estado de derecho , cuyos principios fundamentales , se hayan recogidos en textos constitucionales , debe recoger entre estos y en un primer orden los principios de reparto de la carga tributaria.

Generalidad, igualdad y capacidad.

Tres principios, ligados íntimamente entre sí, destacan por su difusión y aceptación en las Constituciones actuales respecto al reparto de la carga tributaria.

El principio de generalidad debe formularse de la siguiente forma : todos deben soportar las cargas tributarias. El principio de igualdad añade : todos son iguales a la hora de contribuir al sostenimiento del Estado . Los dos principios pueden a su vez resumirse en esta breve afirmación: todos deben soportar en igual forma las cargas derivadas de los tributos. No deben existir privilegios de tratos diferenciados. Naturalmente no quiere decir que el sistema de tributos más perfecto es aquel que hace pagar a todos y cada uno de los miembros de la misma una igual cantidad de dinero. Tal sistema sería injusto , que se hiciera pagar a quien no puede, Por eso los textos constitucionales consagran un tercer principio , el principio de capacidad económica . Pero la capacidad económica más que un principio , es una forma de entender la generalidad y la igualdad tributarias. Todos tienen que pagar tributos , pero todos los que puedan , naturalmente, todos los que tengan capacidad económica para soportar las cargas tributarias . Todos son iguales para el legislador a la hora de implantar los tributos . Pero naturalmente la igualdad exige un trato igual para los iguales y desigual para los desiguales. Cuanto mayor sea la riqueza de un individuo , su capacidad económica, mayor deberá ser la cantidad con la que deba contribuir al sostenimiento de las cargas tributarias. Por tanto , para la aplicación efectiva de estos principios es necesario determinar primero, quién tiene y quién no tiene capacidad contributiva. Determinar lo que la doctrina ha llamado capacidad contributiva absoluta. Para Pérez Royo es la capacidad económica la



regla básica en el reparto o distribución de la carga tributaria, y este principio cumple en nuestro ordenamiento constitucional tributario tres funciones esenciales : de fundamento de la imposición o de la tributación , de límite para el legislador en el desarrollo de su poder tributario y de programa u orientación para el mismo legislador en cuanto al uso de ese poder.

Para la aplicación efectiva de estos principios es necesario determinar, primero, quién tiene y quién no tiene capacidad de contribuir . Determinar lo que la doctrina ha llamado capacidad contributiva absoluta . La capacidad para contribuir. En segundo lugar, es necesario fijar en qué medida tiene que tributar cada uno de ellos, de acuerdo con su capacidad contributiva relativa , para ello el legislador procede generalmente aislando ciertos hechos que, a su juicio, revelan en la generalidad, en la normalidad de los casos en que se realizan , capacidad económica. Que indican que son índices de capacidad contributiva ; índices directos como pueden ser la posesión de un patrimonio, o la percepción de una renta o índices indirectos como pueden ser el gasto o consumo realizados por una persona. Y configura tales hechos como imponible, como hechos cuya realización determina el nacimiento de la obligación de contribuir. Quienes realizan tales hechos tienen capacidad contributiva absoluta. Pueden y tienen que contribuir , bien mediante tributos fijos , donde el legislador determina que la realización de un determinado hecho revela siempre la misma capacidad . En otros casos, los más frecuentes , el legislador determina capacidad contributiva relativa en función de ciertas magnitudes : renta , valor de los bienes poseídos o transmitidos.

La capacidad económica es, por tanto, la forma tributaria de la igualdad y de la generalidad : todos deben pagar conforme a su capacidad. Muy simplemente podemos decir que quién no realiza un determinado hecho imponible, según el legislador ,no tiene capacidad para contribuir . Pero el legislador puede juzgar incompleta esta primera delimitación , y así, en ocasiones determina que excepcionalmente la realización del hecho imponible no revela capacidad económica y establece por esta razón una exención(consumo de medicinas). El principio de capacidad debe ser, por tanto , en los ordenamientos en que está consagrado , fuente esencial de inspiración a la hora de delimitar los diferentes hechos imponible y de establecer las exenciones.

Progresividad.

El principio de progresividad , se entiende como aquella característica de un sistema tributario según la cual a medida que aumenta la riqueza de cada sujeto, aumenta la contribución en proporción superior al incremento de la misma. La progresividad es un carácter que debe afectar al sistema en general , no a cada figura tributaria singular.

La no confiscatoriedad.

El art. 31 C.E., ordena que todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos.mediante un sistema tributario justo .que en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio. La orden prohibitiva contenida, así en este artículo ha sido entendida de forma generalizada y tras la entrada en vigor de la Constitución como una consecuencia del reconocimiento , asimismo constitucional, del derecho a la propiedad. Según Ferreiro , la prohibición de privar a uno de sus bienes por la vía fiscal no es, en ningún caso superflua . La propiedad , solemnemente reconocida como derecho en el art. 33 de la C.E. , necesita estar expresamente protegida por la propia Constitución de otro derecho también reconocido por ella ; el derecho del Estado a exigir de todos el pago de tributos. Y los protege , en el mismo plano constitucional , impidiendo que los tributos tengan alcance confiscatorio. No puede desconectarse la prohibición constitucional de que el Estado, se apodere, por la vía fiscal , de las rentas y propiedades de un ciudadano. Prohibición que ha de referirse tanto al sistema tributario en su conjunto como a cada uno de los tributos que lo componen . Sin embargo, resulta muy difícil , por no decir imposible , fijar límites cuantitativos exactos , generales, lo cual encierra más dificultades cuando el impuesto se limita a gravar ciertas clases de rentas y más cuando se trata de impuestos indirectos, contribuciones especiales o tasas, que gravan la venta de un bien o servicio ; solo la resolución de casos concretos irá decantando el límite la confiscatoriedad.

### 3. Principio de Legalidad

Artículo 31.3 de la Constitución Española : Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la Ley. De este modo recoge la Constitución el principio de legalidad tributaria. El tributo debe ser establecido con arreglo a la ley . Ningún tributo puede ser exigido sin una previa ley que lo autorice. Ahora bien , la forma constitucional autorizada revela claramente que la exigencia de rango legal no alcanza a toda la normativa tributaria, a todas las normas que puedan regular los tributos. Por el contrario los tributos pueden , y quizás deben ser , regulados por normas de distinto rango . legales y reglamentarias ; y de hecho lo son , pues la ley no establece normalmente todas las reglas necesarias , tanto sustantivas como procedimentales , para aplicar de modo efectivo los tributos. La ley, puede , desde luego establecer todas las normas , formales y materiales, que regulan un tributo . Pero puede remitir parte de esta normativa al reglamento.

#### Los límites de la reserva de ley

El principio de legalidad trata de garantizar esencialmente el principio de autonormación . En el campo tributario trata de garantizar la exigencia de autoimposición , es decir, que sean los propios ciudadanos a través de sus representantes quienes determinen el reparto de la carga tributaria y , en consecuencia , los tributos que a cada uno de ellos se les puede exigir.

De acuerdo con esta función especial la reserva de ley debe cubrir al menos, como indica Pérez Royo , todos aquellos elementos que afectan a la identidad o a la entidad de la prestación, es decir la Ley debe determinar qué categorías de ciudadanos y en razón de qué presupuestos de hecho van a pagar el tributo ; así como cuánto van a pagar. La Ley debe establecer directa o indirectamente a través de la fijación de límites y criterios a desarrollar por normas reglamentarias , los deberes formales que acompañan normalmente a los tributos , pues tales deberes se concretan en verdaderas prestaciones personales, la Ley debe establecer también las bases del procedimiento de aplicación de los tributos. Si bien es cierto, que cabe admitir dentro de las normas procedimentales una mayor libertad de acción al Ejecutivo, esta no debe rebasar unos límites mínimos : la Administración no puede establecer de modo autónomo prestaciones personales o patrimoniales; un límite que no puede rebasar es la regulación de las materias bajo reserva de ley , mediante reglamentos.

Este ámbito mínimo debe complementarse en su configuración con una referencia al art. 133.3 de la C.E., según el cual todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá de establecerse en virtud de ley. Pues si los beneficios fiscales (exenciones, bonificaciones, ) significan que exime total o parcialmente del pago a quien , según el régimen general de un tributo estaría obligado a él , resulta obvio que con ello también se está fijando la cuantía del tributo y las personas que han de pagarlo.

El círculo reservado a la Ley en el ámbito tributario aparece, así, claramente marcado por la Constitución en sus artículos 31.3 antes citado, el art. 133.1. :la potestad originaria para establecer tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley, , así como el art. 133.3 .

#### El principio de legalidad tributaria y las relaciones Ley–reglamento.

El principio de legalidad tributaria condiciona totalmente, claro está, las relaciones Ley–reglamento en esta materia. La reserva de Ley supone, ante todo, un límite general a la potestad reglamentaria de la Administración. La Administración no puede regular esta materia a través de una norma reglamentaria si una ley no le ha habilitado previamente para ello. Sólo la Ley, a quién la Constitución reserva esta materia, puede autorizar al reglamento para entrar en su regulación , pues toda la normativa tributaria configura en una u otra forma las prestaciones patrimoniales en que los tributos consisten y las prestaciones personales que los acompañan. Sólo si la Ley identifica estas prestaciones , señala sus contornos esenciales y determina el campo de acción de la normativa reglamentaria que ha de completarla , podemos decir que los tributos se establecen con arreglo a la ley, es decir de acuerdo con una Ley que, en todo caso, ha de servir de base necesaria para el

desarrollo reglamentario posterior. En Derecho Tributario, el reglamento se ha de entender siempre, y salvo en lo que se refiere a la organización de la Administración tributaria, como un instrumento de ejecución de la Ley necesitado siempre de una habilitación legal que le sirva de base. Tal habilitación puede ser más o menos genérica o precisa. El Reglamento ejecutivo debe ser siempre y solamente el complemento indispensable de la Ley que desarrolla. Este criterio de complemento indispensable debe servir también para criticar la generalizada costumbre de nuestra Administración financiera de recoger normas reglamentarias toda la regulación de los tributos repitiendo en el reglamento las normas de la ley, introduciendo precisiones y aclaraciones, fijando su posible interpretación como si dispusiera de una potestad reglamentaria general y autónoma que, desde luego, la Constitución no le otorga; cuando una Ley autoriza al reglamento a regular un tributo, está marcando para ese caso concreto, las fronteras hasta las que, a su juicio, han de llegar la ley y el reglamento en esa concreta parcela del ordenamiento tributario en todo caso, la Ley debe determinar los elementos esenciales del tributo y de las prestaciones personales que la acompañan.

#### TEMA 4 : FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO

Las fuentes del Derecho.

La Constitución contiene el Derecho fundamental de organización de la comunidad política, debe determinar también el esquema básico del sistema de fuentes. La que debe señalar las fuentes de producción normativa primaria del sistema. La Constitución determina los actos o hechos que pueden producir normas válidas dentro del sistema determinando la forma de estos actos o hechos (ley, reglamento, tratado,) y determina también quiénes pueden realizar tales actos o hechos. Determina tanto el sistema de fuentes formales (las formas que pueden revestir las normas válidamente emanadas) como el sistema de fuentes materiales (personas o grupos de personas, entes o personas jurídicas u órganos de estos entes o personas jurídicas que pueden crear estas normas). Tanto la forma de estos actos como el sujeto que puede realizarlos no son independientes de su contenido; la materia a que se refieren, el que determina de forma primordial quién puede realizarlos y la forma que pueden adoptar. Es, pues, la Constitución la que, por referencia a su contenido, en función de él, determina quién puede y en qué forma crear normas de Derecho Positivo.

Clasificación.

Por su manifestación, las fuentes pueden ser escritas o no escritas, siendo las primeras las normas y las segundas el llamado Derecho consuetudinario.

Por su forma, las escritas pueden dividirse en la Ley y las disposiciones legales emanadas por distintos poderes públicos, diferentes al legislativo.

Fuentes directas y fuentes indirectas; siendo las primeras las enunciadas en el art. 1.1 del Código Civil: Las fuentes del ordenamiento jurídico español son la Ley, la Costumbre y los Principios Generales del Derecho.

Son fuentes indirectas la jurisprudencia, la Doctrina, los Tratados Internacionales, Derecho Histórico, etc.

#### 2. Fuentes del Derecho Tributario Positivo.

Las fuentes del Derecho Tributario se encuentran enumeradas en la L.G.T.:

Art. 9 : 1.Los tributos, cualesquiera que sean su naturaleza y carácter, se registran:

Por la presente ley, en cuanto ésta u otra disposición de igual rango no preceptúe lo contrario.

Por la leyes propias de cada tributo.

Por los Reglamentos Generales dictados en desarrollo de esta Ley, en especial los de gestión, recaudación, inspección y procedimientos de las reclamaciones económico administrativas y por el propio de cada tributo.

Por los Decretos , por las Ordenes acordadas por la Comisión Delegada del Gobierno para Asuntos Económicos y por las Ordenes del Ministro de Hacienda publicados en el Boletín Oficial del Estado.

Tendrán carácter supletorio las disposiciones generales del Derecho administrativo y los preceptos del Derecho común.

En relación a este ultimo punto , significa que en aquello que no esté regulado por el derecho tributario o en lo que necesite complementar su regulación se aplicará en materia tributaria el derecho administrativo o el derecho común.

En la actualidad, con la adhesión de España a la Unión Europea, y el desarrollo del título VII de la Constitución relativo a las autonomías territoriales , se ha producido un cambio sustancial en el concepto tradicional de estado, se ha pasado de un estado unitario a un estado plural. El ordenamiento jurídico español se presenta así configurado por 4 subsistemas normativos :

Subsistema normativo Unión Europea,

Subsistema normativo del Estado,

Subsistema normativo Comunidades Autónomas,

Subsistema normativo Entidades Locales.

Cada subsistema normativo está formado por sus propias fuentes autónomas del Derecho, procedentes de los órganos competentes de cada nivel político en el ejercicio de su potestad normativa propia.

La posición y las relaciones recíprocas de las distintas normas que componen nuestro ordenamiento se fijan, fundamentalmente , de acuerdo con dos principios estructurales básicos : el principio de jerarquía y el principio de competencia.

Principio de Competencia.

No existe entre los subsistemas una relación de jerarquía , que sería incompatible con la autonomía que informa a cada uno de ellos. Existe un reparto de papeles , según el principio de competencia. Por principio de competencia debe entenderse la atribución a cada subsistema normativo de un ámbito material en el que desarrollar su autonomía de tal manera que a cada tema susceptible de normación deberá ser regulado por quién tiene predeterminada la potestad de hacerlo y solo subsidiariamente por otros poderes también predeterminados. Los casos de conflictos los resuelve el Tribunal Constitucional

En materia tributaria , la potestad originaria para establecer tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante Ley (art. 133.1 C.E.). La capacidad tributaria de las Comunidades Autónomas está sometida a el establecimiento de tributos siempre y cuando no afecte a hechos impositivos ya gravados por tributos del Estado, así mismo puede imponer recargos a dichos tributos.

Principio de Jerarquía.

El principio de jerarquía se sigue aplicando dentro de cada uno de los subsistemas normativos. Viene recogido en el art. 9 de la Constitución, e implica la radical nulidad de aquellas normas que contravengan otras de rango superior. Las manifestaciones más importantes del principio de jerarquía son:

Todo el ordenamiento jurídico está sometido a la Constitución, por tanto , todas aquellas normas que contravengan a la Constitución son nulas de pleno derecho.

La Ley escrita prevalece sobre la costumbre y los principios generales del derecho.

La Ley (en sentido estricto) prevalece siempre sobre le reglamento.

Los reglamentos se ordenan siempre jerárquicamente según la prelación del órgano que los ha dictado, es decir, dentro de los reglamentos existe la siguiente prelación Decretos, Ordenes acordadas por las Comisiones delegadas del Gobierno, Ordenes ministeriales, disposiciones de autoridades y órganos inferiores, según el orden de su respectiva jerarquía.

Dentro de cada sistema tiene primacía las fuentes heterónomas, sobre las autónomas de cada nivel normativo.

Fuentes Directas.

La Constitución.

El art. 1º de la Constitución proclama la voluntad de nuestra comunidad política para constituirse en un Estado de Derecho, cuyos poderes emanan de la propia comunidad o, lo que es lo mismo de el pueblo español. Art. 9.1 : Los ciudadanos y los poderes públicos están sujetos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico. La Constitución se configura así , en nuestro sistema jurídico , como parte y como base del ordenamiento. Como parte contiene los esquemas de vida común , las normas fundamentales de convivencia dentro de nuestra comunidad política. La Constitución , según Sentencia del Tribunal Constitucional de fecha 28 de abril de 1982 , lejos de ser un catálogo de principios de no inmediata vinculación y de no inmediato cumplimiento hasta que no sean objeto de desarrollo por vía legal , es una norma jurídica , la norma suprema de nuestro ordenamiento., y como tal ..es indudable que sus preceptos son alegables ante los Tribunales. No tendrá más excepciones. Este principio general no tendrá más excepciones que aquellos casos que así lo imponga la propia Constitución o en que la naturaleza de la norma impida considerarla inmediatamente aplicable. Como base , la Constitución es la norma suprema e nuestro ordenamiento . Norma superior que no puede ser contradicha por ninguna otra y que, como tal, ocupando el primer rango o escalón en las fuentes de nuestro ordenamiento , determina el papel de las otras fuentes del Derecho.

La Ley : clases.

Las leyes emanadas del Estado pueden diferenciarse por su forma, contenido, procedimiento de elaboración etc. Pero en cuanto a su rango , sólo cabe distinguir entre Leyes Orgánicas y Leyes Ordinarias. La Ley orgánica se diferencia de las ordinarias no por su rango, sino por las materias , tasadas en la Constitución , que puede regular : desarrollo de los derechos fundamentales y libertades públicas, aprobación de los Estatutos de Autonomía, régimen electoral general y demás previstos en la Constitución. Esta afirmación , encierra una gran parte de verdad ; como señala Pérez Royo : Aún concediendo que el concepto de Ley Orgánica es básicamente un concepto material y que el principio de competencia es el que debe presidir las relaciones Ley Orgánica y Ley Ordinaria, no es posible sin embargo , prescindir por completo del principio de jerarquía normativa en el análisis de dichas relaciones. Ello es así por motivos fundamentalmente prácticos : imposibilidad de hacer un deslinde perfecto entre la Ley Orgánica y la Ley Ordinaria y consiguiente posibilidad de conflictos entre una y otra ; necesidad de hacer frente al problema de la leyes parcialmente orgánicas. Así el Tribunal Constitucional , ha señalado que en la relación entre ley orgánica y ley ordinaria no juega solo el principio de competencia , sino también el de jerarquía. La Ley orgánica está reservada para una serie de materias distintas de la ley ordinaria , que es también una norma que ocupa un nivel superior dentro de la jerarquía normativa. Reflejando de modo claro este diferente rango, la Constitución distingue entre leyes orgánicas, que requieren para su aprobación una mayoría cualificada (art. 81.2.) y leyes ordinarias que no requieren en principio para su aprobación, modificación o derogación tal mayoría.

Trasplantando ya las ideas apuntadas al ámbito financiero, la primera pregunta que hemos de plantearnos es si las leyes financieras han de ser de una clase determinada. La respuesta es negativa. Habrá junto a las leyes financieras orgánicas ( por ejemplo las normas de carácter financiero incorporadas a los Estatutos de Autonomía ) , otras de carácter ordinario (por ejemplo las que establezcan los tributos) , dentro de éstas últimas algunas pueden revestir características propias en cuanto a su tramitación parlamentaria (como el caso de las leyes de Presupuestos Generales del Estado).

### 3. Disposiciones del poder ejecutivo con fuerza de ley.

En la misma posición que las leyes ordinarias se sitúan, en el orden jerárquico que estamos describiendo, las disposiciones del ejecutivo con fuerza de ley; las que el Gobierno dicta como consecuencia de una expresa delegación del Poder Legislativo para desarrollar una Ley de Bases o refundir en único texto normas dispersas –a veces de distinto rango – sobre una materia. Los Decretos Legislativos no pueden afectar a las materias que deben ser reguladas por Leyes Orgánicas y lo mismo podemos decir de los decretos leyes.

#### El Decreto Ley

El art. 86 de la Constitución dispone que en caso de extraordinaria y urgente necesidad , el Gobierno podrá dictar disposiciones provisionales legislativas que tomarán la forma de Decretos Leyes y que no podrán afectar al ordenamiento de las instituciones básicas , a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el Título I , al régimen de las comunidades autónomas ni al Derecho electoral general. Como de forma muy precisa ha señalado Martín Queralt el hecho de que en el título I del texto Constitucional se regule el deber que todos tienen de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante el pago de los correspondientes tributos art. 31 – plantea, entre otros, el problema de la admisibilidad o no del Decreto–ley en materia tributaria. En esta línea se mueve la Sentencia del Tribunal Constitucional de 4 de febrero de 1983 , según la cual la Constitución reserva a la Ley únicamente , y conforme a los art. 33.3 y 133.1 , el establecimiento de los tributos o, lo que es lo mismo, su implantación: la tipificación de su hecho imponible y las normas básicas con arreglo a las cuales ha de determinarse su cuantía. El Decreto–ley puede , por tanto, regular el resto de la materia tributaria.

#### Decreto Legislativo.

Son normas emanadas por el gobierno con fuerza de ley pero que necesitan de una autorización previa del parlamento , el cual autoriza que mediante ley el gobierno legisle una determinada materia. El decreto legislativo adquiere dos formas :

Ley de Bases, que recogen los principios informadores y delimitados de la Ley, propuesta por el poder legislativo denominándose a cada uno de estos principios base , El gobierno no puede modificar la ley base sino simplemente desarrollarla siguiendo los criterios que la propia ley dicta. Posteriormente, y con carácter obligatorio , cada una de estas bases se convierte en diversos artículos a través de una Ley articulada , si bien ésta última , la emana el poder ejecutivo en forma de Real decreto legislativo.

Texto Refundido, se trata de reunificar normas dispersas que existen sobre una determinada materia .

#### Características :

No se pueden delegar materias reservadas a ley orgánica: en ningún caso la delegación legislativa que se hace al gobierno puede recaer sobre materia reservada a ley orgánica.

Tampoco está autorizado el gobierno para emitir normas con carácter retroactivo.

La delegación no puede subdelegarse, es decir, se delega en el gobierno pero este no puede delegar a su vez

en órganos inferiores.

El Reglamento : concepto y fundamento. Clases de reglamentos.

Disposición jurídica de carácter general que dicta la administración con valor subordinado a la Ley , y cuya función específica es, en esencia , el desarrollo y complemento de las leyes y la regulación de la organización y servicios de la Administración. El art. 97 de la C.E. , indica que el titular de la potestad reglamentaria es el Gobierno ; así como el art. 6 de la L.G.T. : La potestad reglamentaria en materia tributaria corresponde , al Consejo de ministros y al ministro de Hacienda , sin perjuicio de las facultades que la legislación de régimen local atribuye a las Corporaciones locales en relación con las Ordenanzas de exacciones . Esta potestad reglamentaria tiene dos limitaciones :

Principio de legalidad , determinadas materias están reservadas únicamente para ser normalizadas mediante leyes.

Principio de jerarquía ,de acuerdo con la jerarquía del órgano del que proceden . Asimismo los reglamentos están subordinados a las leyes.

El distinto rango de los reglamentos determina ciertas características formales, de acuerdo con el art. 23 de la L.R.J.A.E. de 1957 podemos distinguir : Primero Decretos; segundo Ordenes acordadas por las Comisiones delegadas del Gobierno; tercero, Ordenes Ministeriales, y cuarto disposiciones de autoridades y órganos inferiores, según el orden de su respectiva jerarquía.

En materia financiera, la potestad reglamentaria ha de tener en cuenta , con especial atención del juego del principio de legalidad. En este sentido debemos resaltar aquí la contradicción existente entre el modesto papel que la Constitución parece reservar al reglamento y el evidente protagonismo que el reglamento desempeña en la vida jurídico-financiera , sobre todo en la esfera tributaria en donde el reglamento pasa a ser considerado con frecuencia la única norma a aplicar con olvido, no ya de la Ley en que ha de basarse , sino incluso , en ocasiones , de la propia Constitución. Y la doctrina ha de recordar en todo momento al legislativo su obligación de regular el entramado básico de la vida financiera con una normativa suficiente para reducir el reglamento al papel de complemento que le reserva nuestra Constitución. Y al Ejecutivo la necesidad de mantenerse dentro de los límites que la Constitución reserva a las normas que de él emanan sin pretender nunca sustituir a la Ley, que es lo que, de hecho, sucede cuando el reglamento incluye en su normativa , la normativa legal, aclarándola , precisándola e interpretándola sin considerar que el reglamento debe reducirse a complementar la Ley en los puntos , y sólo en los puntos , en que ella lo quiere y necesita.

Los tribunales controlan la potestad reglamentaria , art. 106 de la C.E. , y la legalidad de la actuación administrativa ; el Tribunal Constitucional no entiende de reglamentos , es competencia del Tribunal Supremo .

En otro ámbito tenemos las circulares e instrucciones , que no son reglamentos , son normas domésticas dentro del ministerio y que afectan a sus subordinados .

Ordenes ministeriales interpretativas , donde le ministro indica a subordinados como deben interpretar una determinada norma .

Las Comunidades Autónomas tienen potestad legislativa y potestad reglamentaria , las administraciones locales solo tienen potestad reglamentaria , éstas pueden regular materia fiscal mediante ordenanzas fiscales, potestad reglamentaria que exige previamente el desarrollo de una ley ; se han de confrontar los principios de jerarquía y de autonomía de gestión y de administración . La Ley de Bases de la Hacienda Local , establece las bases a fin de que los municipios dispongan de sus propios tributos y participen de los tributos del Estado. La Ordenanza municipal es ciertamente un reglamento . Pero no es un reglamento igual al que emana del

ejecutivo estatal o autonómico. Es, por el contrario, una norma que responda, directa o indirectamente, como la Ley, al principio democrático de representación popular. Y también como la ley sirve para hacer efectivo el principio de autoimposición, según el cual los tributos han de ser establecidos y aprobados por los representantes de aquellos que están llamados a soportarlos. De aquí que podamos decir que también con el establecimiento de un tributo, por medio de una ordenanza se cumplen las exigencias nucleares, esenciales, sustantivas del principio de legalidad. No es ésta, sin embargo la doctrina mantenida por el Tribunal Constitucional, que en sentencias parece fijar unos elementos esenciales del tributo (hecho imponible, sujeto pasivo, base y tipo), que en todo caso, han de ser determinados directa e indirectamente por la Ley.

## 5. Costumbre .

El Código Civil en su art. 1º nos dice : Las fuentes de ordenamiento jurídico español son la ley, la costumbre y los principios generales del derecho, por tanto la costumbre es fuente en el Derecho Tributario, pero en realidad de poca relevancia, pues en esta rama del derecho hay una preponderancia del principio de legalidad, regulado por normas escritas : la costumbre sólo regirá en defecto de ley aplicable, siempre que no sea contraria a la moral y que resulte probada .

La práctica administrativa y el precedente administrativo, no son fuente del derecho ; siendo la primera una forma continuada de actuar de la administración, pero que puede desaparecer sin más, sin vincular a terceros. La Costumbre tiene escasa significación en la esfera tributaria, pues no debemos olvidar que los tributos deben establecerse por Ley (principio de reserva de ley).

## 6. Principios Generales del Derecho .

El Código Civil nos dice : los principios generales del Derecho se aplicarán en defecto de ley o costumbre, sin perjuicio de su carácter informativo del ordenamiento jurídico . Dos funciones :

Fuente del Derecho, en defecto de ley y de costumbre .

Carácter informador general debe indicarnos, además, como la Ley ha de ser entendida y pueden así, como nos dice Sainz de Bujanda, entrar en juego para dar luz a las soluciones consagradas en ésta.

## 4. Fuentes Indirectas.

Concepto y Clases.

Fuentes del derecho que sólo tienen aplicación en ausencia de fuentes directas.

Convenios Internacionales.

El Estado considerado como un todo, como miembro de la comunidad internacional, puede concertar tratados internacionales que una vez publicados forman parte del ordenamiento jurídico interno, ocupando en él una posición de rango suprallegal, ya que sus disposiciones sólo podrán ser derogadas, modificadas o suspendidas en la forma prevista en los propios tratados o de acuerdo con las normas generales del Derecho internacional (art. 96 de la C.E.) Tampoco podrán verse afectados por la iniciativa popular regulada en el art. 87.3. C.E.

El art. 13 de la L.G.T. dice que las cláusulas de naturaleza tributaria contenidas en acuerdos o tratados internacionales carecerán de eficacia en tanto no sean ratificados con arreglo al ordenamiento jurídico nacional. Hemos de señalar que cuando tales tratados o convenios impliquen obligaciones importantes para la Hacienda Pública, la prestación del consentimiento del Estado para obligarse requerirá la previa autorización de las Cortes Generales (art. 94 C.E.).



La Jurisprudencia.

Se aplica ante ausencia de la Ley, Costumbre y Principios Generales del Derecho.

Es la doctrina legal emanada de los Tribunales de Justicia. En un aspecto estricto conforma la Jurisprudencia tres Sentencias sucesivas dictadas en el mismo sentido , por el Tribunal Supremo. Los Tribunales Superiores de Justicia de las Comunidades Autónomas también pueden generar jurisprudencia.

Mención aparte merecen , las Sentencias del Tribunal Constitucional que, al declarar la inconstitucionalidad de una norma , niegan su validez y la expulsan del ordenamiento. Con ello, el Tribunal que cumple así una de sus funciones esenciales , ayuda a fijar , de acuerdo , básicamente , con los principios de jerarquía y competencia , los contornos del ordenamiento .

El derecho histórico.

El Derecho histórico son disposiciones escritas, que ya no se hallan en vigor. A falta de otra fuente del Derecho , se puede acudir al mismo para ver en otra época que existía una norma sobre el mismo tema, como resolvía el problema. Muchas de las normas actuales se interpretan a la luz de que son reacciones contra normas anteriores.

El derecho científico.

Es el derecho formado por los jurisconsultos , que son estudiosos del Derecho que tratan de interpretarlo y esclarecerlo. Aparece dicho Derecho como investigaciones de vanguardia en las revistas, obras científicas del Derecho. Esta labor científica , surge sus efectos , produce sus frutos , a través del tiempo , cuando constituye puntos de referencia por parte de los tribunales de justicia para dictar sentencias.

## 5. Codificación del Derecho Tributario.

En su sentido más usual , un código es la reunión sistemática y ordenada , de acuerdo con unos principios generales , de esas normas que regulan una determinada materia . La idea de codificación en sí siempre , por tanto , la idea de un esfuerzo de racionalización y de sistematización de acuerdo con unos principios generales que presidan y den sentido unitario al conjunto y a las normas concretas que de él forman parte. Principios que, en un Estado democrático de Derecho no pueden ser sino los principios acogidos por la Constitución. La tarea codificadora en el derecho financiero , no está exceptuada de dificultades , la existencia , en primer lugar , de diverso y numeroso entes públicos (Estado, Comunidades Autónomas, entes locales, etc.) con facultades normativas en materia de gastos e ingresos públicos facilita la existencia de normas diversas , dispares y aun en ocasiones contradictorias que inciden todas ellas en el complejo entramado de vínculos que origina la actividad financiera de tales entes . Las diversas figuras que necesariamente integran el sistema tributario , al que como ya sabemos se dedica una parte fundamental del ordenamiento financiero , exigen , en segundo lugar , una normativa diversa, especial y separada para cada una de ellas . Esta diversa y especial normativa de cada tributo propicia la aparición de normas distintas no sólo para regular los rasgos específicos de cada gravamen , sino también para regular institutos como el sujeto pasivo , el hecho imponible o la liquidación comunes a todos ellos; creando así dificultades añadidas a la ya de por sí difícil comprensión y regulación del tributo como molde general al que después pueden adaptarse las distintas figuras tributarias. La proliferación de soluciones normativas diversas para problemas reales semejantes , se ve en tercer lugar propiciada , en todo el ámbito del Derecho financiero , con frecuencia en las conocidas leyes medida, con las que se pretende resolver un problema concreto , y singular. El resultado de todo ello no puede ser sino un conjunto de normas en el que no son extraños los solapamientos , vacíos y contradicciones . Defectos potenciados por la repetición de cláusulas derogatorias e imprecisas que hacen todavía más difícil la simple identificación del Derecho en vigor.

Tales defectos , se ven en cuarto lugar , potenciados por el excesivo papel , en absoluto reconocido por la Constitución , que en nuestro ordenamiento financiero juegan los reglamentos , bajo el impulso de una burocracia volcada siempre al aumento de su protagonismo y de su poder. A esto debemos añadir , en quinto y último lugar la quizá excesiva intervención que en la elaboración de las normas de Derecho financiero tienen los técnicos , en otras disciplinas (economía y contabilidad que lejos de limitar su actuación ) tienden a influir también en la redacción definitiva de las normas fiscales sin los conocimientos de técnica jurídica que la elaboración de un derecho claro, sencillo , estable y , sobre todo , coherente con el resto del ordenamiento jurídico requiere.

Pues bien , a pesar de las dificultades enunciadas, el esfuerzo codificador no ha estado ausente de nuestro ordenamiento financiero , y se ha concretado en nuestro Derecho vigente en dos hitos legislativos :

La Ley General Tributaria, de 28 de diciembre de 1963 ,

La Ley General Presupuestaria de 4 de enero de 1977.

La Ley General Tributaria , contiene las normas generales y comunes , el Derecho Común , el molde normativo al que después deben adaptarse los distintos tributos. En el largo periodo de su vigencia la L.G.T. ha contribuido , sin duda , y éste es su mayor mérito a la elaboración y unificación de los conceptos fundamentales y de terminología esencial de nuestro Derecho tributario. Pero este largo período de vigencia ha añadido a los también existentes defectos originarios otras carencias y disfunciones :

la confusa y cambiante regulación del procedimiento de apremio, y la parca regulación de las autoliquidaciones.

el problema fundamental , deriva del carácter de ley ordinaria , lo cual le impide imponerse a las leyes tributarias que continuamente se promulgan , de tal forma que no pueda ni tan siquiera imponerse a las diferentes leyes tributarias de las comunidades autónomas , lo que potencia la diversidad normativa de este sector .

#### ANEXO : PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA

El art. 9.3. de la Constitución : La Constitución garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa , la publicidad de las normas , la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales , la seguridad jurídica , la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos.

Este principio trasladado a las normas tributarias significa :

Existe certeza de que las normas serán emanadas por quién debe.

Los ciudadanos deben poder conocer las leyes tributarias.

Las leyes tributarias deben de ser publicadas y difundidas , deben entenderlas y deben estar escritas de tal forma que resulten comprensibles por los destinatarios de la norma jurídica.

Deben ser estables , que tengan una larga duración en el tiempo para que ese conocimiento de las leyes por los ciudadanos no exija una permanente actualización.

Deben ser aplicadas con equidad , la Administración de los tributos debe aplicar la norma en un sentido unívoco , de ratificación , del entendimiento popular de la norma.

La inseguridad proviene de la mutación excesiva del contenido de las normas , d ella entrada en vigor apresurada de las mismas incluso con efectos retroactivos, de utilizar los reglamentos y las circulares para innovar el ordenamiento y de la existencia de prácticas contradictorias en los órganos de la Administración y en los tribunales administrativos.

La inseguridad jurídica en el marco tributario opera en dos esferas diferenciadas , cuales son la normativa (elaboración y contenido) y la aplicativa (actuación de los órganos ejecutivos del Estado), garantizando claridad y justa aplicación de las normas.

#### Esfera normativa

Defectuosa elaboración de normas , por imprecisión , ausencia de técnica jurídica, inadecuada terminología, indeterminación de supuestos fácticos , carencia de claridad, etc.

Incertidumbre normativa en materia de vigencias y derogaciones ya que no se cumple reiteradamente lo que preceptúa el art. 16 de la L.G.T. Toda modificación de las Leyes o Reglamentos Tributarios contendrá una redacción completa de las normas afectadas.

Elaboración de las leyes que vulneran principio y normas constitucionales .

La arbitrariedad legislativa como por ejemplo la ausencia de tipificación de las infracciones simples y la excesiva generalización de las infracciones graves.

Inhibición por inactividad en la elaboración de las leyes que se estimen necesarias.

#### Esfera aplicativa

Cuando el gobierno emana normas reglamentarias de desarrollo de leyes, más allá de lo que las leyes facultan , está generando inseguridad jurídica.

Por inactividad en la elaboración de normas reglamentarias previstas en las Leyes.

Por pasividad de la Administración tributaria en el marco de sus competencias ordinarias y dentro de un procedimiento.

### TEMA 5 : APLICACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS

#### 1. Planteamiento general : naturaleza jurídica de las normas tributarias. Consecuencias.

El carácter general de las normas tributarias y su naturaleza constituye fuente de gran polémica que nos lleva como se deben interpretar y como se deben aplicar ; esta cuestión existía en el momento de aprobación de la Ley General Tributaria . Esta toma parte y confirma el criterio . Se partía desde la posición de que la naturaleza de las normas tributarias no eran desde un punto de vista material normas jurídicas como normas de la colectividad , sino que estaban consideradas como instrumento del poder soberano del Estado, como consecuencia del poder coercitivo del Estado o normas odiosas impuestas por el Estado . Con el tiempo esta posición ha ido variando hasta el tiempo presente , dentro de un estado democrático , donde consideran fundamento para el sostenimiento de un Estado Social de Derecho a fin de alcanzar el estado de igualdad de todos los españoles . La naturaleza de las normas tributarias , al igual que las demás es eminentemente jurídica , y como consecuencia de ello en la aplicación e interpretación de las mismas se observarán los mismos principios y criterios jurídicos utilizados en la aplicación de las demás normas jurídicas.

#### 2. Límites de tiempo.

La primera de las cuestiones que se plantea respecto de la aplicación de las normas tributarias es la de su aplicación en el tiempo. Dentro de esta rúbrica genérica se hace necesario distinguir entre dos tipos de cuestiones : a) La determinación del espacio temporal de vigencia de las normas : momento de entrada en vigor y de cese de dicha vigencia , b) determinación de las situaciones jurídicas a las que, durante su vigencia , se aplican las normas tributarias , es decir , los problemas de retroactividad de dichas normas.

En cuanto a la primera de las cuestiones anunciadas , dispone el art. 20 L.G.T. Las normas tributarias entrarán en vigor con arreglo a lo dispuesto en el art. 2.1. del Código Civil , y serán de aplicación durante el plazo determinado o indefinido previsto en la respectiva ley, sin que precisen ser revalidadas por la ley presupuestaria o por cualquier otra. Se sigue , como el resto del ordenamiento , el criterio marcado en el título preliminar del C.C. , según el cual las leyes entran en vigor a los veinte días de su completa publicación en el BOE , si en ellas no se dispone otra cosa. Este mismo criterio es aplicable a las normas reglamentarias.

Cese de vigencia de las normas tributarias.

Las norma tributarias, al igual que las restantes , desaparecen del ordenamiento , bien por su derogación , en el caso de las normas de duración indefinida , o bien por el transcurso del plazo, en el caso de normas de duración temporal. De duración temporal serán con carácter general las normas que establecen exenciones y beneficios tributarios , si se cumpliera lo ordenado en el art. 15 de la L.G.T. , que prevé , como regla general, que las normas sobre beneficios tributarios tendrán una vigencia limitada a cinco años , a no ser que expresamente se establezcan a perpetuidad o por mayor o menor tiempo. El mismo precepto encarga al gobierno proponer periódicamente a las Cortes la prórroga de las que deban subsistir . Dicho precepto , sin embargo, ha quedado relegado al olvido. En cuanto a la derogación , ésta puede ser expresa o tácita . La derogación tácita se produce cuando el contenido de una norma resulta incompatible con los preceptos de otra posterior. Equivale a la derogación tácita el empleo de cláusulas generales del tipo de quedan derogadas cuantas disposiciones contradigan lo establecido en la presente.

La derogación expresa presenta mayores garantías desde el punto de vista de seguridad jurídica , al eximir al interprete de la aplicación de los anteriores criterios o reglas. Este forma de derogación, puede , a su vez , manifestarse de dos maneras : mediante la inclusión de una lista de las normas derogadas o una tabla de vigencias y mediante la mención expresa de que tal precepto pasa a tener una nueva redacción . La técnica de la tabla de vigencias es la que establece el art. 129.3. de la Ley de Procedimiento Administrativo. Por su parte , la L.G.T. en su art. 16 dispone : Toda modificación de leyes o reglamentos tributarios contendrá una redacción completa de las normas afectadas; al igual que el de la LPA , no es respetado en la práctica más que en algunas ocasiones . A pesar del art. 16 LGT, son frecuentes en Derecho Tributario las cláusulas derogatorias genéricas.

La retroactividad de las normas tributarias.

Hace referencia a la determinación de los hechos o situaciones a los que dichas normas se aplican mientras están en vigor . No existen respecto a esta cuestión normas específicas en el ordenamiento tributario , de manera que la misma debe ser abordada a partir de los criterios generales del ordenamiento.

El primero de éstos es el de que las leyes , en principio, disponen para el porvenir , para las situaciones posteriores a su entrada en vigor. Así lo exige la seguridad jurídica, que reclama que los destinatarios de las normas puedan conocer su mandato para adecuar al mismo su conducta. No obstante, la prohibición de retroactividad no es absoluta, si que , con carácter general rige la regla de irretroactividad meramente relativa , conforme a lo dispuesto en el art. 2.3. C.C. : Las leyes no tendrán efecto retroactivo si no dispusieran lo contrario. El legislador valorará en cada caso si existen exigencias que pasan por encima de la seguridad jurídica y que aconsejan dotar a una correcta norma de efectos retroactivos.

En relación a determinados ámbitos normativos , sin embargo, la exigencia de seguridad jurídica despliega

una eficacia superior , dando lugar a una prohibición absoluta de retroactividad. Así lo dispone el art. 9.3., C.E., respecto de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales. La materia tributaria no se cita en dicho art. , ni tampoco resulta encajable en las categorías de normas allí aludidas, por lo que podemos concluir que en principio , rige en dicha materia el principio de irretroactividad meramente relativa . Aparte del criterio de interpretación literal del citado artículo , es necesario añadir el argumento del debate de su elaboración , puesto que en el anteproyecto aparecían citadas, junto a las normas sancionadoras y restrictivas de derechos , las fiscales. Sin embargo hemos de reconocer que un ordenamiento moderno , las normas tributarias no pueden ser consideradas como normas restrictivas que reclamen una especial protección desde el punto de vista de seguridad jurídica y la posibilidad de normas tributarias retroactivas ha sido reconocida por la jurisprudencia del TC en más de una ocasión.

### Ultraactividad de la ley.

Tiene lugar cuando las normas se aplican a situaciones existentes con posterioridad a la derogación de las mismas. La ultraactividad en sentido propio , es decir , la aplicación de una norma a situaciones originadas con posterioridad a su derogación es un fenómeno extraño generalmente. Si es más corriente la ultraactividad impropia , o en relación con situaciones originadas bajo la vigencia de una norma, pero que se prolongan con posterioridad a su derogación. En determinados casos , las normas de derecho transitorio disponen que, no obstante la derogación de una determinada norma , ésta continúe rigiendo determinadas situaciones nacidas a su amparo y en la confianza de su perdurabilidad.

### 3. Límites de espacio.

Para fijar estos límites es preciso realizar dos tareas complementarias : pero diferentes . En primer lugar es necesario determinar el espacio físico en el que la Ley produce efectos. El art. 21 de la L.G.T. es claro a este respecto : Las normas tributarias obligarán en el territorio nacional. En segundo lugar debemos determinar qué relaciones sociales regula la norma, que éstas pueden realizarse totalmente en territorio nacional o puede ser que se haya realizado solamente en parte dentro de él o en ellas puede intervenir un súbdito de otro Estado. Es decir, debemos determinar quiénes o qué hechos o relaciones quedan sujetos a lo dispuesto en la norma tributaria. Dos criterios :

El principio de personalidad, basado en un vínculo personal de ciudadano o de súbdito o nacional de un Estado . Según este, el Estado puede sujetar a tributación a sus nacionales cualquiera que sea el lugar en donde se realicen los hechos que dan origen a las concretas obligaciones tributarias.

El principio de territorialidad, que se basa para su aplicación en una relación real de hecho imponible o de alguno de sus elementos o de quienes lo realizan con el territorio del Estado que lo siguen como criterio de sujeción a su poder tributario.

El art. 21 de la L.G.T., dispone con relación a este tema que salvo lo dispuesto por la Ley en cada caso , los tributos se aplicarán conforme a los siguientes preceptos :

El de residencia efectiva de las personas naturales cuando el gravamen sea de naturaleza personal.

El de territorialidad en los demás tributos , y en especial cuando tengan por objeto el producto , el patrimonio , las explotaciones económicas o el tráfico de bienes .

El ámbito de aplicación de las Leyes tributarias españolas, señalado en este artículo podrá ser modificado por Decreto , a propuesta del Ministro de Hacienda , en cuanto se refiera a los actos realizados por extranjeros, a los rendimientos o utilidades por éstos percibidos o a los bienes o valores que les pertenezcan en los siguientes casos (art. 22 L.G.T.) :

Por requerirlo la aplicación de acuerdos internacionales celebrados por nuestro país o a los que España se haya adherido.

Por resultar procedente de la aplicación del principio de reciprocidad internacional

Este artículo se haya prácticamente derogado por la Constitución Española , ya que la misma no prevé una forma para modificar o derogar internamente tales actos internacionales.

Mediante convenios con otros países se intenta evitar la doble imposición . A la hora de establecer estos pactos se pueden seguir los siguientes criterios :

El Estado de residencia cobre por las rentas obtenidas en otro estado y además permite que el otro país grave por las rentas obtenidas en el mismo .

El Estado de residencia cobre por las rentas obtenidas en otro estado y no permite que el país fuente de otros ingresos grave por los mismo .

El Estado de residencia no cobre por las rentas obtenidas en otro estado y permite que el país fuente de otros ingresos grave por los mismo .

El Estado de residencia no grava por las rentas obtenidas en el exterior y permite al país fuente de ingresos que grave hasta un cierto límite .

Existen diversos métodos para cortar la doble imposición y que recogen los diversos convenios ; y los cuales aplicaran los Estados de residencia :\_

Exención :

Total.

Progresividad.

Imputación :

Integral.

Limitada (ordinaria)

Exención total : A pesar del convenio externo , la ley interna impide que aquella renta sea gravada

Exención progresiva : Aquella renta no será gravada en el estado de residencia , pero se tendrá en cuenta a la hora de pagar la renta y aplicar la escala adecuada .

Imputación integral : Parte de la idea de que la renta sea gravada en los dos países , pero reste de la cuota del impuesto pagado fuera.

Imputación limitada : Es el que hace servir España en todos sus convenios , se puede restar lo que se ha pagado fuera con el límite de lo que habría que pagar aquí .

## TEMA 6 : INTERPRETACION E INTEGRACION DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS

### 1. Interpretación.

Para aplicar una norma de Derecho financiero a un caso concreto es preciso antes entenderla , interpretarla. Debemos preguntarnos si las normas financieras se interpretan con los mismos criterios y siguiendo los mismos principios o, bien al contrario si se siguen en esta rama criterios especiales de interpretación. La negativa a admitir criterios especiales de interpretación en Derecho financiero es hoy ampliamente compartida por la doctrina.; el Derecho financiero no es un conjunto de normas aisladas , sino un conjunto de normas que se funden a un mismo nivel con la totalidad del ordenamiento. Esto quiere decir que al buscar las normas aplicables a una relación jurídico-financiera debemos tener siempre presente el ordenamiento jurídico en su totalidad. Es cierto que al intentar explicar cómo este ordenamiento regula una relación jurídico-financiera debemos en principio acudir a las normas contenidas en las disposiciones que tengan este carácter . Pero siempre teniendo en cuenta que la disciplina de esta relación puede estar contenida en los más diversos cuerpos legales. Ahora bien, si una relación jurídico-financiera puede estar regulada en el mismo plano por normas contenidas en la L.G.T. o en el Código Civil , o en la Ley de Sociedades Anónimas o en la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado , si su disciplina puede estar contenida en esta variada gama de cuerpos legales, entonces resulta evidente que todas estas normas , debe responder a unos mismos métodos en su elaboración , aplicación y estudio. La unidad del ordenamiento nos sirve así para afirmar que de ella se desprende un único camino en la aplicación de toda norma jurídica , rechazando las pretendidas peculiaridades jurídico-financieras en este tema.

La necesidad de criterios especiales de interpretación se ha defendido , sin embargo, con particular insistencia en el campo del Derecho tributario . En este camino , durante mucho tiempo se ha pensado que en la interpretación de las Leyes tributarias debían aplicarse criterios especiales , en las máximas in dubio pro fisco o en la contraria in dubio contra fisco , o bien en la afirmación de que dichas leyes debían estar interpretadas restrictivamente, como restrictivas al libre ejercicio de los derechos . Por otra parte existía otra línea argumental en la llamada interpretación económica en la idea de que las leyes impositivas persiguen la finalidad de tratar igual con el mismo impuesto lo económicamente igual , lo que llevaría al intérprete , según Ferreiro , a trascender la norma positiva aplicable al caso concreto para buscar este tratamiento igual de situaciones económicamente similares ; esta tesis interpretativa permite al intérprete interpretar la norma tributaria y aplicarla no de acuerdo con el hecho imponible querido y efectivamente realizado por el contribuyente , aunque tal hecho se halle claramente tipificado en dicha normativa , sino de acuerdo con el resultado económico alcanzado. Tal proceder supone, desde luego, una dosis de incertidumbre incompatible con el principio de certeza en la aplicación de los tributos, con las negativas consecuencias económicas que de ello derivan , e incompatible , ya en términos de Derecho con el principio de seguridad jurídica que todo Estado de Derecho debe recoger en sus normas y aplicar en la realidad.

Otra línea argumental es la interpretación funcional , sostenida por Grizioti y su escuela , que ponen el acento en la determinación del sentido que tienen los términos jurídicos procedentes de otras ramas del Derecho cuando se utilizan en las leyes tributarias , y la cual definen del siguiente modo : los términos jurídicos no tienen un sentido , común a todas las ramas del Derecho , sino que dicho sentido varía de conformidad con la función que desempeñen en la rama del Derecho de que se trate. Pues bien , la consideración de esta función dentro del Derecho Tributario puede llevar al gravamen actos o negocios jurídicos no contenidos en el hecho imponible , porque los términos jurídicos empleados es esta definición no remiten al concepto jurídico correspondiente , sino a la realidad social que constituye la base de dichos preceptos o a la inversa, a eximir de gravamen a ciertos actos o contratos cuando, a la luz de aquellos elementos , no se halle presente en la situación la realidad que el legislador quiso gravar. Esta doctrina es hoy totalmente rechazada.

En esta línea se encuentra la jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo : debe acabarse con la creencia de que el Derecho tributario tiene especiales normas interpretativas , como la de que las exenciones deben interpretarse restrictivamente y otras semejantes .

En este sentido el art. 23 de la L.G.T. dispuso y dispone con todo rigor y contundencia que las normas tributarias se interpretarán de acuerdo con los criterios admitidos en Derecho . De acuerdo , por tanto , con los criterios de interpretación histórico , lógico , gramatical y sistemático comunes a todas las normas del Derecho

y recogidos en el art. 3.1 del Código Civil :

Criterio literal o de interpretación del sentido propio de las palabras .

La art. 23.2 de la L.G.T. En tanto no se definan por el ordenamiento tributario , los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico , técnico o usual , según proceda , no nos dice que puede haber un criterio de preferencia . Hay un tema que la ley tributaria puede calificar los términos de forma autónoma , lo cual crea una polémica , sobre todo aquellos términos ya interpretados por otras ramas del derecho ; de entrada se permite que la normativa tributaria haga su propia interpretación de los términos, pero no puede hacer toda aquella calificación que le parezca, intentará no modificar aquellas interpretaciones ya definidas por el derecho ; esta autonomía la tendrá cuando halla una justificación y sea razonable o bien este término sea nuevo y no existe definición propia o bien también por motivos fiscales sea justificado.

Criterio sistemático , en relación con el contexto , significa que la norma en cuestión se ha de poner en relación con el resto del contexto donde esté colocada y todo ello en relación con la C.E.

Criterio histórico , los antecedentes de la norma , como se ha interpretado en el tiempo .

Criterio teleológico , se deben aplicar de acuerdo a la finalidad con la que se elabora la norma.

Criterio de la realidad social , las normas se deben interpretar de acuerdo con el momento en que se aplican , los usos sociales , la opinión pública y las costumbres van cambiando.

### 3.2. Integración

Lagunas de Ley.

Son carencias , ausencias , falta de normas que regulan una situación determinada. Nos hemos de preguntar si es posible la existencia de lagunas de Ley en el Derecho Tributario. La doctrina más general , concreta que en Derecho Tributario la existencia del principio de reserva de ley , impiden la existencia de lagunas en el Derecho Tributario , y si alguna situación esta falta de regulación , es debido a la no sujeción al impuesto , ya que en la regulación del mismo se explicita lo que quede sujeto.

Una concepción más moderna del tema , es la que acepta que en aquellos aspectos del derecho Tributario en donde no rige tan estrictamente el principio de legalidad , por ejemplo en los aspectos procedimentales (liquidación, recaudación, inspección) , si que la situación de laguna legal puede resolverse mediante labor integradora.

El problema de la analogía.

La interpretación supone un proceso lógico por medio del cual se trata de determinar cuál es la voluntad del legislador expresada a través de una norma dada. La integración consiste , por el contrario , en un proceso lógico por el cual se trata de determinar cuál hubiera sido la voluntad del legislador si hubiera previsto un caso que no ha tenido en cuenta. La analogía es una forma de integración de las normas. El principio de legalidad implica que no se pueda exigir un tributo en base a la analogía. En este sentido, el art. 23.3. de la L.G.T. determina que no se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones. La obligación tributaria es una obligación ex lege . El tributo no se puede exigir a un sujeto en base a la analogía . Pero fuera de esto , el Derecho tributario y financiero en general debe ser interpretado e integrado de acuerdo con las técnicas y los criterios comunes a todo el ordenamiento.

El Fraude de Ley.



## Concepto.

Según hemos visto ordena con toda claridad el art. 3 del Código Civil , la correcta aplicación de las normas exige que éstas se interpreten y apliquen no sólo de acuerdo con su letra , sino también de acuerdo con el contexto , los antecedentes históricos y legislativos , y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas atendiendo fundamentalmente a su espíritu y finalidad .

Incumple en este sentido la Ley no sólo quién amparándose en su letra esquivar su sentido, sino también quien, como de forma precisa y con más amplia visión dice el art. 6.4 del Código Civil , realiza actos al amparo del texto de una norma que persigan un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico. Quien , dicho de otra forma actúa en fraude de ley amparándose en una norma dictada con otra finalidad , consigue un resultado contrario a la ley. La teoría del fraude de ley adquiere una especial relevancia en el Derecho Tributario , en tanto que la elusión de una norma bajo la artificiosa cobertura de otra se utiliza , con frecuencia nada deseable, para eludir el pago de los tributos eludiendo la aplicación de las normas que la establecen. El mecanismo es el siguiente : El legislador elige como presupuesto de hecho de los tributos hechos que normalmente revelan una cierta capacidad económica . El legislador puede describir el hecho elegido directamente o de forma general, o bien puede aludir a él haciendo referencia a las distintas formas jurídicas que tal hecho generalmente reviste. En este segundo supuesto el legislador elige como hecho imponible las formas o las figuras jurídicas que normalmente reviste la realidad que quiere gravar . Con frecuencia toma como presupuesto de hecho un negocio jurídico que se utiliza normalmente cuando se quiere conseguir un determinado resultado. Pero ocurre que en ocasiones este resultado , cuya consecución por los medios jurídicos normales acarrearía el nacimiento de la deuda tributaria , puede ser alcanzado indirectamente por otros medios jurídicos que, natural y primariamente , tienden al logro de fines diversos, y que no están gravados o lo están en medida más reducida que aquellos medios usuales. Este es el supuesto de lo que nuestro Derecho se conoce con la expresión de fraude de ley y al que se refiere el art. 6 del Código Civil : Los actos realizados al amparo del texto de una norma que persigan un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico o contrario a él se considerarán ejecutados en fraude de ley y no impedirán la debida aplicación de la norma que se hubiere tratado de eludir. Un ejemplo : A quiere vender a B un inmueble de alto valor . Par evitar el pago del impuesto que grava la compraventa A y B constituyen una Sociedad aportando A el inmueble y B su valor en dinero. Al año siguiente disuelven la sociedad adjudicándose B el inmueble y A la cantidad de dinero aportada por B. Si la constitución y la disolución de la sociedad está gravada a tipos inferiores en su conjunto a los que gravan la compraventa se habrá logrado el mismo fin que con ésta con un pago de impuestos inferior. Las normas que regulan la constitución y disolución de sociedades se habrán utilizado con el único fin de evitar las normas fiscales que gravan la compraventa.

La figura del fraude presupone una dualidad de normas jurídicas tributarias : una , la norma defraudada, que hace nacer del supuesto la obligación tributaria , y otra, norma de cobertura que puede ser una norma que grave en menor medida o una norma que lo declare exento o no sujeto.

Es claro que el fraude a la ley tributaria impide la realización exacta de los esquemas de organización social queridos por el legislador, contradice lo querido por la ley, es contrario, a ésta y, en este sentido, es ilegal. Burla las intenciones que animaron al legislador a establecer los distintos impuestos y se debe intentar por tanto reducir al mínimo su realización y evitar sus consecuencias. Para ello , lo primero que hay que hacer es delimitar lo más claramente posible los supuestos de fraude de ley , y ello tanto para evitar el fraude de ley como para que la Administración , alegando fraude de ley varíe caprichosamente la calificación de los hechos imposables efectivamente realizados por los contribuyentes . En este sentido , dos elementos del fraude han servido , general y fundamentalmente , para identificarlo.

En primer lugar , el abuso de formas jurídicas. La utilización de formas jurídicas para fines distintos de aquellos para que , normalmente fueron previstos por la ley.

En segundo lugar, el propósito de evadir total o parcialmente el tributo. Propósito que puede encontrar una

primera base probatoria en el hecho que la utilización de la ley de cobertura suponga una minoración significativa de la carga tributaria respecto a la que resultaría de la aplicación de la ley defraudada.

Estos dos elementos se recogen en nuestro ordenamiento positivo en ella art. 24 de la L.G.T. Para evitar el fraude de ley, se entenderá que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos, actos o negocios jurídicos realizados con el propósito de eludir el pago del tributo, amparándose en el texto de normas dictadas con distinta finalidad , siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible.

La constatación del fraude de ley debe conducir , como hemos visto quiere el art. 6º del Código Civil , a la aplicación de la ley defraudada . Así se desprende igualmente del art. 24 de la L.G.T. , en el que se indica que, una vez declarada la existencia del fraude a través de un expediente especial, se procederá a la aplicación de la norma tributaria eludida.

La ley puede prever otras medidas indirectas , entre las cuales revisten una especial importancia las presunciones. El legislador presume que en ciertos casos se realiza el presupuesto de hecho cuando se realiza otro acto con el que se puede conseguir el mismo resultado que el que se alcanza realizando el hecho imponible. Así el art. 4.2. de la Ley 29/1987 . de 18 de diciembre , del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones dispone :En las adquisiciones a título oneroso realizadas por los ascendientes como representantes de los descendientes menores de edad se presumirá la existencia de una transmisión lucrativa a favor de éstos por el valor de los bienes o derechos transmitidos, a menos que pruebe la previa existencia de bienes o medios suficientes del menor para realizarla y su aplicación a este fin. De esta forma la ley cierra el camino al fraude cerrando o reduciendo las posibilidades de encontrar una ley de cobertura.

Las medidas que para evitar el fraude de ley hasta ahora expuestas no carecen , de inconvenientes ; las presunciones en general , como ha indicado Clavijo, suponen un alejamiento del principio de capacidad en cuando dan por cierta una realidad , un hecho imponible , que puede no haber existido. Y en este sentido no cabe sino propugnar su limitación al máximo , con un correlativo esfuerzo del legislador para acomodar mejor la delimitación de los distintos hechos imponibles a la realidad que se trata de gravar.

La regulación del fraude de ley presenta dificultades mucho mayores en la medida en que una precisa y clara delimitación de esta figura frente a las absolutamente lícitas economías de opción no parece haberse alcanzado todavía , ni doctrinalmente ni en el plano del Derecho positivo.

La economía de opción deriva de la elección por parte del contribuyente de aquellas operaciones o vías jurídicas amparadas por la ley que determina la consecución de un resultado efectivamente querido y buscado con el mero coste fiscal posible; nos encontramos con una gran dificultad a la hora de establecer una frontera entre el fraude de ley y la economía de opción.

Hay que hacer una llamada a la prudencia de la Administración en el uso del expediente de fraude de ley que sólo debería abrirse cuando resultasen patentes , de un lado, el abuso o, lo que es lo mismo , el uso insólito de formas jurídicas previstas por el legislador para otros fines , y de otro , un propósito probado de eludir en cuantía significativa un tributo a través , de un abuso de formas que tengan como objetivo tal elusión. Entiende Ferreiro que el abuso en la utilización del expediente de fraude de ley por la Administración puede introducir un grado de incertidumbre en el sistema tributario no sólo incompatible con la seguridad jurídica, sino también con el grado de certeza y previsibilidad mínimo para que una economía y los agentes que en ella intervienen puedan funcionar y actuar en el necesario nivel de efectividad.

Delimitación de figuras afines.

Hemos de destacar por su importancia y por su proximidad con el fraude de ley , los llamados negocios indirectos y los negocios simulados. La utilización por parte de la Administración de la teoría de los negocios

jurídicos anómalos para calificar o recalificar los actos realizados por los contribuyentes puede introducir en el sistema un grado de incertidumbre insoportable. La utilización indiscriminada de esta teoría puede conducir si duda, al puro arbitrio y a la más absoluta inseguridad. Así la nueva redacción dada al art. 25 de la L.G.T. , por ley 25/95 puede dar lugar a esta abusiva utilización : En los actos o negocios en los que se produzca la existencia de simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes , con independencia de las formas o denominaciones jurídicas utilizadas por los interesados.

Por negocio indirecto se entiende generalmente aquel negocio con cuya realización se pretende indirectamente el resultado propio de otro negocio. Por ejemplo, una compraventa a precio reducido que busca el resultado de una donación.

Y que en general, se habla de simulación absoluta cuando el negocio pretendidamente realizado no existe en realidad porque no existen los elementos esenciales para darle vida. Por ejemplo, una compraventa en la que, en realidad no se exige precio alguno y que se simula únicamente para justificar un gasto. La simulación relativa se da, por el contrario, cuando se celebra un negocio y se simula otro. Por ejemplo , una donación se disimula a través de una compraventa a precio reducido. El solo enunciado de estos conceptos pone en relieve las enormes dificultades con que tropieza la delimitación clara y segura de las distintas categorías de los negocios anómalos en forma tal en que puedan utilizarse en la corrección del fraude sin una enorme dosis de prudencia que debe llevar el aplicar el art. 25 de la L.G.T. sólo a aquellos casos de simulación absoluta.

Otra cosa conduciría , a introducir en el sistema tributario una dosis de incertidumbre incompatible con el principio de seguridad jurídica y con un correcto funcionamiento del sistema económico.

## TEMA 7 : PODER TRIBUTARIO

### 1. Introducción

#### 1. Poder Tributario. Concepto

En la doctrina tradicional , el concepto de poder tributario , o de soberanía tributaria , venía considerado como el fundamento o justificación del tributo, institución que se consideraba asentada en la posición de supremacía inherente a la propia existencia del Estado. El tributo es, según este planteamiento , la prestación pecuniaria que el ente público tiene la capacidad de exigir en base a su potestad de imperio.

De acuerdo con esto, en dicha categoría se distinguía entre el poder originario , correspondiente al Estado, como titular de la soberanía , y el poder tributario derivado, correspondiente a los entes públicos de nivel inferior al Estado, que disfrutaban de dicho poder solo en la medida en que les viene atribuido por el propio Estado.

Esta concepción , a nuestro juicio , no es válida en los momentos actuales, es decir en el marco del Estado de Derecho de nuestra C.E. de 1978. En primer lugar el poder tributario no puede ser considerado como el fundamento de la imposición. Ni se puede hablar tampoco de un poder originario inherente al Estado por su simple existencia. El poder tributario, como los restantes poderes o potestades públicos, existe jurídicamente sólo en virtud de la Constitución y dentro de los límites establecidos en ésta.

Al estudiar el poder tributario nos referimos a la cuestión de la distribución de los diferentes entes públicos de base territorial (Estado, Comunidades Autónomas, corporaciones locales) de la potestad de establecer tributos. La diferencia en el poder tributario de estos hay que encontrarla en los límites que la Constitución establece para cada uno de los diferentes supuestos.

#### 2. Poder Tributario originario y derivado.

Es esta una distinción de carácter técnico que se basa en el rango de la norma que reconoce el poder. Así , será poder originario el establecido por la Constitución y será poder derivado el reconocido por normas subordinadas a aquélla (en nuestro sistema , leyes orgánicas y leyes ordinarias). La Constitución española expresamente acoge la distinción en los apartados 1 y 2 del artículo 133, que dispone :

La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado , mediante ley.

Las CCAA y las Corporaciones Locales podrán establecer y exigir tributos de acuerdo a la Constitución y las leyes.

En fecha reciente se ha escrito que la distinción entre poder originario y poder derivado constituye , dentro del marco constitucional contemporáneo un falso debate, dado que tanto el poder financiero del Estado como el de los restantes entes políticos territoriales (CCAA y provincias y municipios) aparecen explícitamente reconocidos por la Constitución . Se añade, además, con agudeza , que ese reconocimiento conlleva a que no necesariamente el Estado , las Cortes Generales , no sólo estan facultadas para establecer el marco normativo dentro del cual dichos entes deben ejercer su poder financiero , sino que necesariamente deben dictar tales normas , porque a ello les obliga la Constitución. De donde se extrae la consecuencia de que la distinción entre poder originario y poder derivado no puede apoyarse en el rango de la norma que la establece, sino en el señalamiento de unos límites adicionales – establecidos en la ley estatal – que encauzan jurídicamente el poder de las Comunidades y de las Corporaciones locales (Martín Queralt y Lozano Serrano).

En este sentido Ferreiro entiende , en la línea indicada por Ramalho y Cazorla , que al atribuir al Estado la potestad originaria para establecer tributos la Constitución quiere significar y resaltar únicamente que el poder tributario del Estado sólo está condicionado y limitado por la Constitución , mientras que Comunidades autónomas y Corporaciones locales están condicionadas en este terreno como dice el artículo 133.2 de la CE por la Constitución y leyes.

La distinción entre poder tributario originario – poder tributario derivado, en su formulación tradicional , ha perdido así en gran parte y como consecuencia del nuevo significado atribuido por la Constitución a la expresión potestad originaria , su utilidad para explicar nuestro actual ordenamiento positivo.

Límites del Poder tributario.

Límites internacionales.

Por debajo de la Constitución, la primera de las fuentes en el orden de jerarquía es la representada por los tratados internacionales. Así lo entiende mayoritariamente la doctrina. Los tratados internacionales válidamente celebrados , una vez publicados oficialmente en España. Formaran parte del ordenamiento, dice el art. 96 de la C.E., que añade que sus disposiciones sólo podrán ser derogadas , modificadas o suspendidas en la forma prevista en los propios tratados o de acuerdo con las normas generales del Derecho internacional. Se acoge al principio de recepción automática frente al de recepción especial (ratificación mediante una norma interna ); recepción especial que parece inspirar el art. 13 de la L.G.T. las cláusulas de naturaleza tributaria que aparezcan contenidas en acuerdos o tratados internacionales carecerán de eficacia en tanto no sean estos ratificados con arreglo al ordenamiento jurídico nacional , así como el art. 22 b ) del mismo cuerpo legal (que requiere un decreto para la modificación del ámbito de aplicación de la les leyes tributarias españolas derivadas de la aplicación de acuerdos internacionales , Dichos preceptos deben entenderse derogados, como ha señalado la jurisprudencia.

Con relación al derecho tributario , tienen interés en primer lugar , los tratados bilaterales para evitar la doble imposición . Dichos tratados en cuanto suponen su ejecución o derogación de alguna ley o exigen medidas legislativas para su ejecución , requieren previa autorización de las Cortes Generales (art. 94.1 C.E.).

Otro tratado de gran interés para nuestra disciplina es el de adhesión a las Comunidades Europeas . En este caso, al tratarse de un supuesto que entraña cesión de competencias legislativas a una entidad supranacional, es necesaria la autorización mediante Ley Orgánica , según prevé el art. 93 C.E..

### El Derecho Comunitario.

Precisamente con la adhesión de España a la C.E.E. adquieren categoría de fuente del Derecho nacional las normas comunitarias. Es decir, no sólo los tratados que regulan las Comunidades (Derecho comunitario básico primario) , sino también las normas creadas en base a dichos tratados y singularmente en base al tratado de Roma , constitutivo de la CEE (Derecho comunitario derivado).

Las normas comunitarias, producidas por el órgano legislativo de la Comunidad (El Consejo) son de tres clases : reglamentos, directivas y decisiones. De entre ellas tienen especial interés para nuestra materia las directivas. Más concretamente, las directivas relativas a la armonización fiscal , Las directivas obligan a los Estados miembros destinatarios en cuanto al resultado a alcanzar , dejando a las instancias nacionales la competencia en cuanto a la forma y medios . En cuanto a la relación de estas normas con el ordenamiento interno hay que subrayar el principio de la primacía del Derecho comunitario , reconocido por la doctrina y por la jurisprudencia constante del Tribunal de Justicia. Primacía que se fundamenta no tanto en consideraciones de orden jerárquico cuanto en el criterio de cesión de las competencias a la entidad supranacional , conforme al propio Tratado de Adhesión.

### El Poder Tributario en la Constitución.

#### El Poder Tributario del Estado

Dicho poder se encuentra reconocido en el art. 133.1 C.E.: La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley. A pesar de la redacción del precepto , hemos de decir que la caracterización del Poder Tributario del Estado como originario carece casi totalmente de efectos jurídicos . Su significado hay que buscarlo más bien en el ámbito simbólico-político. En todo caso, podría entenderse que esta calificación constitucional del poder tributario del Estado legitima la precedencia de éste sobre el de las Comunidades Autónomas en los casos de colisión. El poder tributario del Estado debe ejercerse respetando los principios de imposición establecidos en la propia CE, que tienen la función de mandato al legislador y límite a su actuación. Estos principios de la imposición se encuentran fundamentalmente en el art. 31 CE . En primer lugar hay que hablar del límite que representa la necesidad de adecuar la regulación de los tributos a las exigencias de justicia material recogidas en el art. 1 de dicho precepto . En segundo lugar están las limitaciones de carácter formal , entre las cuales hay que citar las derivadas del principio de legalizada o de reserva de ley : el poder tributario del Estado debe ejercerse a través del Parlamento , como dice el art. 31.3. e la CE. A dicho límite básico hay que añadir los derivados de otros preceptos constitucionales que condicionan el ejercicio de la potestad legislativa en este ámbito. Citemos la inadmisibilidad de iniciativa legislativa popular en relación a los tributos y las restricciones a las modificaciones tributarias mediante la ley de Presupuestos.

#### El Poder Tributario de las Comunidades Autónomas.

Las Comunidades Autónomas y las corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y las leyes dice el apartado 2 del art. 133 CE. Más adelante , el propio texto constitucional reconoce a las Comunidades Autónomas autonomía financiera y más concretamente , capacidad para establecer tributos propios (art. 157. 1b) y recargos sobre impuestos estatales (art. 157 1.a).

De entrada hay que decir que la alusión a la Constitución tiene un carácter pleonástico . Todos los poderes públicos , sea cual sea su titular y la dirección en que se ejerzan, han de hacerlo sometidos a la Constitución. Se trata de saber cuáles son los límites que, además de los ya examinados del art. 31 (que se aplican también

para las Comunidades Autónomas), condicionan el poder tributario autonómico. Una primera limitación adicional parece ser la del sometimiento a las leyes, de que hable el art. 133.2 de la C.E. ¿Puede entenderse que las Comunidades Autónomas no pueden ejercer su poder tributario sino en el marco de una habilitación derivada de ley estatal ?. La respuesta nos la da la propia CE , en su art. 157.3 al decir que mediante ley orgánica podrá regularse el ejercicio de las competencias financieras enumeradas el precedente apartado 1 ; entre estas competencias financieras está la de establecer tributos . El texto constitucional emplea el término podrá . No se trata, pues, de un requisito que la CE establezca , sino simplemente de una posibilidad , sobre cuya oportunidad corresponde juzgar a las Cortes Generales.

Estas aprobaron en 1980 la Ley Orgánica de 22 septiembre de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) , donde se recogen las limitaciones a la creación de tributos autonómicos y que en su gran mayoría ya se encontraban registrados en la C.E.:

En primer lugar, respetar los principios o criterios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles.

En segundo lugar las limitaciones derivadas de los principio de territorialidad y de unidad del mercado interno : Las Comunidades Autónomas no podrán en ningún caso adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongan obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios Art. 157.2. C.E. Estos mismos principios son recogidos con algo más de especificación en la LOFCA. Por una parte por el art. 2.1ª), que previene que el sistema de ingresos de las CCAA deberá establecerse de forma que no pueda implicar, en ningún caso , privilegios económicos , o sociales ni suponer la existencia de barreras fiscales en territorio español, de conformidad con el apartado 2 del art. 157 de la Constitución. Por su lado , el art. de la LOFCA , referido a los impuestos propios de las CCAA, recuerda la vigencia de los siguientes principios :

No podrán sujetarse elementos patrimoniales situados, rendimientos originados ni gastos realizados fuera del territorio de la respectiva comunidad autónoma.

No podrán gravarse , como tales, negocios , actos o hechos celebrados o realizados fuera del territorio de la comunidad impositoria , ni la transmisión o ejercicio de bienes , derechos u obligaciones que no hayan nacido ni hubieran de cumplirse en dicho territorio o cuyo adquirente no resida en el mismo.

No podrán suponer obstáculo para la libre circulación de personas, mercancías , servicios y capitales , ni afectar de manera efectiva a la residencia de las personas o de la ubicación de empresa y capitales dentro del territorio español , ni comportar cargas trasladables a otras Comunidades.

Por último – y esto si es algo añadido específicamente por la LOFCA– está la prohibición de doble imposición , conectada con el que podríamos llamar principio de preferencia de la Hacienda estatal en la definición de hechos impositivos. Dice el art. 6 de la LOFCA :Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos impositivos gravados por el Estado. Por el contrario, éste si que puede reclamar para sí el derecho a establecer tributos sobre hechos impositivos previamente ocupados por las Comunidades Autónomas , aunque en este caso deberá compensar a dichas Comunidades.

En sentido opuesto la LOFCA contempla la posibilidad de que as Comunidades Autónomas establezcan tributos sobre materias reservadas a las corporaciones locales por la legislación de régimen local , pero sólo en los términos en que sean autorizadas por dicha legislación y con la adecuada compensación económica,

Finalmente las Comunidades podrán establecer recargos sobre tributos del Estado y , además beneficiarse de la cesión de tributos por aporte del mismo Estado. Es obvio que el poder tributario , en el sentido de creación de tributos , se ejerce sólo respecto de los tributos propios, y en menor medida , respecto de los recargos, supuesto en el que la potestad de la Comunidad se limita a su establecimiento pero sin afectar a la estructura del tributo sobre el que se aplica el recargo. En el caso de los tributos cedidos el poder tributario se mantiene

en las manos del Estado, aunque la Comunidad Autónoma , aparte de ser la beneficiaria del rendimiento de dichos tributos , ejerza , por delegación de la Hacienda estatal , las competencias de gestión.

El poder tributario del País Vasco y Navarra.

Tradicionalmente las Diputaciones forales habían disfrutado de la facultad de regular su Hacienda de manera autónoma, de acuerdo con unos principios pactados o concertados con el Estado. Concierto o convenio que se extendía también a la fijación del cupo o contribución de los territorios forales a las cargas generales del Estado. Este régimen foral fue reconocido por la CE , que en su Disposición Adicional Primera establece que la Constitución ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales, añadiendo que La actualización general de dicho régimen se llevará a cabo , en su caso, en el marco de la Constitución y de ellos Estatutos de Autonomía. De acuerdo con esto , el Estatuto de Autonomía del País Vasco dispuso que las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco se regularían mediante el sistema foral tradicional del Concierto Económico, plasmado en la ley del Concierto de 13 de mayo de 1981. En función de este régimen los tributos que se aplican en el País Vasco se dividen en concertados , es decir, gestionados y recaudados por las Diputaciones forales , y estatales , gestionados y recaudados por las Delegaciones de la Hacienda central. Otro elemento esencial de Concierto es el cupo o suma con que, a partir de la recaudación por tributos concertados, contribuye la Hacienda Vasca al sostenimiento de los gastos generales del Estado. Dicho cupo es fijado por ley.

Similares criterios rigen la Hacienda foral Navarra, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley Orgánica de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral y de su desarrollo mediante la Ley 28/1990 de 26 de diciembre ,por la que se aprueba el Convenio Económico.

El Poder tributario de las Corporaciones Locales.

La potestad de establecer tributos por parte de las corporaciones locales constituye una manifestación de su autonomía financiera , reconocida por el art. 142 CE, que alude de manera expresa a los tributos propios de las Haciendas locales. Estas pueden establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y las leyes , según el art. 133.2. CE , que equipara en su redacción a Comunidades Autónomas y corporaciones locales. Existe sin embargo una fundamental diferencia entre unas y otras . Mientras que las Comunidades Autónomas disfrutan de potestad legislativa , Ayuntamientos y Diputaciones carecen de ella. En consecuencia por exigencia del principio de legalidad , estas pueden establecer tributos o decidir la regulación de sus elementos esenciales solo si cuentan para ello con habilitación explícita de una ley. De acuerdo con este esquema de funcionamiento , la Ley DE Regulación de las Haciendas Locales ha diseñado el sistema de ingresos de Ayuntamientos y Diputaciones ., incluyendo junto a otros medios de financiación , los tributos propios , así como recargos sobre tributos autonómicos o de otros entes locales. Establece la disciplina sustantiva de los mismos , de manera que la potestad tributaria de las corporaciones locales acerca de los impuestos propios , consiste en la facultad de decidir sobre su establecimiento o aplicación en concreto , excepto en determinados casos en que la imposición es obligatoria , así como en la determinación del tipo o cuantía , dentro de los márgenes fijados en la propia LRHL. Asimismo la LRHL establece entre sus principios generales unas limitaciones : criterios de territorialidad y de neutralidad o de no obstáculo a la circulación de personas, bienes , servicios o capitales.

En el País Vasco y Navarra los tributos locales se establecen y aplican salvaguardando las especialidades de los respectivos regímenes forales.

Varia

Competencia tributaria de las entidades corporativas e institucionales

El Estado, entendiendo esta expresión en su sentido más amplio, engloba en sí , la totalidad de entes públicos

reconocidos por el ordenamiento. Entre ellos pueden distinguirse dos esferas claramente diferenciadas : los entes públicos territoriales y los entes públicos institucionales.

Se encuadran en la primera de estas dos categorías al Estado, entendido ahora , en el sentido más estricto de esta expresión , como ente público diferenciado, dotado de personalidad jurídica distinta a la de los demás entes públicos , las Comunidades Autónomas y entidades locales; por otro lado tenemos los entes públicos institucionales , que a su vez pueden ser de tipo corporativo (Comunidades de Regantes, Cámaras , Colegios profesionales, etc.) y de carácter fundacional (Organismos Autónomos). La Constitución nada dice acerca del poder financiero de estos entes y, ya a nivel de ley ordinaria , el art. 5º LGT , establece que las provincias y los municipios podrán establecer y exigir tributos dentro de los límites fijados por las leyes. Las demás Corporaciones y Entidades de Derecho público no podrán establecerlas , pero sí exigirlos cuando la ley lo determine. Las demás Corporaciones y Entidades de Derecho público no podrán establecerlos , pero sí exigirlos cuando la Ley lo determine. La LGT se muestra así en este caso, plenamente conforme al texto constitucional . Las Corporaciones y demás entidades de derecho público no pueden establecer tributos . La Constitución señala claramente (art. 133.1. y 2) que sólo el Estado , las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales pueden hacerlo. Las demás corporaciones y entidades de Derecho Público no pueden establecer tributos. Sólo pueden exigirlos cuando la ley así lo determine , en los casos y en las formas por ella establecidos; sin embargo este esquema no se cumple con absoluto rigor en el ordenamiento vigente. Así sucede con los entes públicos que integran nuestra administración institucional de base corporativa (Colegios Profesionales, Cámaras de Comercio) pueden establecer cuotas y otros ingresos cuyo carácter tributario se reconoce hoy por la mayoría de la doctrina. Y esta posibilidad viene , en determinados casos , atribuida a estas Corporaciones por normas de carácter reglamentario, lo que es contrario a las normas que en nuestra Constitución consagran el principio de legalidad.

Potestades Normativas de la Administración.

Las Administraciones Públicas no tienen sólo el derecho a exigir tributos , inspeccionar , pedir colaboración, sino que tienen también el derecho de hacerlo, es decir , que una Administración Pública tiene el Derecho y el deber de cumplir las normas , entendido como la obligación de cumplir y hacer cumplir la Ley. Es decir, se rigen estrictamente por aquello que determine la Ley, Los derechos y deberes de la administración se denomina potestades administrativas, en derecho tributario potestades tributarias. Las potestades tributarias están encaminadas a permitir una eficaz gestión por parte de la administración del sistema tributario. Tiende a poner en práctica el deber de contribuir que corresponde a los ciudadanos. Algunas potestades administrativas en materia tributaria :

Recaudar tributos,

Regular reglamentariamente los tributos,

Inspeccionar el cumplimiento de las obligaciones tributarias,

Recaudar coactivamente por la vía de apremio las deudas tributarias,

Solicitar la colaboración de los ciudadanos en la recaudación tributaria.

## TEMA 8 : ADMINISTRACION TRIBUTARIA.

### 1. La Hacienda Pública.

El Estado es titular del Poder Financiero, ejerce dicho poder a través de la Administración Pública y en concreto a través de una parte de ella que es la Hacienda Publica, denominada también Administración Tributaria , encargada de ejercer específicamente la potestad financiera. Podemos por tanto definir la



Hacienda Pública como el órgano encargado de llevar a cabo toda la administración de los bienes y de las rentas públicas. La Hacienda Pública formaba parte de la Administración del Estado , situación que se ha mantenido hasta la reforma de 1991. A partir de esta reforma se crea la Agencia Estatal de la Administración Tributaria. Esta Agencia se regula a través del art. 103 de la Ley de Presupuestos del Estado para el año 1991, y modificada posteriormente por la 1ª Disposición Adicional de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Ley 18/1991 del 6 de junio) y art. 106 de la Ley de Presupuesto para el año 1992.

Administración central : el Ministerio de Economía y Hacienda.

El Ministerio de Economía y Hacienda tienen encomendada la gestión normal , es decir, en lo que no se haya atribuido expresamente a otro ministerio de la actividad financiera : la administración de los bienes patrimoniales del Estado, la gestión de los ingresos y gastos públicos , la Coordinación de la Hacienda de las Comunidades Autónomas y corporaciones locales con el Estado, etc.

El Ministerio de Economía y Hacienda engloba una vasta gama de actividades que desbordan el ámbito estricto de la actividad financiera, y que se refleja en los cinco órganos superiores que bajo la efectiva, e inmediata dirección del Ministro ( a quien además corresponde la elaboración y presentación de proyectos de Ley y de Decretos) configuran su vértice administrativo :

Subsecretaría de Economía y Hacienda ,

Secretaría de Estado de Hacienda,

Secretaría de Estado de Economía,

Secretaría de Estado de Presupuestos y Gastos,

Secretaria de Estado de Comercio y Turismo,

Secretaria de Estado de la Pequeña y Mediana empresa.

Dentro de estos es a las Secretarías de Estado de Hacienda y Presupuestos a las que compete , de maneja principal , el desarrollo de la actividad financiera.

En la Secretaría de Estado y de Hacienda , la necesidad de aplicar dentro de ella , como en toda la Administración las técnicas de especialización y división del trabajo impone la distinción e integración en ella de los siguientes Centros Directivos :

Delegación del Gobierno en el Monopolio de Tabacos,

Dirección General de Tributos,

Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales,

Dirección General del Catastro,

Tribunal Económico – Administrativo Central.

Está adscrita también al Ministerio a través de la Secretaría de Estado de Hacienda la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

La diversificación orgánica no termina en los Centros Directivos , éstos integran normalmente varias

Subdirecciones Generales. Las unidades inmediatas son, generalmente , los Servicios . Estos integran a su vez , varias Secciones y éstas , diversos negociados.

La Administración periférica se estructura en base a tres distintos niveles :

Las Delegaciones de Economía y Hacienda Especiales , con un ámbito territorial de actuación que coincide con el de la Comunidad Autónoma en la que radican.

Las delegaciones provinciales de Economía y Hacienda , que tienen encomendada , en general todas las tareas de la Administración financiera no atribuidas a la Administración Central de forma expresa , ni a los otros órganos de la Administración periférica.

Las Administraciones de Hacienda , con ámbito territorial inferior a la provincia , o en ciertos casos al municipio donde radican , se establecen como una forma de desconcentración territorial de las funciones encomendadas a las Delegaciones.

Administración Tributaria : Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

La Ley 31/1990 , de 27 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado para el ejercicio 1991 creó como ente adscrito al Ministerio de Economía y Hacienda a través de la Secretaría de Estado de Hacienda un ente de Derecho público de normativa específica con la denominación de Agencia Estatal de Administración Tributaria que ha comenzado a operar de forma efectiva el 1 de enero de 1992.

La falta de precisión en el régimen jurídico de dicho ente , al que, siendo técnicamente un organismo autónomo , se le quiere excluir de la normativa propia de éstos , revela claramente la intención del legislador de procurar a la Agencia la máxima libertad de actuación. Tal intención aparece subrayada por le sometimiento general de la contratación de la Agencia al régimen de Derecho privado y por la posibilidad de que la Agencia participe en el capital de toda clase de entidades que adopten la forma de sociedad mercantil y cuyo objeto social esté vinculado con los fines y objetivos de la Agencia. La desconcentración de funciones típicas del Estado a la que sirve , se ve en este caso acompañada por un nivel muy acusado de privatización de tales funciones. Lo cual según Parada no parece compatible con una Constitución que quiere someter, en general y desde luego en su núcleo esencial, la actividad de la Administración a un Derecho propio , el Derecho Público administrativo , con el fin de proteger el interés general con que tal actividad se defiende tanto de los intereses de los particulares como de los intereses propios de los administradores (funcionarios y clase política) ; para impedir la apropiación por un grupo del Estado que debe gestionar los intereses de todos. Tal línea de privatización , se aplica , sorprendentemente , en este supuesto a una de las funciones típicas , esenciales , consustanciales a todo Estado actual : la función tributaria.

En efecto la Agencia es la organización administrativa responsable, en nombre y por cuenta del Estado , de la aplicación efectiva del sistema tributario estatal y de aquellos recursos de otras Administraciones públicas nacionales o de las Comunidades Europeas cuya gestión se le encomiende por Ley o convenio. Corresponde a la Agencia desarrollar las actuaciones administrativas necesarias para que el sistema tributario estatal se aplique con generalidad y eficacia a todos los contribuyentes , mediante los procedimientos de gestión , inspección y recaudación tanto formal como material , que minimicen los costes indirectos derivados de las exigencias formales necesarias para el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Consecuentemente , en el momento en que la Agencia se creó efectivamente han quedado suprimidos los Organos de la Administración del Estado que hasta entonces tenían encomendadas tales funciones : Secretaría General de Hacienda, órganos de la administración territorial de la Hacienda Pública y Organismos Autónomos adscritos a la Secretaría General.

Cierto es que según la Ley 31/1990 , la Agencia se regirá en el desarrollo de las funciones de gestión , inspección y demás funciones públicas que se le atribuyen por el presente artículo , por lo dispuesto en la Ley

General Tributaria, en la Ley de Procedimiento Administrativo y en las demás normas que resulten de aplicación al desempeño de tales funciones. Es difícil, sin embargo entender que tales normas puedan ser aplicadas en sus más estrictos términos por los particulares (personas físicas o jurídicas) que, contratados por la Agencia en régimen de Derecho Privado y junto a los funcionarios adscritos a ella, desarrollarán las funciones que la Agencia tienen encomendadas. Como es difícil entender las ventajas de una función pública esencial al Estado como la función tributaria, sea desarrollada no por la Administración del Estado, directamente, sino por un organismo autónomo, que, a su vez, puede encomendar parte de estas funciones a los particulares. La mayor libertad de acción de la Agencia, respecto a la Administración del Estado, no justifica a nuestra razón de ver la gestión de los intereses generales que la función tributaria incorpora por un Organismo autónomo separado y por un personal con vínculo administrativo o laboral, adscrito a ella, que generará sin duda también, en el futuro sus propios y separados intereses particulares y separados que, aunque sólo sea el interés en el éxito de la propia Agencia, pueden colisionar con el interés general que, repetimos la función tributaria incorpora. Intereses particulares que la propia Ley incentiva al disponer que la financiación de la Agencia se realice fundamentalmente con transferencias consignadas en los Presupuestos Generales del Estado y un porcentaje de ella recaudación que resulte de los actos de liquidación realizados por la Agencia respecto de los tributos cuya gestión realice. Tal porcentaje generará sin duda intereses separados y particulares en la Agencia y en todos aquellos que trabajan a su servicio. Convertirá a todos ellos en jueces y parte en sus relaciones con los contribuyentes e impedirá que se cumpla el mandato contenido en el art. 103.1 de la Constitución, según el cual Administración pública sirve con objetividad los intereses generales. La lucha contra el fraude, la eficacia en la gestión de los tributos defienden desde luego el interés general, pero ni siquiera esta lucha puede llevarse a cabo a costa de subvertir los valores y principios más seguros del orden democrático. Y estos valores y principios se oponen a toda confusión entre el interés general y los intereses particulares, y prohíben, poner los intereses generales al servicio de los intereses particulares de una persona, grupo, clase o corporación.

## Estructura

El Secretario de Estado de Hacienda es el presidente de la Agencia, correspondiendo el ejercicio de las competencias de las mismas, básicamente, al Director General y a los Directores de Departamentos, en los que se estructura el vértice de su organización administrativa (Departamentos de Gestión Tributaria, Inspección, Recaudación, Informática, etc). Cada departamento aparece integrado por varias Subdirecciones Generales.

La coordinación y participación de las Comunidades autónomas en las tareas de la Agencia en relación con el IRPF y demás impuestos cedidos se llevan a cabo, en fin, en el seno de la Comisión Mixta de Coordinación de la Gestión Tributaria integrada en la estructura central de la Agencia.

Hemos de decir que las referencias contenidas en las normas que regulan las funciones ahora atribuidas a la Agencia a los órganos del Ministerio de Economía y Hacienda hoy suprimidos han de entenderse hechas a los órganos correspondientes de la Agencia Estatal.

## 3. Otras Administraciones Tributarias.

### Comunidades Autónomas.

Responde generalmente a un modelo similar al de la Administración del Estado. La actividad administrativa se divide en varias ramas, cada una de las cuales constituye la competencia normal de una Consejería o Departamento. Una de ellas tiene encomendada la gestión normal de la actividad financiera integrándose en ella varias Direcciones Generales y otras unidades de rango igual o inferior. Los órganos centrales se ven acompañados, en ocasiones por órganos territoriales o periféricos.

### Entidades Locales

Los órganos que en ellas detentan normalmente las fundamentales competencias financieras son las siguientes :

El Pleno del Ayuntamiento o Diputación es competente para la aprobación de los Presupuestos y el establecimiento o regulación de los tributos locales autorizados por Ley.

El Presidente de la Corporación es el encargado de ordenar los pagos ajustándose en ello los créditos presupuestarios y a los acuerdos de la Corporación.

La Comisión Especial de Cuentas de la Entidad Local debe emitir un informe sobre las cuentas de cada ejercicio , las cuales serán, asimismo objeto de información pública antes de ser sometidas a la aprobación del Pleno.

#### Entes institucionales

La Administración institucional engloba, dentro de sí, un variado conjunto de entes, pudiéndose distinguir de entrada dos categorías : entes de base corporativa o corporaciones públicas y entes de carácter fundacional.

En la primera aparecen encuadrados los Colegios profesionales , Cámaras de Comercio y Comunidades de Regantes. Todas estas entidades públicas menores cuentan con una organización administrativa encargada también de la realización de ingresos y gastos , debiendo algunas ajustar su actividad a un presupuesto.

En cuanto a la Administración institucional de carácter fundacional , hemos de decir que vivieron en una absoluta anarquía jurídica hasta el año 1958; la Ley de Entidades Estatales Autónomas del 26 de diciembre de 1958 intentó poner remedio a esta situación y, aunque sus normas no se aplicaron a todos los entes públicos institucionales de base fundacional (quedaron al margen por ejemplo el Banco de España y entidades gestoras de la Seguridad Social) significó un paso importante en este camino hasta su reciente derogación por la ley 6/1997 del 14 de abril de la Administración General del Estado (L.O.F.A.G.E.), que representó otro esfuerzo de lograr una normativa clara y eficaz respecto, sobre todo, a la fiscalización y control de estos entes. La Administración financiera de los Organismos autónomos responde generalmente a un esquema con una oficina recaudadora , encargada de la gestión de los tributos que en su caso esté autorizada a percibir, el presidente o director es generalmente el encargado de ordenar gastos y pagos , y la Intervención General del Estado , a través de la oficina de Intervención de cada organismo , fiscaliza su actividad financiera y dirige e inspecciona su contabilidad.

### TEMA 9 : INGRESOS PUBLICOS TRIBUTARIOS

#### 1. Tributos

En una primera aproximación podemos definir los tributos como prestaciones pecuniarias que el Estado , u otro ente público exigen en uso del poder que les atribuyen la Constitución y las leyes de quienes a ellas están sometidos. Prestaciones que no constituyen la sanción de un acto ilícito, que deben ser establecidas por ley y que se hacen efectivas mediante el desarrollo de la actividad financiera de la Administración .

#### Características :

Los tributos se exigen por el Estado u otro ente público . Son ingresos públicos , prestaciones pecuniarias.

Son ingresos públicos de Derecho Público . Ingresos que exige el Estado actuando como tal ente público en el ejercicio del poder financiero , a través de la emanación de normas jurídicas y de la actuación administrativa .

Por exigencias del principio de legalidad , los tributos deben ser establecidos por ley . Debe ser el Estado

mediante ley quién establece que la realización de determinados hechos hace surgir en determinados sujetos la obligación de pagar un tributo. Es la ley quien determina qué hechos deben hacer nacer la obligación de contribuir. Es la ley quien debe configurar tal obligación. El tributo es así una obligación ex-lege, en cuya formación interviene solo la voluntad del Estado y no la del obligado.

El tributo no constituye la sanción de un acto ilícito.

En general los tributos sirven fundamentalmente, tienen como fin allegar recursos dinerarios al Estado y demás entes públicos para que éstos utilizando estos recursos, gastándolos puedan cubrir las necesidades públicas. Así el art. 4º de la LGT, señala que los tributos son medios para recaudar ingresos públicos. Recaudar un ingreso es el fin fundamental de los tributos en general. Pero no es el fin único de los tributos ni el fin necesario de todos y cada uno de ellos. Piénsese en un impuesto aduanero cuyo fin es proteger la la industria nacional frente a la producción extranjera. Aunque de esta protección pueda derivarse un ingreso tributario, este no ha sido el fin que movió a establecer el impuesto. Piénsese más claramente un impuesto que tiende a evitar el consumo de un determinado producto, por ejemplo el tabaco; así acertadamente, el art. 4º de la LGT, nos dice que los tributos además de ser medios para recaudar ingresos públicos, han de servir como instrumentos de la política económica general, atender a las exigencias de estabilidad y progresos sociales y procurar una mejor distribución de la renta nacional.

La definición de tributo puede así precisarse, diciendo que nuestro ordenamiento jurídico entiende por tributo la obligación de pagar una suma de dinero a un ente público impuesta por la ley, con el fin de cubrir las necesidades públicas que tales entes deben satisfacer.

Clases.

Nuestro ordenamiento jurídico positivo distingue entre impuestos, contribuciones especiales y tasas (art. 26 L.G.T.):

Cuando el Estado, actuando como tal ente público, trata de satisfacer una necesidad colectiva pro medio de una actividad que se concreta en prestaciones individualizadas a sujetos determinados, destinadas directa e inmediatamente a ellos, y en base a estas prestaciones hace pagar a éstos sujetos un tributo debe incluirse en las tasas. Estas actividades deben ser, al menos, divisibles, debe determinarse con un cierto grado de determinación, cuándo y en qué medida pueden referirse a un sujeto determinado. Así puede determinarse cuándo y en qué medida un sujeto utiliza el servicio de correos, o el de enseñanza, y de acuerdo con ello establecer la tasa que tal individuo debe satisfacer. Esto no quiere decir que la cuantía de la tasa siga un criterio económico exclusivamente, como el coste del servicio o el valor de mercado, el Estado debe fijarla de acuerdo a otros criterios, así la necesidad de extender la enseñanza adaptándolo a la capacidad económica. No siempre la actividad estatal ha de beneficiar al particular a quien se refiere, así por ejemplo, cuando la autoridad municipal ordena el traslado de un vehículo mal aparcado al depósito y cobra por ello una tasa, está exigiendo un tributo que en nada favorece al sujeto. La tasa igualmente puede extenderse a aquellos casos en que se produce el uso privativo o anormal del dominio público, ya que tal uso significa una ventaja particular y directa para aquel a quien la Administración concede tal posibilidad.

Contribuciones especiales. En ciertos casos el Estado realiza una actividad dirigida directa e inmediatamente a satisfacer una necesidad pública, colectiva, de la comunidad considerada como un todo, pero indirectamente, sin que sea el objetivo buscado, la actuación favorece más a determinados sujetos, a estos sujetos se les podrá exigir una contribución especial. Así la construcción de una carretera favorece en principio a toda la comunidad, pero favorece más a los propietarios de terrenos colindantes y a los transportistas que han de utilizarla frecuentemente. Unos y otros pueden ser sujetos pasivos de un tributo de este tipo.

Impuestos. El Estado realiza una serie de actividades dirigidas a satisfacer las necesidades públicas, destinadas directa o indirectamente a la colectividad considerada como un todo, donde la ventaja individual no

se puede determinar , es el caso de la defensa , necesidad indivisible. En otros casos aún siendo posible su determinación , el Estado decide, en base a ciertos criterios no tener en cuenta esta posibilidad. Los gastos que estas actividades ocasionan han de ser , al menos en parte , financiados por tributos . Estos tributos que se someten a los particulares nada tienen que ver con el beneficio o con las prestaciones que estos sujetos reciben de él .

El hecho imponible es elemento en donde radica la diferencia . Tasas , contribuciones e impuestos son distintos porque son distintos sus hechos imponibles . La actuación de la Administración , dirigida a proporcionar un beneficio , una utilidad , una ventaja a un particular o simplemente la actuación dirigida a él particularmente considerado , constituye el hecho imponible de la tasa (expedición de títulos académicos). La actuación de la Administración , dirigida a proporcionar una ventaja a toda la comunidad, pero que indudablemente proporciona un beneficio mayor y medible a ciertos sujetos , constituye el hecho imponible de las contribuciones especiales (apertura de una calle). En el impuesto el hecho imponible se desliga de cualquier actuación administrativa , en definitiva el impuesto es el tributo que no es contribución ni tasa.

Tanto en los impuestos como en el resto de tributos , el Estado es en principio, libre para determinar los hechos cuya realización han de dar origen a la obligación de tributar. Puede valerse de elementos positivos , como por el I.B.I. la propiedad de bien inmueble de naturaleza rústica o urbana ; o bien de elementos negativos. Naturalmente en la determinación de tales hechos el Estado debe de obedecer a determinados criterios , los cuales deben de estar reflejados en nuestra Constitución.

Nuestra Constitución consagra , en primer lugar el principio de legalidad . El hecho que a origen a la obligación de tributar , el hecho imponible, ha de venir tipificado , delimitado por Ley. El legislador ordinario cuando determina qué hechos de la vida real son hechos imponibles , ha de inspirarse en y obedecer a la Constitución . En ella, el art. 31, recoge un principio , el de capacidad , ampliamente aceptado: Todos , contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos , de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso , tendrá alcance confiscatorio. La capacidad contributiva , entendida como capacidad económica , señala así el primer criterio a seguir : el hecho imponible ha de revelar una cierta capacidad económica. Sin embargo la actual doctrina entiende asimismo que el Estado podrá exigir tributos de acuerdo a otros fines; fines diferentes de recoger recursos , los cuales harán de entrar en juego con otros criterios, en orden a su establecimiento , distintos al de capacidad ; mientras tales fines y criterios no pugnen con la Constitución , tales tributos serán constitucionalmente válidos. Así resultan coherentes los art. 3º y 4º de la L.G.T. , según los cuales la ordenación de los tributos ha de basarse en la capacidad económica de las personas llamadas a satisfacerlos y en los principios de generalidad y equitativa distribución de la carga tributaria (art. 3) , Los tributos además de ser medidos para recaudar ingresos públicos , han de servir como instrumentos de la política económica general , atender a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurar una mejor distribución de la renta nacional (art. 4º) .

En la tasa el beneficio o utilidad recibida influye en gran manera , en la fijación de su cuantía , pero en ella pueden y deben influir otras razones ; y entre estas de manera primordial , la de capacidad económica de quienes han de soportarla ; palabras parecidas podemos aplicar a las contribuciones especiales. En los impuestos , la elección de los hechos imponibles y la determinación de la cuantía de la cuota se funda generalmente en el principio de capacidad , aunque puedan influir otras razones . El principio de capacidad económica es así fundamental en los impuestos , pero debe influir también , de acuerdo con las normas fundamentales , en el resto de los tributos: tasas y contribuciones especiales.

## 2. Tasas.

Art. 26.1 a9 de la L.G.T. : Las tasas son tributos cuyo hecho imponible consiste en la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de Derecho público que se refieran , afecten o beneficien a los sujetos pasivos , cuando concurren las siguientes circunstancias :

Que sean de solicitud o recepción obligatoria por los administrados,

Que no puedan prestarse o realizarse por el sector privado por cuanto impliquen intervención en la actuación de los particulares o cualquier otra manifestación del ejercicio de autoridad o porque, en relación a dichos servicios , esté establecida su reserva a favor del sector público conforme a la normativa vigente.

La misma norma aparece en la propia L.T.P.P. (art. 6) y la L. R.H.L. (art. 20). Es el elemento adecuado para sufragar los gastos corrientes del Estado.

### Tasas y Precios Públicos

En su concepción económica , es el instrumento para el financiamiento del gasto corriente de los servicios públicos divisibles , aquellos servicios que benefician y afectan a personas concretas y determinadas , y cuyo límite es el coste de la obra o servicio ; esta definición queda más clara cuando lo comparamos con los precios públicos . Así la Ley de Tasas y Precios Públicos contiene una lista de servicios que puedan dar lugar a tasas , no exhaustiva pero sí orientadora . El criterio de distinción entre estas dos figuras dada por el legislador no han sido suficientes , para justificar los precios públicos ; figuras prácticamente idénticas , pero es de vital importancia distinguir una figura de la otra, por las consecuencias que conlleva puesto que las tasas son tributos y quedan incluidos dentro del art. 31 de la C.E. , y están sometidas al principio de legalidad, y el principio de capacidad económica ; por su parte los precios públicos quedan al margen de este artículo y su régimen jurídico es diferente , no se hallan condicionadas por el principio de legalidad; por tanto el carácter *ex lege* o contractual de la obligación determina así la naturaleza tributaria o contractual de la obligación .

La STC 185/1995 ha reformulado la definición de precio público contenida en el art. 24 de la LTPP , quedando redactado como sigue : Tendrán la consideración de precios públicos todas las contraprestaciones pecuniarias que se satisfagan por :

La prestación de servicios o la realización de actividades efectuadas en régimen de Derecho Público cuando concurren las circunstancias siguientes :

- Que los servicios o las actividades no sean de solicitud o recepción obligatoria para los administrados ,
- Que los servicios o actividades sean prestados o realizados en concurrencia con el sector privado.

### Principio de capacidad económica.

Sobre la aplicación de la capacidad económica ha existido en relación a las tasas , una cierta división en la doctrina . Existen opiniones que rechazan la aplicabilidad del mencionado principio en relación con este tipo de tributos , mediante los cuales solamente se intente recuperar el coste de determinados servicios . Según Pérez Royo , el principio de capacidad económica , que en nuestro ordenamiento constitucional se predica para todos los tributos , debe ser tenido en cuenta también en las tasas . Una de las manifestaciones de dicho principio sería la exclusión de la posibilidad de exigir tasas en relación a servicios de primera necesidad . La consideración de la capacidad económica puede reflejarse asimismo en la cuantificación . La LTPP combina el llamado principio de equivalencia con el de capacidad económica. De acuerdo con el primero , las tasas tenderán a cubrir el coste del servicio o de la actividad que constituya su hecho imponible , en función del segundo , establece la misma ley que : en la fijación de las tasas se tendrá en cuenta , cuando lo permitan las características del tributo , la capacidad económica de las personas que deben satisfacerlas. La relación que se plantea entre las tasas y el principio de equivalencia es el siguiente : el límite del coste del servicio se entiende referido a su montante global , el cual no puede ser superado por la recaudación proporcionada por el conjunto de los usuarios , pero la distribución de dicho coste puede ser realizada atendiendo a la capacidad económica (por ejemplo metros de barra , categoría de calle).

### 3. Contribuciones especiales.

Nos dice el art. 26.1 b) de la L.G.T. son aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio o aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos. Según esto , la estructura del hecho imponible en las contribuciones especiales debe integrar los dos elementos siguientes :

Una actividad de la administración consistentes en una obra pública o el establecimiento o ampliación de un servicio , es por lo tanto el método adecuado para financiar los gastos de inversión.

Dicho gasto o actividad debe redundar de manera efectiva en un beneficio especial para una persona o categoría de personas , aparte del beneficio general para el conjunto de la comunidad .

Las contribuciones especiales, presentan generalmente una característica adicional que es la de ser tributos que afectan simultáneamente a un conjunto de sujetos , el círculo de beneficiarios de la obra que integra el hecho imponible.

### 4. Parafiscalidad

Un tributo fiscal es aquel que ha sido creado por el Estado por medio de una Ley, cuya gestión , o al menos su dirección y control , está encomendada a los órganos de la Administración financiera, que , normalmente, tiene atribuida esta tarea y cuyo producto se integra en los Presupuestos Generales del Estado para financiar indistintamente el gasto público. La existencia de un tributo que no corresponda con este esquema( que no estén sujetos a la reserva de ley , no e integre el producto en los Presupuestos Generales del Estado, que se fije para cubrir un gasto determinado) significa la existencia de un circuito ingreso – gasto público distinto y paralelo al circuito típico de los ingresos y gastos del Estado. Así frente a la fiscalidad estatal, representada básicamente por los tributos típicos y normales , podemos hablar de una parafiscalidad compuesta por tributos (esencialmente tasas) que no siguen el régimen jurídico típico y normal de los tributos estatales.

Las causas de su origen pueden ser :

El paso definitivo al Estado intervencionista significa un incremento muy notable de las actividades y servicios prestados por este.

La creación de nuevos entes y órganos significan inmediatamente un aumento del gasto público y la necesidad de nuevos ingresos.

La necesidad de ayudar al sistema tributario, insuficiente para atender a las cargas financieras del Estado.

Como consecuencia de lo anterior se crea un sistema parafiscal independiente del sistema fiscal ordinario , Un sistema que no responde en la medida deseable a los principios de legalidad , capacidad y seguridad.

Las características de este sistema serán :

Gestión extraña a los órganos propios de la administración financiera,

No ingreso en el Tesoro,

Carácter extrapresupuestario,

Afectación del producto a la financiación de finalidades concretas , en ruptura del principio de unidad de caja.



## TEMA 10 : INGRESOS PUBLICOS TRIBUTARIOS (Continuación) : IMPUESTOS

### 1. Concepto de impuesto

El art. 26 de la L.G.T. , nos dice que son impuestos los tributos exigidos sin contraprestación , cuyo hecho imponible está constituido por hechos, actos o negocios de naturaleza jurídica o económica , que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo como consecuencia de la posesión de un patrimonio , la circulación de los bienes o la adquisición gasto de la renta..

La definición de impuesto dada por esta ley no ha sido redactada de forma muy afortunada :

Nos dice que los impuestos son tributos sin contraprestación , lo cual al contrario las tasas y las contribuciones especiales son tributos exigidos con contraprestación. Sin embargo el término contraprestación , no puede tener el mismo significado técnico – jurídico que en las relaciones contractuales a título oneroso.; es decir no se puede entender como prestación que una de las partes desea obtener de la otra como contrapartida y equivalente a la suya. En este caso nos encontramos en una obligación ex – lege , es la ley quien determina como , cuando y cuánto de la prestación a realizar por el contribuyente , que puede ser o no equivalente a la que éste recibe de la Administración. Y la Administración no realiza su prestación al contribuyente única y exclusivamente para lograr el tributo, sino en cumplimiento de las funciones de servicio a la comunidad que las leyes le encomiendan. Sería más conveniente suprimir la palabra contraprestación de la definición de impuesto y decir sencillamente que el impuesto es el tributo que no es contribución ni tasa, o bien como define Cortés , impuesto es el tributo cuyo hecho imponible no supone en ningún caso una actividad administrativa.

El art. 26 , continua diciendo que el impuesto es el tributo cuyo hecho imponible está constituido por hechos, actos o negocios de naturaleza jurídica o económica , El hecho imponible , en cuanto hecho configurado , tipificado por una norma jurídica, no puede tener ,más que naturaleza jurídica ; otra cosa será que un hecho de la vida real cuya esencia , aspecto o propiedad característica puede ser jurídica (por ejemplo un testamento) o económica (por ejemplo la producción de un bien) , en cuanto es tipificado por el legislador tributario como hecho imponible , se transforma en un hecho jurídico.

Por último, según el art. 26 son tributos cuyo hecho imponible ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de los bienes o la adquisición gasto de la renta. Esta capacidad contributiva se manifiesta , normalmente , cualquiera que sea el tributo que se trate de establecer, a través de la posesión de un patrimonio, de la percepción o gasto de una renta o de la circulación de la riqueza. Además la imposición de un tributo puede responder a otras causas a parte de criterios distintos de la capacidad económica.

Alguno de estos defectos que hemos señalado en la definición legal del impuesto derivan de que el art. 26 de la L.G.T. no cuenta con una previa definición de tributo , por lo que incluye en la de impuestos notas características de esta figura más amplia.

### Clasificación.

Quizá la clasificación más extendida en la doctrina y en los diferentes sistemas tributarios sea la que distingue entre impuestos directos e indirectos. Nuestro Derecho positivo ha calificado tradicionalmente de directos los Impuestos sobre la Renta y sobre el Capital, calificando de indirectos a todos los demás. La distinción entre impuestos directos e indirecto e funda generalmente en una clasificación anterior : la que diferencia a los impuestos por su objeto , por la riqueza gravada por cada uno de ellos. En sentido podemos distinguir y clasificar los impuestos según gravan la renta , el patrimonio o el gasto o utilización de las rentas. El legislador intentará normalmente establecer impuestos sobre quienes puedan pagarlos, sobre quienes tengan capacidad económica para soportarlos. La capacidad económica del individuo depende de la riqueza y ésta se

hace patente directa e inmediatamente en la posesión de un patrimonio o en la obtención de una renta. Los impuestos que recaen sobre la renta y el patrimonio son en este sentido impuestos directos, ya que gravan la riqueza en sí misma, directa e inmediatamente considerada. Pero la riqueza de un individuo puede manifestarse también indirectamente a través de su utilización ; utilización que puede ser gravada por un impuesto. Los impuestos indirectos gravan , tienen por objeto precisamente manifestaciones indirectas de la capacidad económica , como son la circulación o consumo de la riqueza.

Impuestos objetivos son aquellos que gravan una determinada riqueza sin tener en cuenta la situación personal del sujeto pasivo (por ejemplo el impuesto que grava la fabricación de alcoholes etílicos). Son impuestos subjetivos aquellos en los que la situación personal del sujeto pasivo se tiene en cuenta en una u otra forma a la hora de determinar la existencia y cuantía de la obligación tributaria. (IRPF).

Los impuestos reales son aquellos que gravan una manifestación de la riqueza , que puede ser pensada sin ponerla en relación con una persona (Sainz de Bujanda) por ejemplo la renta que produce un edificio o una finca rústica , o la fabricación de cervezas. El nombre de impuestos reales nace precisamente refiriéndose a la realidad cuyo producto se grava, es decir , el suelo, a los edificios , a la industria.

El nombre más conocido y aceptado en nuestra doctrina para los impuestos reales directos ha sido y es el de impuestos de producto , en cuanto que su objeto es el producto que deriva de una determinada fuente , la tierra , los edificios, etc. Este impuesto se puede establecer sin tener en cuenta para nada la persona que recibe la renta , el i puesto puede ser totalmente objetivo; pero también un impuesto real o de producto se puede establecer de tal forma que sean tenidas en cuenta las circunstancias y características del sujeto perceptor, el impuesto puede subjetivizarse.

Así un impuesto que grave los rendimientos (sueldos, honorarios profesionales) del trabajo puede tener en cuenta las circunstancias personales y familiares del contribuyente autorizando , por ejemplo ciertas deducciones en la cuota a los titulares de familia numerosa.

Sin embargo los impuestos personales son mucho más aptos para tener en cuenta las circunstancias del sujeto , son estos aquellos impuestos , que en palabras de Sainz de Bujanda , no puede se pensada sin ponerla en relación con una determinada persona. Así por ejemplo los impuestos que gravan la renta total de una persona física o jurídica o los que gravan el patrimonio total de una persona. Son obviamente impuestos personales en nuestro ordenamiento el impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre Sociedades, y el Impuesto sobre el Patrimonio. Los impuestos personales pueden acercarse mucho más a la efectiva capacidad del individuo. La adaptación del sistema tributario a este principio dependerá así en gran medida del desarrollo , estructura y efectividad de los impuestos personales.

Impuestos instantáneos y periódicos. Son impuestos instantáneos aquellos cuyo hecho imponible se agota por su propia naturaleza en un cierto periodo de tiempo y es tenido en cuenta por la ley solo en cuanto se ha realizado completamente, Así , por ejemplo una compraventa es el presupuesto de hecho de un impuesto instantáneo , el Impuesto sobre transmisiones patrimoniales.

Son impuestos periódicos , aquellos cuyo presupuesto de hecho es una situación o un estado que se prolonga indefinidamente en el tiempo. Así , por ejemplo , ser propietario de un edificio y tener derecho, por tanto a percibir las rentas que de él se deriven determina la realización del hecho imponible de un impuesto periódico , el Impuesto sobre Bienes Inmuebles. En estos casos es necesario ligar el nacimiento de la obligación , que forzosamente ha de ocurrir en un momento determinado , a un estado , hecho o situación de duración indeterminada y, en general, tendencialmente indefinida.

La técnica que se utiliza para ello es la de fraccionar el hecho imponible, en su duración, en diferentes periodos , los periodos impositivos , a cada uno de los cuales corresponde el nacimiento de la obligación de tributar . La obligación tributaria , nace cuando el hecho imponible se prolonga, por ejemplo, durante un año.

Cada año nace una obligación . Cada año es un período impositivo.

Así el hecho imponible adquiere una duración determinada. El hecho imponible no es ya , por ejemplo, la obtención de rentas derivadas de un trabajo , sino la obtención de rentas derivadas de un trabajo en un año.

## TEMA 11 : EL TRIBUTO COMO OBLIGACIÓN

### 1. El fenómeno tributario en el ámbito jurídico .

El tributo se manifiesta como una relación obligacional entre la Hacienda Pública y el contribuyente , la primera exige a éste último el pago de una exacción para poder cubrir las necesidades del Estado . Esta relación fue entendida como una relación de poder , en la cual el Estado por el poder que tiene sobre sus súbditos , les exige el pago de un tributo. Esta visión en un Estado de Derecho y democrática queda desfasada , y es a través de la visión dada por Giannini y Berliri la cual concreta que entre la Hacienda Pública y el contribuyente se da una relación jurídico obligacional , es decir , se abandona la relación de poder por una relación de derecho.

El tributo como elemento esencial de la relación obligacional lo hemos de entender bajo dos niveles :

La Hipótesis normativa, en la cual especifica en que situaciones nace la obligación de contribuir.

La realización de un hecho en la realidad.

Cuando la realización de un hecho en la realidad queda subsumido en la hipótesis normativa . podemos afirmar que ha nacido una relación obligacional , en la que el contribuyente queda obligado al pago del tributo.

Se pretende conseguir un esquema de conceptos que permita explicar todas las normas que afectan al tributo. El método jurídico para explicar su objeto de estudio , se busca un esquema unitario . Dos líneas de autores con sus peculiaridades :

Las Teorías de la relación jurídica-tributaria o teorías intersubjetivas .

Las Teorías dinámicas (teoría de la función , teoría de la unificación..) .

### 2. Las teorías basadas en la relación jurídico – tributaria.

Tienen como base la idea de la relación jurídica-tributaria , concepto procedente del Derecho Civil , es una reacción a fin de garantizar la protección del ciudadano . Son los primeros que insisten de ordenar los tributos por los cauces del Derecho , comienzan a explicar el tributo como institución jurídica . Son en su mayoría autores alemanes e italianos .

Bluenenstein.

El tributo considerado como prestación por sumisión al Estado , es inexcusable al tributo atendiendo al principio de legalidad ; la administración actúa a través de procedimientos , el ciudadano debe el tributo porque la ley lo pide , y tal como la ley lo prevé , y los autoriza . Distingue entre Derecho tributario material y Derecho Tributario formal .

Nawiasky .

Pluralidad de vínculos que se interrelacionan entre sí y orientados con un mismo fin que es el propio trabajo.

Hensel .

Destaca la existencia de una obligación especial , obligación tributaria pública , que consiste en pagar un determinado dinero como supuesto de hecho que la ley prevé . Asimismo distingue otras obligaciones accesorias . Distingue entre Derecho Tributario Material , teoría del hecho imponible , y Derecho Tributario Administrativo , teoría del procedimiento tributario .

Giannini .

Habla de la relación jurídica tributaria compleja , integrada por una pluralidad de vínculos que surgen como consecuencia de la aplicación de tributos . Todo en un mismo plano .

Berliri .

Crítica la relación jurídico-tributaria de Giannini , distinguiendo ésta de la obligación tributaria , dejando en un segundo plano todas las relaciones , vínculos y elementos del tributo.

Dino Jaulach .

Autor del El Hecho Imponible ( 1948) , habla del presupuesto de hecho . Crítico con Giannini , no se debe poner en un mismo plano la obligación con el resto de relaciones y vínculos . Es la época de la glorificación del hecho imponible .

Sainz de Bujanda .

Escribe Hacienda y Derecho . Insiste en la necesidad de juridificar el tributo y la preponderancia de la ley en el ámbito tributario . Identifica en un primer momento la relación tributaria y la obligación tributaria , que se caracteriza por su contenido y su función . Reconoce que al lado de esta función principal existen otras obligaciones accesorias como las sanciones ; identifica la obligación tributaria como la obligación tributaria como la obligación de pagar el tributo . El sujeto pasivo es tan solo aquel que tiene la obligación de pagar la obligación principal.

Ferreriro .

La obligación tributaria , la obligación de pagar el impuesto , da sentido unitario al conjunto de vínculos jurídicos que forman parte de la relación jurídico – tributaria. Tal conjunto existe, puede ser delimitado en función de la obligación tributaria que, también forma parte de él . La obligación tributaria forma así , el núcleo de tal relación . Forma la parte fundamental de su contenido. Pero la relación jurídica – tributaria , puede existir también sin que exista una obligación tributaria ; es el caso de un comerciante que haya sufrido pérdidas en un ejercicio , falta en este caso la obligación tributaria , pero subsisten como contenido de la relación jurídico – tributaria la obligación de declarar , de llevar la contabilidad , las distintas potestades y facultades de la Administración y las correspondientes situaciones de deber del administrado.

Distingue por tanto Ferreiro una prestación pecuniaria principal , de otras prestaciones pecuniarias accesorias y finalmente otras prestaciones no pecuniarias. La obligación tributaria es una institución compleja en la cual suele resultar difícil señalar los contornos diferenciadores de las partes que la integran. Distingue una parte material y una parte formal, por un lado distingue el conjunto de procedimientos y actuaciones para hacer efectivo el tributo (relación tributaria material) , y de otra las normas que regulan la obligación básica del pago del tributo y sus elementos esenciales, estableciendo lo que el ciudadano debe pagar ; el tributo configurado jurídicamente como una obligación , la obligación de pagar (relación tributaria formal).

3. Las teorías basadas en el enfoque dinámico

Se basan en conceptos de Derecho Administrativo , Derecho Público . Surge como crítica a los anteriores autores , consideran que la administración lo que defiende no son intereses particulares sino intereses públicos , destacan conceptos como procedimientos o función .

Autores : Micheli , Alessi , , Cortés Domínguez , Pérez de Ayala , Pérez Royo .

Según estos autores las normas tributarias regulan una actividad administrativa que tiende a asegurar que se puedan realizar un interés público que garantice las prestaciones tributarias ; hablamos de función pública , y esta cuando se desarrolla se crean situaciones activas y pasivas que afectan tanto al administración como a los particulares (estos últimos pagando tributos) . Esta función pública se regula a través de un procedimiento y no como parte de una relación jurídica , la administración no tiene el lugar del acreedor privado .

Resumen :

En las teorías de la relación jurídico – tributaria lo importante es el vínculo que hace nacer la obligación tributaria, que no es más que la realización del hecho imponible.

En las teorías dinámicas, lo importante no es la realización del hecho imponible sino la función de la Administración dirigida a la exacción de los tributos.

La visión actualizada e integradora del Derecho Tributario de Sainz de Bujanda.

Saenz de Bujanda pretende integrar las dos grandes corrientes , superar las deficiencias de las teorías subjetivas y las deficiencias de las teorías dinámicas . Ambas reciben críticas , por un lado a los subjetivistas les achaca que habían olvidado el estudio de los procedimientos tributarios , las normas formales , e insiste en distinguir la obligación tributaria como el elemento supremo del Derecho Tributario .. Ferreiro por su parte admite las críticas de Sanz de Bujanda , en su art. el Estatuto del Contribuyente crítica a los partidarios de las teorías dinámicas y les achaca los grandes males de la Administración en su afán de considerar lo esencial la recaudación de los tributos , incluso pasando por encima de ciertos principio de la Constitución Española .

El tributo es una obligación que nace por la realización del hecho imponible que prevé la Ley . La Ley General Tributaria acoge las teorías subjetivas , y la obligación es el eje , el art. 35 de la L.G.T. , nos dice : 1. La obligación principal de todo sujeto pasivo consiste en el pago de la deuda tributaria . Asimismo queda , obligado a formular cuantas declaraciones y comunicaciones se exijan para cada tributo . 2. Están igualmente obligados a llevar y conservar los libros de contabilidad , registros y demás los documentos que en su caso se establezcan ; a facilitar la práctica de inspecciones y comprobaciones y a proporcionar a la Administración los datos , informes , antecedentes y justificantes que tengan relación con el hecho imponible . 3. Las obligaciones a que se refiere el número anterior , en cuanto tengan el carácter de accesorias , no podrán exigirse una vez expirado el plazo de prescripción de la acción administrativa para hacer efectiva la acción principal . ; la obligación de pagar el tributo es la obligación principal , la persona que ha de pagar el tributo es el sujeto pasivo , ninguno más ; hay otras obligaciones accesorias como las retenciones , el deber de pagar con la Administración , aunque hoy se les de gran importancia .La Administración tiene un Derecho de deber , con una posición superior al acreedor privado y con unas facultades más amplias sobre el acreedor , regulada por dos principios :

La no afectación de la posición del sujeto pasivo a raíz de los pactos o convenios particulares

No arbitrariedad y no discrecionalidad .

El origen de la función sigue siendo un origen obligacional pero ello no impide que la fijación y los cumplimientos para la efectiva exacción del tributo no tenga importancia y no deban considerar vitales en Derecho Tributario.

## Concepto y Naturaleza de la Obligación

El tributo es una obligación ex – lege , pecuniaria , de derecho público , cuyo presupuesto de hecho se configura por la ley (con respeto a los principios constitucionales) , en la que un sujeto pasivo (el deudor) y un sujeto activo (acreedor , ente público) se rigen por normas específicas de la actividad tributaria o financiera. En esta obligación confluyen el deber de l sujeto pasivo con el derecho del acreedor público. Pero este derecho del acreedor público , debido a la naturaleza del Derecho Público , se configura , no solamente como derecho , sino como poder – deber o potestad a exigir el cumplimiento de la prestación.

Características de la obligación tributaria :

Obligación ex – lege.

En los ordenamientos en que, como sucede , en el nuestro, los textos constitucionales consagran el principio de legalidad tributaria , la obligación tributaria debe configurarse como una obligación ex–lege . Es la ley la que debe determinar los hechos cuya realización implique el nacimiento de la obligación tributaria. Es la ley la que debe establecer los tributos y la que debe contener su disciplina fundamental. La obligación tributaria, repetimos , ha de configurarse como una obligación legal. Es la voluntad de la Ley y no la de los obligados la fuente de la obligación tributaria. Un tributo se paga porque la Ley lo ordena y no porque el obligado consienta en su satisfacción . Cuando el hecho previsto por la norma se realiza , nace la obligación querida por la ley.

Obligación de Derecho Público.

En cuanto a vínculo jurídico que une a un ente público con un particular o con otro ente público deudor, es una obligación de derecho público . La prestación , que constituye su objeto es , según el sentido del art. 31.3. de la C.E. , una prestación patrimonial de carácter público , que deriva inmediatamente de la naturaleza pública de la obligación que le sirve de base. Naturaleza de derecho público que se manifiesta con toda claridad en las facultades concedidas al acreedor para hacer efectivo su derecho de crédito. Facultades que exorbitan las que el ordenamiento concede normalmente a un acreedor particular y que se concretan , en esencia , aunque no exclusivamente en la ejecutividad inmediata de los actos administrativos que tratan de aplicar el tributo y en la autotutela de la Administración que ejecuta por sí misma tales actos sin necesidad de acudir a la autoridad judicial.

La obligación tributaria es una especie de un género más amplio , el de la obligación y cuyas normas generales , el Derecho común de obligaciones , están normalmente contenidas , fundamentalmente en el Código Civil. La obligación tributaria está así disciplinada por las normas tributarias que la regulan , señalando sus características específicas frente al resto de las obligaciones que conoce el ordenamiento y por las normas generales relativas a todo tipo de obligaciones , el Derecho Común de obligaciones, contenidas fundamentalmente en el Código Civil , al que habrá que acudir en virtud de lo dispuesto en el art. 9º .2 de la LGT , cuando la Ley tributaria nada diga.

3) Obligación de dar.

Por último la obligación tributaria es una obligación de dar , cuyo objeto es la entrega de una suma de dinero. Sólo de este modo puede adecuarse la obligación tributaria al fin para el cual fue creada : el suministro de medios financieros al Estado para que éste , empleándolos indistintamente , puede conseguir sus propias finalidades. Sólo así la obligación tributaria es el medio jurídico de realizar el efectivo reparto de las cargas públicas entre los ciudadanos de acuerdo con su capacidad económica.

Nacimiento .

Según el art. 28 de la LGT , la obligación tributaria nace de la Ley. Por el principio de legalidad la obligación tributaria nace del establecimiento de una norma jurídica. Nace de la concurrencia de dos situaciones :

Previsión normativa: existencia de una ley que establezca el tributo,

Realización en la vida real de un hecho , al que se le aparea el nacimiento de la obligación de contribuir.

El tributo se define en la Ley , la cual prevé una hipótesis normativa que de realizarse en la vida real hace nacer la obligación tributaria. A esta hipótesis se le denomina Hecho imponible.

Pero la determinación del hecho imponible , y del momento en que la obligación tributaria nace, no basta , como es obvio para el establecimiento del tributo. Es necesario, además, que el legislador fije, entre otros extremos , la cuantía de la obligación , bien directamente señalando en la ley la cantidad a pagar, bien en forma indirecta señalando los elementos (base y tipo) en función de los cuales se ha de cifrar la cantidad adeudada , se ha de hacer líquida o liquidar , la obligación tributaria .

Una vez establecidos normativamente los tributos, es normalmente la Administración financiera la encargada de hacer efectivas tales normas , la encargada de que los ingresos que en ellas se prevén se realicen y dentro de esta actividad , a la Administración financiera se le encomienda frecuentemente , aunque no en todos los casos y tributos , la tarea de determinar , a través de un acto administrativo de liquidación, la liquidación , la cuantía exacta de cada obligación tributaria para su posterior recaudación.

## TEMA 12 : EL HECHO IMPONIBLE Y EL NACIMIENTO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA.

### 1. Introducción.

El tributo es una obligación ex-lege ; es decir en primer lugar nace de la Ley :

de una hipótesis normativa , un mandato contenido en la norma,

de un hecho de la vida real que coincide con la hipótesis normativa.

La concurrencia de ambas hace nacer la obligación de contribuir, sin intervención de la voluntad humana.

La hipótesis contenida en la norma se denomina hecho imponible.

Al establecer el tributo , el legislador elige ciertos hechos como hecho imponible y trata de delimitarlos lo más claramente posible. Naturalmente en la determinación de tales hechos , el legislador obedece a determinados criterios . Es en la Constitución donde se marcan los principios fundamentales en torno a la actuación y fines del Estado , y en ella debe inspirarse éste a la hora de determinar los tributos. Nuestra Constitución consagra en primer lugar el principio de legalidad . El hecho que da origen a la obligación de tributar , es decir el hecho imponible , ha de venir tipificado , delimitado por la Ley. Nuestra Constitución en su art. 31 recoge un principio el de capacidad económica :Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica.. Es el primer criterio a seguir . El hecho imponible ha de revelar generalmente una cierta capacidad económica ; es el primero pero no el único , en cuanto al tributo sigue siendo fuente de ingresos debe responder principalmente a este principios , pero puede ser utilizado para otros fines y establecido de acuerdo a otros criterios , siempre y cuando estos no sean contrarios a nuestra Constitución, o mejor estén protegidos por ésta. Al proceder a la selección de hechos imponibles , por tanto el legislador sigue ciertas razones, tales criterios y razones son la causa de esta selección , y son el fundamento y causa de los distintos hechos imponibles y de los distintos tributos que estos configuran.

### 2. El Hecho imponible.

## Concepto jurídico y definición legal . Fundamentos.

El hecho imponible o presupuesto de hecho del tributo representa la noción o concepto fundamental en la estructura del tributo y en la teoría para su explicación. La L.G.T. en su art. 28 nos da la definición : El hecho imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria. Pérez Royo entiende que la mejor forma de captar el significado de esta fundamental categoría es la que consiste en el análisis o descomposición de las diferentes funciones que la misma desarrolla . Estas funciones son tres : de génesis de la obligación tributaria , función de identificación de cada tributo y función como índice o concreción de capacidad económica.

La función de hecho imponible en la génesis u origen de la obligación tributaria.

Para la teoría de la relación jurídica tributaria, éste es el elemento que aparece en primer plano , hasta prácticamente agotar la definición del hecho imponible. Puesto que la caracterización del tributo se agota en su definición como obligación ex-lege , el hecho imponible aparece sencillamente como el presupuesto de hecho a cuya realización conecta la Ley el nacimiento de la citada obligación. El hecho imponible tiene un carácter constitutivo de dicha obligación. Durante mucho tiempo uno de los temas preferidos en los debates doctrinales fuera el relativo al momento o circunstancia determinante del nacimiento de la obligación : a saber , si ésta nace directamente del nacimiento del hecho imponible, o por el contrario la relación jurídica se entiende constituido en un momento posterior , cuando la Administración entra en contacto con el contribuyente para exigir el pago mediante el oportuno acto administrativo de liquidación. La doctrina tradicional (Sainz de Bujanda) sostuvo la tesis del efecto constitutivo de del hecho imponible , tesis que se refleja en el art. 28 de la L.G.T.

Sin embargo Pérez Royo en coincidencia con Cortés Domínguez entiende que el debate carece de sentido. Efectivamente, la cuestión del nacimiento de la obligación tributaria adquiere significado , no en sí misma, como cuestión abstracta, sino en relación con las consecuencias que su solución se derivan para una serie de problemas relacionados con el aspecto temporal de dicha obligación : comienzo del plazo de prescripción, establecimiento de la prelación de las deudas en función de la antigüedad , etc.

En cuanto al momento en que la obligación debe ser hecha efectiva , igualmente encontramos que la realización del hecho imponible (o de la liquidación) tampoco es determinante. En función de las técnicas singulares de aplicación de cada tributo , encontramos pagos tributarios realizados en el momento de la realización del hecho imponible ; otros que se producen en un momento posterior , sobre la base de un acto de la Administración que liquida la deuda tributaria; otros que se producen igualmente en un momento posterior , pero sin intervención de la Administración (autoliquidaciones) y otros que, incluso tienen lugar antes de la realización del hecho imponible e incluso sin saber si éste va adquirir existencia (pagos fraccionados o de las retenciones en IRPF o de los pagos a cuenta en IS).

Teniendo en cuenta todo esto , Pérez Royo, nos parece más exacto decir no tanto que la realización del hecho imponible hace nacer la obligación tributaria, sino que dicha realización es el elemento que fundamenta y legitima la adquisición de la prestación tributaria por la Administración , con independencia de los modos que, según los diferentes procedimientos , tenga lugar esta adquisición o ingreso y de que el mismo se produzca total o parcialmente , de modo simultáneo con la realización del hecho, imponible en un momento posterior o en uno anterior.

El hecho imponible como elemento de identificación del tributo.

El art. 28 , nos dice que el hecho imponible es utilizado por la ley para configurar cada tributo . No solamente en el sentido de diferenciación de las categorías tributarias en base a la estructura de su hecho imponible , sino en el de que cada concreta figura de impuesto, cada concreto impuesto se diferencia de los restantes en base a su hecho imponible. Cuestión diferente a la anterior es la que establece la doctrina (Sainz de Bujanda, Vicente



Arche) entre los hechos impositivos genéricos y específicos , según que la definición empleada por la norma se refiera a una circunstancia o tipo genérico , susceptible de varias especificaciones o por el contrario, dicha definición no admita más que un solo supuesto. Es por ejemplo, un hecho imponible específico el del Impuesto Municipal sobre Vehículos de Tracción Mecánica que grava la titularidad de vehículos de motor. Es en cambio un hecho imponible de tipo genérico el del ITPAJD , en su modalidad de transmisiones onerosas , ya que debajo de este concepto genérico aparecen diversos subconceptos (adquisiciones de bienes, constitución de derechos reales, préstamos, arrendamientos , concesiones administrativas, etc.).

El hecho imponible como índice o materialización de capacidad económica.

Se conecta, de esta manera , la definición del concepto con los principios constitucionales. El legislador ve limitado el arbitrio o discrecionalidad en la búsqueda o invención de hechos impositivos por el principio de capacidad económica . Al menos, en la determinación negativa de dicho principio , de acuerdo con lo cual no se pueden establecer hechos impositivos que no sean reveladores de capacidad económica. A través del establecimiento de los diversos hechos impositivos , el legislador va concretando el genérico deber de contribuir en función de la capacidad económica , establecido en la C.E. Naturalmente , esta concreción no se agota en la definición de cada hecho imponible: la consideración de la capacidad económica debe estar presente también en los restantes elementos del tributo y, de manera singular , en su cuantía.

Sainz de Bujanda define el hecho imponible como un conjunto de circunstancias hipotéticamente previstas en la norma y cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta, por su lado Hensel define el presupuesto de hecho del impuesto, como la imagen abstracta del concreto estado de las cosas . Sólo la realización de los hechos o acontecimientos concretos de la vida jurídica o económica que pueden subsumirse bajo las normas que determinan los presupuestos , crean relaciones obligatorias de naturaleza impositiva , y sólo entonces surge la pretensión tributaria por parte del Estado. Debemos aclarar inmediatamente que con las expresiones presupuesto de hecho del tributo y hecho imponible se alude a la idéntica realidad , al hecho hipotéticamente previsto en la norma cuya realización determina el nacimiento de la obligación tributaria , Ambas expresiones son, equivalentes , ambas se refieren a lo mismo, si bien cada una de ellas lo hacen desde perspectivas distintas , resaltando diferentes matices de aquel hecho al que se refieren , cuando hablamos presupuesto de hecho del tributo resaltamos que tal hecho está supuesto o previsto en la norma , dibujado y delimitado por ella : fijado por la ley, según nos dice el art. 28 de la L.G.T.. Diciendo hecho imponible señalamos que este hecho puede dar lugar , cuando se realice, a la aplicación del tributo , que es un hecho susceptible de imposición.

La preferencia por nuestro ordenamiento por la expresión hecho imponible es, sin embargo, plausible, ya que creemos se puede decir que es más precisa y se presta a menos confusiones terminológicas que la dicción presupuesto de hecho del tributo, puesto que este no deja de ser una especie de un género más amplio , el presupuesto de hecho puede referirse a cualquier tipo de obligaciones ,la expresión hecho imponible se refiere únicamente , sólo a la obligación tributaria.

Los art. 25 y 28.2 de la L.G.T.

#### TEXTO VIGENTE

El hecho imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.

El tributo se exigirá con arreglo a la naturaleza jurídica del presupuesto de hecho definido por la Ley , cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hayan dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez.

#### TEXTO ANTERIOR

El hecho imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.

La reforma se ciñe aquí a la incorporación ex novo del apartado 2, ya que el apartado 1 mantiene en su integridad y sin variación alguna el texto anterior.

De señalar que la redacción incorporada tiene bastante similitud con la que contenía el art. 25.2 de la LGT que ha sido variada substancialmente por la Ley 25/1995. Recordemos que este artículo en su versión original, tras establecer en su apartado 1 que el impuesto se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica o económica del hecho imponible, disponía en el punto 2 :

Cuando el hecho imponible consista en un acto o negocio jurídico, se calificará conforme a su verdadera naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados, prescindiendo de los defectos intrínsecos o de forma que pudiera afectar a su validez.

Mas, el derogado art. 25 contenía pautas destinadas a la interpretación y aplicación de los tributos, mientras que el art. 28 se ciñe a la delimitación legal del hecho imponible.

Resulta llamativo y sorprendente que el apartado 1, con su versión inicial mantenida sin mínima variación en la Ley 25/1995, defina el hecho imponible como el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley para configurar cada tributo, mientras el sobrevenido apartado 2 impone que el tributo se exija con arreglo a la naturaleza jurídica del presupuesto de hecho definido por la ley, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados hayan dado.

Aquí aparece una clara contradicción entre los apartados 1 y 2, ya que si el hecho imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley (apartado 1), no se alcanza a comprender como es posible que el apartado 2 ordene que el tributo se exija con arreglo a la naturaleza jurídica del presupuesto de hecho definido por la Ley, toda vez que si dicho presupuesto puede ser de naturaleza económica es claro que cuando así acontezca no podrá exigirse el tributo en los términos ordenados en el apartado 2 por ausencia de naturaleza jurídica.

Resulta ciertamente chocante que una contradicción como ésta, tan burda y de tan manifiesto pedestrismo, pueda darse en la modificación de un texto legal de la importancia de la LGT, máxime si se considera que la doctrina puso en evidencia al poco de publicarse que el hecho imponible en cuanto a presupuesto normativo y por tanto creación del Derecho positivo es, un instituto jurídico cuya naturaleza va de suyo que sólo puede ser jurídica. Otra cosa, es que las situaciones, hechos, circunstancias, acontecimientos. Etc, de la vida real atraídos al presupuesto normativo sean de naturaleza económica.

Precisamente a esta distinta realidad captada por el hecho imponible normativo, entendemos quería referirse el art. 25 ahora derogado al distinguir hechos imponibles consistentes en un acto o negocio jurídico de aquellos que delimitan conceptos económicos, atribuyendo a cada uno de ellos la calificación procedente acorde con la substancia prejurídica en que haya fijado la atención el legislador para configurar el correspondiente hecho imponible.

Sin embargo, resulta que si bien se mantiene, equívoca e inexplicablemente la bifurcada naturaleza jurídica o económica del hecho imponible en el punto 1 de este artículo, en el punto 2 aparece una extraña norma –tanto por su ubicación sistemática– como, sobre todo, por su desafortunada redacción dado lo confuso de la misma – que ordena atenerse a la naturaleza jurídica del presupuesto de hecho definido por la Ley, que en el mejor de los casos no añade ni aclara nada, puesto que el tributo siempre ha de exigirse acorde con la naturaleza jurídica del presupuesto fáctico acotado por la norma – con arreglo a qué, si no podría exigirse – ya que sólo así se produce los efectos jurídicos que le son propios. Otra cosa es la calificación que merezca la situación de la vida real al confrontarla con el presupuesto legal.

## Naturaleza del hecho imponible.

Cualquiera que sea el contenido y la estructura del hecho imponible, los efectos de su realización vienen determinados únicamente por la Ley. A los ojos del legislador tributario el hecho imponible, es eso, un hecho, y sólo la Ley. su voluntad, determina los efectos que derivan de su realización. Estas consideraciones adquieren una especial relevancia con relación a los hechos imponibles constituidos por negocios jurídicos (por ejemplo una compraventa). En ellos la voluntad de las partes y desde luego su manifestación es necesaria para la realización del negocio y determine sus efectos, pero no influye para nada en la configuración de la obligación tributaria. Para la obligación tributaria el negocio jurídico es simplemente el hecho que origina su nacimiento. Pero la obligación tributaria no se ve afectada por la voluntad de las partes que en él intervienen. La obligación tributaria depende en su contenido única y exclusivamente de la voluntad de la ley. En este sentido hemos de señalar que cuando los particulares toman acuerdos sobre el pago de los tributos, tales acuerdos pueden tener plena validez entre ellos en la esfera jurídico – privada, pero no afectan para nada en los vínculos que pueden unir a tales individuos con la Administración financiera y en concreto a las obligaciones tributarias a que deban hacer frente.

En este sentido el art. 36 de la LGT, dispone que la posición del sujeto pasivo y de los demás elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares. Tales actos o convenios no surtirán efecto ante la Administración sin perjuicio de sus consecuencias jurídico – privadas.

Por último el hecho imponible, es un hecho jurídico. Es la imagen abstracta de un concreto estado de las cosas previsto, descrito, configurado por la norma jurídica y cuya efectiva realización determina los efectos jurídicos previstos por el ordenamiento. Su naturaleza jurídica aparece así perfectamente clara. Sin embargo, el art. 28.1 de la L.G.T. nos habla de hechos imponibles de naturaleza jurídica o económica. En cualquier caso resulta claro que la distinción entre hechos imponibles de naturaleza jurídica y hechos imponibles de naturaleza económica no puede conducir a la afirmación, absurda, de que el hecho imponible no es, en algún caso un hecho jurídico. El hecho imponible es siempre jurídico, tipificado y regulado por norma jurídicas y de su realización se derivan los efectos jurídicos que de tal regulación se desprenden. Así afirma con toda claridad el art. 28.2. de la L.G.T.

Elementos constitutivos del hecho imponible; elemento objetivo: concepto y análisis de sus aspectos ; elemento subjetivo.

Para proceder al análisis del hecho imponible es conveniente distinguir dentro de él dos partes o elementos diferenciados : el elemento objetivo y elemento subjetivo del hecho imponible. El elemento objetivo o material del hecho imponible está constituido en sí mismo, objetivamente aislado de cualquier vinculación personal. Por ejemplo la mera existencia de una finca rústica o urbana susceptibles de producir rentas ; la afluencia de rentas a un patrimonio, la realización de una actividad administrativa, etc.

El elemento personal o subjetivo es el vínculo que une a una persona con el elemento objetivo, y que según los dispuesto por el legislador en cada caso determina en esa persona la condición de sujeto pasivo de la obligación tributaria. La unión de una persona con el elemento objetivo puede venir determinada por diferentes circunstancias; por ejemplo ser propietario de una finca, ser titular de una explotación o industria. Un ejemplo : El hecho imponible del Impuesto sobre Bienes Inmuebles es, la titularidad de un derecho de propiedad, de usufructo o de una concesión. El elemento material u objetivo de este presupuesto es la mera existencia de un bien inmueble rústico o urbano. El elemento subjetivo es un vínculo que une a una persona con este bien: un derecho (de propiedad, usufructo) cuya titularidad la convierte en sujeto pasivo de la obligación tributaria.

Este ejemplo pone de relieve que, como es, por otra parte obvio, ambos elementos, el objetivo y el subjetivo, aparecen indisoluble e íntimamente unidos dentro del presupuesto de hecho y su desglose presenta en ocasiones grandes dificultades. Sin embargo, creemos que tal desglose será siempre útil en el análisis

particularizado y profundo del presupuesto de hecho de cada tributo.

Entendemos por objeto del tributo el soporte material de la imposición , la materia imponible , la renta obtenida por una persona , el patrimonio de un sujeto. El legislador siempre, en los tributos que se inspiran en el principio de capacidad contributiva quiere gravar la riqueza del contribuyente; en ocasiones delimita qué elementos de esa riqueza quiere gravar . la renta o el patrimonio. En otras ocasiones , no. Quiere gravar la riqueza del contribuyente sin más especificaciones. Gravar la riqueza es el fin primario , fundamental del impuesto, en su acepción de fin o intento a que se encamina una acción u operación. El legislador quiere gravar la riqueza del contribuyente. O bien el legislador quiere gravar cierto tipo de riqueza del contribuyente. El esclarecimiento de estos fines es importante desde el punto de vista jurídico para una correcta interpretación de las normas. Y para ello es fundamental , dentro del esclarecimiento de la intención del legislador , de los fines que persigue , poner en claro cuál es la riqueza que el legislador quiere gravar. Ahora bien, para gravar una determinada riqueza del contribuyente el legislador puede seguir diferentes caminos , puede utilizar diferentes técnicas. La primera de ellas es gravar efectivamente la riqueza que quiere gravar. , así por ejemplo el impuesto sobre la renta quiere gravar la renta obtenida por las personas físicas y esta es la finalidad perseguida por el legislador. Pero la renta obtenida es también el objeto material del tributo. En el impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas la riqueza que se quiere gravar y la riqueza gravada , coinciden , por esto no tiene por que ser así necesariamente.

Así el legislador quiere gravar el consumo de ciertos bienes o si se quiere la renta gastada en su adquisición. Para ello establece un impuesto que grava no el consumo, sino la fabricación . El legislador supone que el impuesto se trasladará al consumidor . La riqueza que se quiere gravar es la renta gastada . El consumo o el gasto que éste supone son índices de capacidad de pago . Índices que el legislador tuvo en cuenta a la hora de establecer el tributo. Pero ¿cuál es la riqueza gravada? . Indudablemente , los bienes producidos , por cuya producción , se vendan o no se vendan , tiene que pagar el fabricante. Piénsese que en este caso la producción no se toma como índice de capacidad contributiva del fabricante , pues no es su capacidad lo que se quiere gravar , sino la capacidad de los consumidores. A este esquema responde claramente en nuestro ordenamiento positivo el impuesto especial que grava la fabricación o elaboración de la cerveza , cuyo hecho imponible es precisamente la fabricación o elaboración y cuyo devengo se produce en el momento en el que el proceso de fabricación se entiende concluido.

Vemos así , pues , que podemos diferenciar claramente dos conceptos :

La riqueza que el legislador quiere gravar,

La riqueza gravada.

La riqueza que se quiere gravar puede no estar incorporada a las normas que regulan el tributo. Puede , por tanto, desde luego, no estar incorporada a la norma que define su hecho imponible. Frente a la riqueza que se quiere gravar , que pertenece, insistimos, al mundo de los fines del legislador , podemos situar la riqueza efectivamente gravada objeto del tributo en el sentido de cosa o bien sobre el que recae o pesa el tributo, como las cosas sobre las que recae el tributo, a los bienes económicos sobre los que pesa; los bienes sujeto , los bienes gravados: aquellos bienes económicos o riqueza que aparecen descritos en las normas que determinan el hecho imponible de cada tributo y sobre los que dicho tributo recae o grava.

De esta forma se distingue claramente la riqueza gravada por cada tributo (objeto material) de la riqueza que se quiere gravar (objeto – fin).

## TEMA 13 : LA EXENCION TRIBUTARIA

### 1. Teoría jurídica de la Exención tributaria.

Con el término de exención se define el efecto de ciertos supuestos de hecho incluidos en el ámbito del hecho imponible cuya realización , pese a ello , no da lugar al surgimiento de la obligación tributaria de pago, constituyendo , pues una excepción a los efectos normales derivados de la realización de aquél. El mecanismo jurídico para que esto ocurra , ha sido explicado por Sainz de Bujanda por la concurrencia de dos normas con sentido contrapuesto. La primera, la norma tributaria que define el hecho imponible y le asocia el efecto de nacimiento de la obligación tributaria. La segunda la norma de exención que enerva los efectos de la anterior disponiendo que no se desarrollen respecto determinados sujetos que realicen el hecho imponible (las denominadas exenciones subjetivas) o impidiendo que se apliquen a determinados sujetos incluidos en este que la propia norma exoneradora precisa (exenciones objetivas). En uno , y en otro caso, se trata pues , de hipótesis en las que se verifica el hecho imponible del tributo , debiendo nacer en principio la obligación aneja a su realización , pero sin embargo, no llega a producirse esta circunstancia al evitarlo la norma de exención.

Este tributo y exención , se da, desde esta respectiva , una realización especular o de simetría, constituyendo uno y otra dos fenómenos antagónicos y opuestos, o según Sainz de Bujanda , siendo la exención el envés del tributo , la otra cara de la medalla. La exención tributaria, en un sentido vulgar , en un significado lingüístico , va aparejada a la liberación o exoneración del pago del tributo; sin embargo no se debe considerar como un privilegio , lo cual iría en contra de la concepción de un Estado Social y Democrático de Derecho , incompatible con la idea moderna de tributo ; sino que la exención no puede ser más que un instrumento técnico perfectivo del tributo que sirva para adecuar la tributación a la capacidad contributiva de los ciudadanos.

La Exención Tributaria y los principios constitucionales :de legalidad , de justicia , de seguridad jurídica.

La exención debe darse atendiendo a los principios constitucionales de legalidad, justicia y seguridad jurídica, ya que debe entenderse esta como un instrumento jurídico y no como un privilegio.

### Principio de legalidad

Constituyendo el hecho imponible del tributo un elemento esencial del mismo sujeto a la reserva de ley , es obvio que también la previsión de supuestos exentos ha de caer bajo el amparo de este principio de normación, y así se proclama expresamente en nuestro Derecho positivo. En primer lugar, el art. 133.3. de la C.E. , según el cual todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de Ley; en segundo lugar el art. 10 b) LGT, a cuyo tenor se regulará en todo caso por ley el establecimiento , supresión y prórroga de la exenciones, reducciones y demás bonificaciones del tributo. Puesto que los supuestos de exención integran el hecho imponible del tributo, al fijarse la exención se está codefiniendo el hecho imponible y sus consecuencias, o de otro modo, se está determinando el alcance y el contenido del deber de contribuir en esos supuestos concretos , y una operación como ésta sólo el legislador puede llevarla a cabo. En relación a ello , se han producido pronunciamientos del Tribunal Constitucional , recaídos sobre la reserva de ley en materia de exenciones. Dice a tal respecto la citada jurisprudencia que a resultas del art. 133.3 CE es obvio que hay una legalidad estricta que comprende el establecimiento de los beneficios fiscales, entre los que cuentan sin duda las exenciones y bonificaciones , pero no cualquier regulación de ellos concluyendo que la supresión y modificación de beneficios tributarios puede operarse por normas distintas a la ley. La generalidad de la doctrina que se ha ocupado de estas sentencias critica la solución a que llega el Tribunal Constitucional , adoptada posteriormente en numerosas ocasiones por el Tribunal Supremo , también llamado a pronunciarse sobre la misma cuestión , argumentando la incoherencia que supone exigir la reserva la ley para el establecimiento de beneficios fiscales y permitir que posteriores regulaciones de éstos puedan desarrollarse al margen de dicha reserva. Si se trata de una materia cubierta por el principio , no parece de recibo someterla a éste solo en su establecimiento y no en las restantes regulaciones , pues producido aquél , fácilmente quedaría sin efecto su previsión al permitirse posteriores modificaciones en las que ya no se precisa la intervención del legislador . Interpretando literalmente el citado art. 133 , nos indica que su

establecimiento debería ser por ley , pudiéndose después modificarse o suprimirse por normas de distinta naturaleza; pero además admitir que la exención pueda modificarse o suprimirse por norma no legal , significa que el supuesto por ella contemplado va a generar la obligación tributaria , al quedar dentro del hecho imponible y eliminarse la norma que lo exoneraba. Por tanto , se estaría definiendo en virtud de esa reforma un nuevo supuesto gravado , es decir el establecimiento del tributo en su sentido más pleno de obligación de pago. Por ello Martín Queralt nos relata como no parece coherente esta solución ni siquiera con la propia jurisprudencia que reiteradamente ha venido exigiendo la reserva de ley para establecer tributos o incluso para definir sus elementos esenciales

## 2 Principio de justicia

Nos dice la Constitución , en su artículo 31 Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos, de acuerdo con su capacidad , mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad , que en ningún caso tendrá carácter confiscatorio. La justicia tributaria debe alcanzarse mediante la capacidad económica y de los principios de igualdad y progresividad. El concepto de justicia tributaria se perfila como participación de todos los ciudadanos , según su capacidad económica, a través de la imposición fiscal , en la financiación de la actividad pública , no atendiendo con ingresos extraordinarios (extratributarios) por imperativo constitucional, todos los impuestos sea cual fuere su justificación y / o finalidad han de someterse al principio de justicia , concebido en cuanto al establecimiento y ordenación jurídica de los mismos , en la capacidad económica de los mismos, en la capacidad económica de los ciudadanos.

Con relación a las exenciones , el principio de justicia se concreta del siguiente modo :

Generalidad. En el Estado de Derecho , no pueden existir privilegios y por tanto la exención no puede en modo alguno configurarse como tal . Para que la exención sea respetuosa con este principio , deberá estarse a lo que resulte de su fundamento.

Progresividad. La exención puede servir a la progresividad del sistema , cuando libra de gravamen a las manifestaciones mínimas o nulas de capacidad económica..

Capacidad económica . La exención debe de formularse de tal modo que tribute lo que es justo que tribute y no que no es justo lo que no tribute. El criterio de justicia debe buscarse en la capacidad económica como tal y como viene formulada en el texto constitucional.

## 3 Principio de Seguridad Jurídica.

Nos dice el art. 9.3. que la Constitución garantiza la seguridad jurídica. La seguridad jurídica es un principio consustancial al estado de Derecho. El derecho a la seguridad jurídica se sintetiza en la certidumbre del derecho y la eliminación de la arbitrariedad. En materia de exenciones , Sanz de Bujanda , establece la circunstancias que hacen acorde su establecimiento con el principio de la seguridad jurídica.:

Que el establecimiento de la exención se produzca por las vías que señala el ordenamiento constitucional,

Que las exenciones tengan publicidad,

Que los contribuyentes beneficiarios de las exenciones puedan disfrutar de ellas directamente por obra de la ley, sin necesidad de previa declaración administrativa,

Que la hipótesis de la declaración administrativa de la exención , sea por alguna razón indispensable para que el ordenamiento tributario habilite recursos administrativos y judiciales frente a los actos resolutiveos en la materia.

Que llevado a cabo el reconocimiento de la exención , no puedan producirse modificaciones arbitrarias en el estatuto jurídico de los sujetos favorecido por ella.

Que los litigios en materia de exención se resuelvan agotados los recursos administrativos en la esfera jurisdiccional

## 2. Distinción entre exención y sujeción.

La comprensión del instituto de la exención se completa al contrastarlo con otras hipótesis contenidas en las Leyes tributarias y que tampoco dan lugar al nacimiento de la obligación , como son los supuestos de no sujeción a los que se refiere el art. 29 de la LGT . Si los supuestos de exención y de no sujeción tienen en común la ausencia de obligación tributaria como consecuencia de su verificación ; la diferencia entre unos y otros, es no obstante capital. En los primeros, en efecto se está produciendo el hecho imponible del tributo, al estar los supuestos exentos incluidos en el ámbito de aquel . En los segundos por contra no hay realización del hecho imponible tratándose de presupuestos que quedan fuera de su órbita , aunque en ocasiones guarden proximidad a aquél . De ahí que la norma que fijan unos y otros merezcan diferente consideración , pues en el caso de la sujeción la norma que la establece no confiere mandato jurídico alguno ni incorpora ninguna supuesto por ella contemplado. En cambio la norma de exención si encierra mandato consistente en enervar los efectos derivados de la realización del hecho imponible en los supuestos específicos que prevé. Por eso subraya la doctrina , la norma de no sujeción no llega a tener verdadera naturaleza jurídica siendo meramente didáctica y aclaratoria respecto a hechos próximos y fronterizos con el hecho imponible, pero que quedan fuera de él . Aunque el propio legislador lo precise , la misma consecuencia podría obtenerse mediante la adecuada interpretación de las normas tipificadoras del hecho imponible, y por tal razón la norma de no sujeción es perfectamente suprimible , sin que en nada varíe el diseño y la regulación del tributo en cuestión. A diferencia de ésta, la norma de le exención resulta insuprimible e insustituible mediante la interpretación , pues de no existir se aplicaría a los supuestos por ella contemplados la que regula las consecuencias del hecho imponible , ya que se incluyen en éste, y por ende , surgiría a partir de ellos la obligación tributaria.

## 3. Relación íntima entre hecho imponible y exención tributaria . Fundamentos de la exención.

Hay una íntima relación entre hecho imponible y exención tributaria. Toda exención lleva a la definición de un hecho imponible en la que sin embargo no se producen las consecuencias tributarias. Las exenciones pueden ser objetivas y subjetivas.:

Exenciones objetivas, se conceden en razón a la materia o al objeto de gravamen, impide el nacimiento de la obligación tributaria .

Exenciones subjetivas, se conceden en atención a las circunstancias personales del sujeto; excluye la obligación tributaria , correspondiente al sujeto exento , lo cual no impide que aquella pueda nacer a cargo de otras personas.

Así , por ejemplo , la Ley del I.V.A. declara exentas las entregas de terrenos no edificables (exención objetiva) , mientras que la Ley del I.T.P.A.J.D. declara exentas las transmisiones , operaciones o actos realizados por la Cruz Roja (exenciones subjetivas).

Cuando el hecho o circunstancia al que la Ley liga el no nacimiento se refiere tanto al hecho como al sujeto considerados podemos hablar de una exención mixta; así la Ley del I.V.A. declara exentas las prestaciones de servicios y entregas de bienes que, para el cumplimiento de sus fines, realice la Seguridad Social.

Relación entre el elemento objetivo del hecho imponible y la exención objetiva.

La exención objetiva está íntimamente ligada al elemento objetivo del hecho imponible. En efecto, el

elemento objetivo comprende el hecho imponible con independencia de la persona que lo realiza, y esta no aceptación de las personas es precisamente lo que caracteriza a la exención objetiva.

En ocasiones, la exención objetiva puede ser configurada con la ayuda de elementos personales , porque en estos casos lo que ocurre es que tal referencia personal en realidad cumple una función delimitadora del elemento objetivo del hecho imponible.

Relación entre elemento subjetivo del hecho imponible y exención subjetiva.

Cuando la ley establece un supuesto de no sujeción de carácter subjetivo está delimitando una frontera que divide el universo ideal de posibles sujetos pasivos en dos conjuntos , quienes pueden ser sujetos pasivos del tributo y quienes no pueden serlo. En una hipótesis de este tipo , el hecho imponible no resulta el elemento de mayor relevancia , pues lo que aparece en primer plano es una consideración sobre la subjetividad del tributo. Lo que la exención subjetiva prevé es que si el presupuesto de hecho es realizado por determinadas personas no nacerá para esas personas la obligación tributaria. La exención subjetiva se concede en cuanto que realiza el elemento objetivo del hecho imponible , situación que normalmente generaría el nacimiento de la obligación de contribuir , efecto que se impide mediante la norma de exención.

La exención subjetiva no contempla al sujeto pasivo aislado sino que se refiere al vínculo que una a una persona con el hecho imponible , es decir, al elemento subjetivo del hecho imponible , para establecer determinadas hipótesis referidas a tal vínculo en las cuales se excluye el nacimiento de la obligación tributaria.

Nuestro Derecho positivo , no emplea normalmente la expresión de exención parcial , para aludir los beneficios fiscales (reducciones, bonificaciones, deducciones, etc.), que no significan, como la exención , el no nacimiento de la obligación tributaria , sino una minoración de la cantidad a pagar. Tampoco recoge en la actualidad supuestos significativos de lo que Albiñana llamó exenciones técnicas, con las que el legislador trataba de delimitar el campo de acción de los diferentes tributos , declarando exento un hecho en uno de ellos porque o cuando estaba sujeto a otro. Se trataba en realidad de supuestos de no sujeción que, bajo la forma de exención , servían para tal función delimitadora. Nuestro derecho vigente utiliza para ello, en general , correctamente, la técnica más apropiada de la no sujeción . Y así el art. 5.5 de la Ley del I.R.P.F. declara que no están sujetos a este tributo los incrementos sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

La pretendida exención del repercutido.

La exención del repercutido nace de la Jurisprudencia del Tribunal Supremo, dicho tribunal configura una extraña exención , ajenos a los elementos de la relación tributaria, que ha de adoptar para conseguir la exención del repercutido , una de estas dos formas :

La prohibición de la repercusión jurídica del impuesto,

o la exención del sujeto pasivo en virtud de su imposibilidad de realizar la repercusión jurídica del impuesto.

Un debate parlamentario ocurrió con la Cruz Roja llegó una carta al parlamento , diciendo :nosotros estamos exentos de I.V.A. en el sentido de que no cobramos I.V.A. a nuestros beneficiarios , pero además queremos estar exentos de I.V.A. en el sentido de no pagar el I.V.A. a nuestros proveedores. Todo el mundo entendía que la Cruz Roja no debía pagar I.V.A. , y esto es como configurar una exención del repercutido , es decir, la exención que afecta a la realización del hecho imponible en lugar de afectar al sujeto pasivo que realiza el hecho imponible , afecta al usuario de una determinada actividad económica.

En relación a lo anterior el art. 31.2.LGT nos dice nunca perderá su condición de contribuyente quién según la ley, deba soportar la carga tributaria , aunque realice su traslación a otras personas



Consecuencias :

Quien contrate con la compañía no gozará de la exención.

Se debe negar la validez de la constitución jurisprudencial de la exención del repercutido.

No es posible extender la exención de compañías a los supuestos a que esta afecta a la compañía por vía de repercusión.

Clasificación Temporal de las Exenciones : Permanentes y Temporales.

Se entiende por exenciones permanentes aquellas cuyo periodo de vigencia no aparece establecido de antemano en la Ley. Nace con voluntad de resultar vigente mientras los sea la propia Ley en la que ha sido establecida; el establecimiento de exenciones permanentes no implica su vigencia perpetua , puesto que la norma que se establece puede cesar en su vigencia (derogación , aplicación del mandato del art. 15 L.G.T.).

Se entiende por exenciones temporales aquellas que sólo excluyen el nacimiento de la obligación tributario durante un plazo que se fija por la norma jurídica en el momento de concederse la exención.

Mínimo Exento

Hace referencia a aquellos tributos en los que las cuantías en las que se concreta el hecho imponible son ínfimas y por consiguiente son declaradas libres de tributación. Por ejemplo el I.R.P.F., se establece dos mecanismos distintos :

Las personas que perciban menos de una determinada cantidad no tributan,

Con independencia de la cuantía, una primera porción queda exonerada de gravamen.

Es un elemento de justicia tributaria muy adecuado en un sistema tributario que debe ser progresivo, ya que se debe liberar de gravamen a las franjas inferiores de renta e incrementar más que proporcionalmente la tributación en las franjas superiores de renta de manera que se produzca una redistribución de la riqueza , es un objetivo inserto en la definición de Estado Social y Democrático de Derecho.

Exenciones Mixtas

Sanz de Bujanda entiende que no es posible mantener la autonomía de las pretendidas exenciones mixtas, dado que no son más que una modalidad de las exenciones objetivas. En las exenciones mixtas , el hecho imponible exento queda delimitado por la intervención de determinada persona en la actividad que resulta beneficiada con la exención.

Exenciones Puras y Condicionales.

Sería condicional la que solo surte efectos para el presunto beneficiario en cuanto este cumple aquello que la norma jurídica le requiere para ser sujeto exento . Por este criterio la exención pura es la que para resultar operativa no lleva aparejada una delegación.

Exenciones Técnicas

Según el Prof. Albiñana se llama exención técnica a la que no constituye una exención del régimen jurídico del correspondiente tributo, sino que instrumenta la racionalidad del sistema en el que el mismo se encuentra presente. La exención técnica puede ser total o parcial.

## Exenciones Totales y Parciales

Desde un punto de vista cuantitativo las exenciones pueden clasificarse en totales y parciales :

Totales son aquellas en las que se produce una liberación total de la carga tributaria atribuida por la ley a un sistema de derecho o a determinadas personas . Las exenciones totales impiden el nacimiento de la obligación tributaria.

Las exenciones parciales , se produce el nacimiento de la obligación tributaria en cuanto a cantidad de la existencia de dicha exención , ya se otorgue esta en razón del elemento subjetivo u objetivo del hecho imponible.

Parte de la doctrina entiende no obstante que esta ultima se corresponde con una bonificación fiscal , más que una exención , y entiende que solo pueden darse exenciones totales.

## Exenciones Extrafiscales

En determinadas ocasiones por criterios económicos, políticos , se pretenden conseguir determinados objetivos , como estimular el crecimiento , motivar la inversión , y para ello se adoptan medidas gubernamentales como establecer exenciones tributarias que contribuyan a la consecución de tales objetivos.

### 4. El Problema de la interpretación de las exenciones.

Con el fin de discriminar entre supuestos susceptibles de integrarse en el hecho imponible , podemos considerar :

La reformulación que en los últimos años han registrado los principios de justicia tributaria. De una parte, porque el principio de igualdad ampara por si mismo ciertas discriminaciones , basadas en criterios razonables , fundados y no arbitrarios

El tributo como instituto jurídico complejo , cuyo contenido no se agota con la obligación tributaria , sino que encierra en su seno una amplia diversidad de potestades administrativas, deberes pecuniarios y no pecuniarios del particular, posiciones jurídicas subjetivas y hasta procedimientos administrativos a través de los cuales se aplica y desarrolla el tributo.

La evolución del sistema tributario , en base a impuestos sintéticos cuyo hecho imponible se formula lo más ampliamente posible para abarcar en su integridad un índice o manifestación de capacidad económica (renta, patrimonio, ventas – consumo), al tiempo, que se tiende a lograr una efectiva personalización del gravamen , intentando ajustar la carga tributaria a las circunstancias concretas del sujeto.

Aparece pues el instituto de la exención como elemento idóneo gracias al cual el legislador puede matizar las consecuencias para ciertos casos, concretos de la realización del hecho imponible, configurando la obligación tributaria surgida de ellos por importe inferior al ordinario o incluso eliminándola. Desde esta óptica la exención constituye una previsión más detallada del alcance de la imposición en ciertos supuestos concretos. El hecho exento no aparece de este modo como el envés del hecho imponible, sino como parte integrante del mismo, como una de las múltiples modalidades , en que éste puede llevarse a cabo y que no en todas ellas ha de tener los mismos efectos ni las mismas consecuencias. En todo caso , frente a un supuesto de exención la Administración conserva en identidad de términos que respecto a los supuestos gravados , sus potestades de comprobación e investigación , pudiendo llegar en ejercicio de su potestad de imposición a la liquidación del tributo aplicando la exención . Correlativamente el particular debe soportar las actuaciones inspectoras y comprobatorias , así como ciertos deberes formales en igual posición jurídica que si existiera la obligación tributaria de pago. Dicho sumariamente , la realización de un supuesto exento implica también la sujeción al

tributo, como no podía ser menos tratándose , en definitiva, de la realización del hecho imponible. Dicha sujeción tiene la particularidad de no traducirse en una obligación de pago, pero no por ello es excepción o negación del tributo, sino que abarca otras manifestaciones del contenido de éste distintas a la obligación tributaria principal. Por eso, reducir el instituto del exención al no nacimiento de la obligación tributaria supone incurrir en el mismo defecto que reducir el contenido del instituto del tributo a dicha obligación.

Diversas dificultades , se oponen a la recepción en el ámbito de las exenciones de la categoría de los derechos adquiridos :

La propia crisis de esta categoría , de los derechos adquiridos , desechada por gran parte de la doctrina jurídica por su equivocidad e inexactitud.

La consideración de la exención como codefinidora del hecho imponible y como modalidad de la imposición , lo que impide apreciarla como situación jurídica subjetiva sobre la que edificar el hecho imponible.

La dificultad de considerar adquirida , antes de la eventual reforma normativa, pues al devengarse ésta por la realización del hecho imponible , y en los tributos periódicos en cada uno de dichos períodos , sólo una ley retroactiva aplicable a hechos ya realizados podría permitir entender que con anterioridad a la misma se había iniciado y adquirido la exención.

Atendiendo , en efecto, al mecanismo del devengo de la exención dos situaciones pueden darse al entrar en vigor una ley que modifique o suprima determinado beneficio fiscal. La primera, que antes de dicha entrada en vigor se hayan consumado diversos períodos impositivos, habiéndose devengado en cada uno de ellos la correspondiente exención . Basta en este caso el principio de irretroactividad para mantener los beneficios devengados a resguardo de la nueva norma . La segunda situación es la de los eventuales beneficios pendientes de producción, pero aún no devengados al no haberse verificado en su integridad el período impositivo en que se esté , ni desde luego, los sucesivos. No habiendo nacido todavía la exención derivada de estos últimos , no puede considerarse ya adquirida frente a la ley modificadora,. La construcción de los derechos adquiridos resulta , pues, innecesaria en el primer caso , y de imposible aplicación en el segundo, ya que la realización del hecho imponible en cada período tendrá lugar bajo la vigencia de la ley nueva.

## TEMA 14 : SUJETOS DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

### 1. Introducción.

Al establecer los tributos , las normas tributarias persiguen como finalidad primordial conseguir un ingreso para el Estado; tal fin se consigue mediante un mecanismo jurídico : la Ley liga a la realización de ciertos hechos la obligación a cargo de ciertas personas de pagar como tributo al Estado una suma de dinero. El tributo se configura como obligación, como una relación jurídica tributaria constituida en virtud de ciertos hechos entre dos o más personas por la que una, denominada acreedor , puede exigir de otra , llamada deudor una determina prestación; sin embargo la relación tributaria no se agota únicamente con esta relación de dar una suma de dinero , sino que éstas establecen (las normas tributarias), con el fin general de asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias , una variada gama de relaciones y vínculos jurídicos entre Administración y administrados; estos ocuparan por un lado la posición de sujeto activo y sujeto pasivo de la relación :

#### Sujeto activo

Suele identificarse con el acreedor de la deuda que representa el contenido esencial de la relación jurídica tributaria. Se distingue entre el ente público como titular del poder tributario o potestad normativa de creación de tributos y el propio (o diferente) ente público como titular del derecho de crédito en la relación jurídica que se origina con el hecho imponible previstos en la propia norma.

La posición del acreedor tributario se diferencia netamente de la del normal acreedor en lo que se refiere a la disponibilidad del crédito y a la novación en el lado pasivo de la relación. En ocasiones esta relación se establecerá no con el ente público beneficiario de la prestación (que sería propiamente el acreedor), sino otra Administración encargada de gestionar el tributo, será cuestión de competencia, lo que interesa conocer es quien será el órgano competente para recibir el pago, para practicar la liquidación, para exigir por la vía coactiva el cumplimiento, etc.

## 2. Sujeto Pasivo.

### 1. Concepto jurídico y definición legal.

Frente a la Administración tributaria, encontramos una pluralidad de sujetos que se hallan sometidos a los diversos derechos y potestades que integran dicha función. Algunos de estos sujetos tienen la obligación de pagar la obligación tributaria y, además, de cumplir otros deberes accesorios; otros aparecen como obligados al pago de prestaciones pecuniarias distintas de la deuda tributaria en el sentido estricto; otros son sencillamente sujetos de deberes de contenido no pecuniarios de información respecto de terceros.

A este conjunto se refiere el RGIT de 1986 con la denominación de obligados tributarios, concepto que engloba tanto a los titulares de obligaciones pecuniarias como a los sometidos simplemente a deberes de información respecto de terceros.

Dentro de este conjunto, podemos aislar, en una primera aproximación, a los sujetos a los que la ley impone un deber u obligación con contenido pecuniario. Serían los deudores tributarios, figuras integrantes propiamente de esta categoría: contribuyente, sustituto y al responsable.

Finalmente, en el círculo más reducido las figuras para las que la ley reserva la denominación estricta de sujetos pasivos sea como contribuyente, sea como sustituto del mismo. El contenido de dichas prestaciones es explicitado en el art. 35: deber de pagar la obligación tributaria, como contenido esencial, deberes de contabilidad, de soportar inspecciones, de proporcionar información, como prestaciones accesorias.

Los diferentes supuestos o figuras de sujeción se diferencian entre sí en razón del presupuesto de hecho definido en la norma y que hace nacer en cada caso la correspondiente situación de sujeción.

### Contribuyente

La primera de las categorías del sujeto pasivo es la del contribuyente, al que podemos considerar el sujeto pasivo por antonomasia. El art. 31 LGT define al contribuyente en los siguientes términos: 1. Es contribuyente la persona natural o jurídica a quien la ley impone la carga tributaria del hecho imponible. 2. Nunca perderá su condición de contribuyente quien, según la ley, deba soportar la carga tributaria, aunque realice su translación a otras personas. Dentro de esta definición es necesario resaltar la ecuación que se establece entre los conceptos de contribuyente y hecho imponible. Con expresión más sencilla podemos definir al contribuyente como la persona que realiza el hecho imponible o que se encuentra en la situación descrita en el mismo, es decir en términos de capacidad económica, sería el titular de la misma definida en el hecho imponible.

### 2 El problema de los entes sin personalidad jurídica.

En ocasiones las leyes de los diferentes tributos configuran como sujetos pasivos a entes de hecho o conjuntos patrimoniales desprovistos de personalidad jurídica, es el caso, por ejemplo, de las comunidades de bienes. La LGT en su art. 33 establece: Tendrán la consideración de sujetos pasivos, en las leyes tributarias en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica constituyen una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición. Son varias las leyes que hacen uso de esta posibilidad (por ejemplo la del IVA o la LRHL, respecto de varios tributos).

locales.

Para explicar como se constituye o desarrolla la relación jurídica tributaria en estos casos , conviene tener en cuenta no sólo el propio art. 33 , sino también el 43.4 y el 39 ; Dice el primero de los dos preceptos citados que en el caso de los entes del art. 33 actuará en su representación el que la ostente , y de no haberse designado expresamente representante , se considerará como tal al que aparentemente ejerza la gestión o dirección, y en su defecto, cualquiera de los miembros o partícipes. El art. 39 por su parte establece lo siguiente : Los copartícipes o cotitulares de las entidades jurídicas o económicas a las que se refiere el art. 33 de la Ley General Tributaria responderán solidariamente , y en proporción a sus respectivas participaciones , de las obligaciones tributarias de dichas entidades .De acuerdo con esto , la Administración dirigirá la liquidación y dirigirá la acción de cobro por el importe total de la deuda contra la comunidad de bienes , identificando al destinatario formal de los actos administrativos correspondientes mediante el recurso del art. 43.4 . Finalizado el periodo voluntario de pago , de conformidad con el esquema de la responsabilidad solidaria , se derivará la acción contra los partícipes individuales , pero con la particularidad de que a cada uno de ellos será exigible sólo la porción de la deuda correspondiente a su cuota de participación en la comunidad o conjunto patrimonial correspondiente.

El art. 39 establece un supuesto, en el que los partícipes responden solidariamente respecto del ente de hecho o patrimonio separado y mancomunadamente entre sí. Puede decirse, si se quiere, que la comunidad o ente de hecho no es un auténtico sujeto pasivo, al no tener personalidad jurídica propia distinta de la de los partícipes, que deben, en consecuencia , ser calificados , como los auténticos sujetos pasivos , titulares de la deuda tributaria. Pero lo que interesa destacar es que la presencia del patrimonio separado que da lugar al ente de hecho determina una neta separación en la responsabilidad patrimonial correspondiente a dicha deuda : por un lado, el patrimonio del ente, o patrimonio poseído en común; por otro los diversos patrimonios individuales. Con la particularidad, recalamos , de lo que en primer caso se exige es la totalidad de la deuda y en el segundo sólo la porción correspondiente a la cuota de participación.

### 3. El domicilio fiscal

Por razones de seguridad jurídica y de eficacia en la gestión , la identificación del domicilio fiscal , en cual deben producirse las notificaciones ,tiene una gran importancia en el procedimiento tributario. El domicilio es determinante de la competencia territorial de las oficinas gestoras (art. 92 LGT) y es igualmente decisivo en orden a las actuaciones de comprobación e investigación.

Los criterios para su determinación son los establecidos en el art. 45.1 LGT , que distingue entre personas físicas y jurídicas :1.El domicilio a los efectos tributarios será :

Para las personas naturales , el de su residencia habitual,

Para las personas jurídicas, el de su domicilio social, siempre que en él esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso se atenderá al lugar en que radiquen dicha gestión o dirección. En el caso de las sociedades residentes en el extranjero que desarrollen actividades en España, su domicilio fiscal será el del lugar que radique la gestión y dirección de sus negocios (art. 46.2).

El art. 45.2. dicta unas normas de carácter procedimental : 2.La Administración podrá exigir a los sujetos pasivos que declaren su domicilio tributario. Cuando un sujeto pasivo cambie de domicilio deberá ponerlo en conocimiento de la Administración tributaria mediante declaración expresa al efecto , sin que el cambio de domicilio produzca efectos frente a la Administración hasta tanto se presente la citada declaración tributaria. La Administración podrá rectificar el domicilio tributario de los sujetos pasivos mediante la comprobación pertinente.

El art. 46.1. de la LGT, nos dice que los sujetos pasivos que residan en el extranjero durante más de seis

meses cada año natural vendrán obligados a designar un representante con domicilio en territorio español , a los efectos de sus relaciones con la Hacienda Pública Parece pues desprenderse de esta norma, que como norma general la falta de residencia efectiva en territorio español por más de seis meses en cada año natural priva a las personas que se hallen en tales circunstancias y a efectos tributarios en domicilio fijo en el citado territorio , y por ello ordena el nombramiento de un representante que sí lo tenga , y con el que , por tanto, pueda relacionarse normalmente la Hacienda Pública.

No está de más recordar , para finalizar nuestra referencia al domicilio, que en esta materia hay que acudir sin duda al derecho supletorio contenido en las disposiciones generales del Derecho administrativo y a los preceptos del Derecho común . El Código Civil , la Ley de Sociedades Anónimas , deben ser frecuentemente consultados para determinar el domicilio de los sujetos pasivos de la obligación tributaria.

#### 4. Capacidad de obrar.

Según dispone el art. 42 LGT , en el orden tributario tendrán capacidad de obrar , además de las personas que la ostentan con arreglo a las normas del derecho privado, la mujer casada y los menores de edad en las relaciones tributarias derivadas de aquellas actividades , cuyo ejercicio les está permitido por el ordenamiento jurídico la asistencia del marido o de la persona que ejerza la patria potestad o tutela , respectivamente.

La norma que debe entenderse vigente en esta materia es la contenida en el art. 30 de la LRJAP y PAC: Tendrán capacidad de obrar ante las Administraciones Públicas, además de las personas que la ostenten con arreglo a las normas civiles , los menores de edad para el ejercicio y defensa de aquellos de sus intereses cuya actuación esté permitida por el ordenamiento jurídico-administrativo sin la asistencia de la persona que ejerza la patria potestad , tutela o curatela. Se exceptúa el supuesto de los menores incapacitados , cuando la extensión de la incapacidad afecte al ejercicio de los derechos o intereses de que se trate.

#### 5. Representación obligatoria y voluntaria.

Respecto de la representación, debe igualmente decirse que la LGT sigue , en general , los criterios de la legislación general de Derecho Administrativo (LPA). Podemos distinguir entre la representación voluntaria y la representación legal.

Representación voluntaria, se encuentra regulada en el art. 43 de la LGT: 1. El sujeto pasivo con capacidad de obrar podrá actuar por medio de representante , con el que se entenderán las sucesivas actuaciones administrativas, si no se hace manifestación en contrario. 2 Para interponer reclamaciones , desistir de ellas en cualquiera de sus instancias y renunciar derechos en nombre de un sujeto pasivo deberá acreditarse la representación con poder bastante mediante documento público o privado con firma legitimada notarialmente o comparecencia ante el órgano administrativo competente . Para los actos de mero trámite se presumirá concedida la representación. 3.La falta o insuficiencia del poder no impedirá que se tenga por realizado el acto de que se trate, siempre que se acompañe aquel o se subsane el defecto dentro del plazo de diez días que deberá conceder al efecto el órgano administrador.

Podemos ver unos criterios flexibles y nada formalistas : la acreditación del poder se hace necesaria sólo para interponer reclamaciones , desistir de ellas o renunciar derechos. En estos casos puede documentarse mediante escritura pública , escritura privada debidamente legitimada o apud actam.

La regulación de la LGT sigue las pautas en la legislación general del Derecho administrativo ; LA Ley de Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común ha introducido un criterio de mayor flexibilidad en cuanto a los medios de acreditación del poder : cualquier medio válido en derecho que deje constancia fidedigna o mediante declaración por comparecencia personal del interesado (art. 32.3 de la LRJAP y PAC).

El Reglamento General de Inspección advierte expresamente la necesidad de acreditar la representación para proceder a suscribir las actas de inspección en nombre del obligado tributario y, en general, para todos los actos que no sean de mero trámite por afectar directamente a los derechos y obligaciones del dicho obligado tributario. El propio reglamento detalla las formas de acreditar la representación en el mencionado procedimiento de inspección y los efectos de la misma.

Representación legal. Por los sujetos pasivos que carezcan de capacidad, actuarán sus representantes legales. Dichos representantes son de manera expresa considerados responsables de las infracciones tributarias que cometan en la gestión de los asuntos de sus representados.

En relación a los entes del art. 33 de la LGT., sabemos ya que las personas que están integradas en ellos pueden nombrar un representante para sus relaciones con la Administración financiera. Si no lo hacen, la Ley (representación legal) considerará como tal al que aparentemente ejerza la gestión o dirección y, en su defecto, cualquiera de los miembros o partícipes que integren o compongan la entidad o comunidad. (art. 43.4).

## 6. Transmisión de la Deuda Tributaria ; puntualizaciones.

Importantes peculiaridades respecto del régimen común de las obligaciones, tal como éste aparece en el Código Civil. De entrada en el ámbito tributario queda descartada la posibilidad de transmisión inter vivos. Ello deriva del principio fundamental de indisponibilidad del crédito tributario o inderogabilidad de la obligación tributaria. La Administración, a diferencia del acreedor de Derecho Común, no puede aceptar el cambio de deudor, del sujeto pasivo al que la Ley quiere gravar, ni siquiera en el supuesto de que el nuevo deudor propuesto sea más solvente que el previsto legalmente. Según esto, quedaría excluida, la posibilidad de pactos directamente encaminados a alterar la titularidad de la deuda tributaria.

En cuanto a la sucesión mortis causa, no existen especialidades en Derecho Tributario, respecto de lo que imponen los principios del Derecho Sucesorio. Las deudas tributarias forman parte, al igual que los restantes débitos, del pasivo del caudal hereditario y se transmiten a quienes sucedan al causante en la titularidad de su patrimonio. El art. 89.3. indica que en ningún caso serán transmisibles las sanciones. Teniendo en cuenta precisamente el régimen ordinario previsto en el Código Civil, hay que entender que, puesto que las deudas tributarias forman parte del pasivo de la herencia, las mismas son exigibles, en principio, sólo a los herederos o sucesores a título universal.

Desde el punto de vista específico del Derecho Tributario, lo que interesa es la regulación de los modos a través de los cuales la Administración entabla la relación con los sucesores mortis causa. A ello se refiere fundamentalmente el Reglamento de Recaudación en diversos puntos. Los apartados 2 y 4 del art. 15 del citado cuerpo, nos indica que al fallecimiento del causante se producirá la notificación con requerimiento seguido en relación al causante: si la deuda se encontraba en periodo voluntario, se le requerirá el pago en los plazos correspondientes a esta fase; si se hallase en apremio, los plazos serán los de este procedimiento. En caso de que el heredero alegare hacer uso del derecho a deliberar, se esperará a que transcurra el plazo para el mismo, durante el cual podrá solicitar certificación sobre la situación tributaria del causante de manera análoga a lo previsto para el responsable por adquisición de explotación económica. Mientras la herencia se encuentre yacente (pendiente de aceptación), la gestión recaudadora proseguirá con respecto del caudal hereditario, entendiéndose las actuaciones con quien ostente la administración o representación de la herencia. En el caso de que, por no haber derechos conocidos o por haber los conocidos renunciado a la herencia, surgiera el derecho del Estado a la misma, los órganos de recaudación darán comunicación de esta circunstancia al Servicio Jurídico del Estado, para que inste la indicada condición de heredero, pero continuarán la gestión recaudatoria contra los bienes y derechos de la herencia.

Aparte de las referencias que se han hecho a la posición de los sucesores en el procedimiento recaudatorio, debe señalarse que en los restantes procedimientos tributarios ha de aplicarse el mismo principio de subrogación de estos sucesores en la posición del causante. Así debe entenderse en relación con el

procedimiento de liquidación , aún en ausencia de norma específica para el mismo. Lo propio cabe afirmar respecto del procedimiento de inspección.

Transmisión a los socios de las deudas tributarias de entidades disueltas.

Un supuesto impropio de sucesión es el que sucede con la extinción de la personalidad jurídica en el caso de sociedades. Regulado en el art. 89.4 de la LGT : En el caso de sociedades o entidades disueltas sus obligaciones tributarias se transmitirán a los socios o partícipes en el capital , que responderán de ellas solidariamente y hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que se les hubiera adjudicado.

El legislador fiscal establece que la Hacienda podrá dirigirse contra los socios de la entidad disuelta para exigirles las deudas pendientes de la sociedad . A este respecto, conviene llamar la atención sobre las discordancias o peculiaridades de la legislación fiscal respecto de las normas sustantivas que regulan el proceso de liquidación de la sociedad. En efecto , estas normas (art. 235 Código de Comercio y 277.2 de la LSA) establecen que los liquidadores no podrán repartir entre los socios el patrimonio social sin que hayan sido satisfechos los acreedores o consignado el importe de sus créditos , si éstos estuvieran vencidos , previéndose al propio tiempo , la obligación de asegurar el pago de los créditos nos vencidos.

Así pues , el indicado precepto de la LGT tendrá sentido solamente en aquellos casos en que los liquidadores no hubieren respetado el mandato de satisfacer a los acreedores antes de proceder al reparto. En estos supuestos la legislación mercantil establece genéricamente la responsabilidades de los liquidadores , por los perjuicios que hubieren causado a los accionistas y acreedores con fraude o negligencia grave en el desempeño de su cargo.

La norma fiscal bien, pues, a introducir un tratamiento diferenciado para la Hacienda Pública, en comparación con los restantes acreedores. La Hacienda podrá dirigirse contra los socios, los cuales responden conjuntamente, en régimen de solidaridad, pudiendo, pues, la acción ser dirigida contra cualquiera de ellos, aunque sólo hasta el importe de la cuota de liquidación correspondiente. El RGR precisa que si se trata de deudas tributarias ya liquidadas y notificadas, la Administración podrá dirigirse contra cualquiera de los obligados solidariamente o contra todos ellos simultáneamente , notificándoles el correspondiente requerimiento para que efectúen el pago en período voluntario o en apremio , según cual fuera la situación d ella deuda en el momento de disolución d ella sociedad (art. 15.1). El pago por cualquiera de los socios liberará a los demás , si es del total de la deuda ; en caso contrario, proseguirá la acción contra los restantes hasta el cobro total.

### 3. Sustitutos y otras figuras.

#### 1. Sustituto.

Nos dice el art. 32 de la LGT :Es sustituto del contribuyente el sujeto pasivo que, por imposición de la ley y en lugar de aquél , está obligado al cumplimiento de las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria. El concepto se aplica especialmente a quienes se halla obligados por ley a detraer , con ocasión de los pagos que realicen a otras personas, el gravamen correspondiente , asumiendo la obligación de efectuar su ingreso en el Tesoro. De acuerdo con esto las notas que caracterizan a este sujeto son :

Esta posición debe ser establecida por ley, que define de forma general y abstracta el presupuesto cuya realización da lugar a la sustitución. Este presupuesto de hecho es distinto del hecho imponible. A diferencia del hecho imponible , el presupuesto de la sustitución no supone manifestación de capacidad contributiva.

El sustituto ocupa el lugar del contribuyente , que queda pues desplazado de esta relación : el sustituto queda obligado al cumplimiento de todas las prestaciones y deberes , no solo de pago, sino también formales.



El derecho del sustituto de resarcirse a cargo del contribuyente en lugar del cual satisface el tributo. Las vías alternativas serán , bien mediante la retención del impuesto al contribuyente en aquellos casos que la ley establece la sustitución en razón al pago de sumas de dinero (salarios, intereses, dividendos), o bien mediante la repercusión sobre el contribuyente del tributo satisfecho en su lugar .Se distingue entre sustitución con retención y sustitución con repercusión.

En cuanto a la relación del contribuyente sustituido frente a la Hacienda , y según establecía el Reglamento General de Recaudación de 1968 , la Administración podía dirigirse contra el contribuyente sólo después de agotada la acción de cobro – incluida la ejecución forzosa – contra el sustituto. El contribuyente podía en este caso liberarse demostrando que le había sido practicada la retención.

De manera especial en lo que se refiere a las retenciones , éstas (en el IRPF o IS) no dan lugar a la sustitución total de contribuyente, que mantiene su relación con la Hacienda, por tanto la sustitución de la que habla el art. 32 de la LGT corresponde a aquellos supuestos en los que el sustituto desplaza al contribuyente como elemento subjetivo en la relación jurídico tributaria : es el sustituto , y sólo él quien entra en relación con la Administración.

La figura del sustituto se da en nuestro ordenamiento en casos marginales.

Retenedores.

Los retenedores aparecen mencionados entre los obligados tributarios por el RGIT y, más recientemente , por el RGR de 1990 , que los incluye entre los deudores principales , junto con los sujetos pasivos en sentido estricto (contribuyentes y sustitutos).

La figura del retenedor , no contemplada en la redacción original de la LGT (1963), toma carta de naturaleza a raíz de la reforma de la imposición sobre la renta IRPF e Impuesto de Sociedades ) en 1978. En la regulación de estos impuestos se establecen para determinadas categorías de rendimientos (salarios, intereses, dividendos) técnicas de retención en la fuente , que no dan lugar a una eliminación de la relación entre el contribuyente y la Hacienda.

A diferencia de lo que sucede con la sustitución tributaria, en la que la presencia del sustituto hace desaparecer al contribuyente de la relación jurídico tributaria , en el caso del retenedor , el hecho de la retención no supone más que la realización de un pago a cuenta de la obligación principal correspondiente al contribuyente , que continua siendo el sujeto pasivo principal de la relación.

Caracterización :

El presupuesto de hecho del que se deriva la obligación de retener debe hallarse previsto en la ley.

El retenedor es un obligado o deudor principal como afirma el RGR , el retenedor satisface una deuda propia , distinta de la del contribuyente , aunque éste , que soporta la retención , tendrá derecho a deducir su importe como pago a cuenta de su propia deuda.

La función que cumple la retención, al igual que en el caso de la sustitución, es de carácter técnico : facilitar la recaudación y distribuirla a lo largo del período impositivo. Por otra parte permite a la Administración recabar información de las rentas percibidas por los contribuyentes. Con esta finalidad las leyes correspondientes establecen obligaciones o deberes específicos de comunicación de datos , adicionales a los resultantes del simple ingreso de las retenciones.

El pago de las retenciones tiene lógicamente efecto liberatorio para el retenedor y hace nacer el derecho para el contribuyente de deducir dicha cantidad en su deuda definitiva , pudiendo dar lugar incluso a la devolución

, si esta última es inferior a las retenciones soportadas.

Un problema que puede plantearse en relación con la aplicación de este sistema es el que aparece en aquellos casos en que el sujeto obligado a retener incumple este deber y no practica la retención correspondiente sobre las cantidades que satisface al sujeto pasivo principal. Es el típico caso de la llamada economía sumergida en la que los pagos se verifican en dinero negro, ocultando la operación al fisco. Al respecto la Ley de Presupuesto de 1997, establece que el sujeto que haya percibido cantidades sujetas a retención sin que ésta le haya sido practicada, podrá deducir como retención la suma que le debió ser retenida. Esta misma cantidad con las sanciones que procedan será, a su vez, exigida por la Hacienda al retenedor que incumplió su deber de practicar la retención. Ahora bien puede darse en ocasiones, que no sea posible determinar si las partes pactaron el pago de la cantidad efectivamente satisfecha como rendimiento bruto o bien como rendimiento neto, después de aplicar la retención. Para estos casos es para los que la actual normativa del IRPF e IS prevé la llamada elevación al íntegro, en estos supuestos, afirman las respectivas Leyes, la Administración Tributaria podrá computar como importe íntegro una cantidad que, una vez restada de ella la retención procedente, arroje la efectivamente percibida. En este caso se deducirá de la cuota como retención a cuenta, la diferencia entre lo realmente percibido y el importe íntegro. Pero además conviene precisar que la propia ley de Presupuestos de 1997, que es la que ha dado lugar a la nueva regulación, ha establecido que ésta se aplique con carácter retroactivo, para los casos pendientes de resolución.

Después de las anteriores explicaciones hemos de añadir que existe alguna doctrina (Ferreiro) que considera que sigue siendo posible encajar la figura del retenedor dentro del concepto de sustitución, aunque ésta tenga lugar no respecto de la deuda tributaria sino del ingreso a cuenta.

#### Obligado a ingresar a cuenta

Lo cita el RGR al mismo nivel que los retenedores como obligados principales. Se trata de aquellos supuestos en que los rendimientos que hubieran debido ser objeto de retención se satisfacen en especie (caso típico, la remuneración de depósitos bancarios mediante regalos a los impositores). En estos casos no se pueden lógicamente aplicar retenciones y la ley establece, en su lugar, un ingreso en metálico llamado ingreso a cuenta. En cuanto al régimen jurídico de los ingresos a cuenta puede considerarse subsumido dentro de las retenciones.

#### Responsables

##### Noción Jurídica y Regulación Legal

El art. 37.1 de la LGT nos dice: la ley podrá declarar responsables de la deuda tributaria, junto a los sujetos pasivos, a otras personas solidaria o subsidiariamente. El responsable es pues un deudor tributario, pero no entra en la categoría de los sujetos pasivos. Se trata de una persona, que en virtud de la realización del presupuesto definido en la norma, queda sujeto al pago de la deuda tributaria en función de garantía, para el caso de la falta de pago del sujeto pasivo o deudor principal.

La reciente reforma de la LGT ha establecido una regulación más detallada de la figura del responsable mejorando sensiblemente la redacción anterior. En primer lugar, se hace mención expresa en la ley de la necesidad en todo caso de un acto administrativo en el que, previa audiencia del interesado se declare la responsabilidad y se determine su alcance. Dicho acto de derivación de la acción de cobro contra el responsable será notificado a éste con la expresión de los elementos esenciales de la liquidación que le será exigida y señalando el período de pago voluntario dentro del cual debe ingresar la deuda no satisfecha por el deudor principal. Es a partir de la notificación de este acto cuando, según señala la ley le son conferidas al responsable todos los derechos del deudor principal.

Un segundo punto importante es el alcance de la responsabilidad, al respecto el art. 37.3, nos dice: la

responsabilidad alcanzará la totalidad de la deuda tributaria , con excepción de las sanciones , el recargo de apremio , que pasa a incrementar la deuda tributaria original, cuando ésta no ha sido satisfecha en período voluntario , le será exigido al responsable sólo en el caso de que, a su vez deje de efectuar el ingreso en el período voluntario que le es señalado al notificarle la derivación de la acción de cobro. Por tanto , por un lado, no es admisible la exclusión , en todo caso de las sanciones,. Este criterio tiene sentido cuando el presupuesto de la responsabilidad es un hecho lícito; pero no así en los casos en que la responsabilidad se origina en una actuación ilícita , en la participación en la comisión de una infracción.

En cuanto a las clases de responsabilidad , es necesario distinguir de entrada entre la responsabilidad subsidiaria y la solidaria. La diferencia entre una y otra radica en el hecho de que en la primera es necesaria la excusión del patrimonio del deudor principal , cuya declaración de fallido es presupuesto necesario para la derivación de la acción contra el responsable ; por el contrario , el solidario responde indistintamente con el sujeto pasivo.

Atendiendo al procedimiento, el responsable subsidiario aparece como sujeto de un procedimiento distinto del seguido contra el deudor principal , mientras que el solidario responde en el mismo procedimiento seguido contra el sujeto pasivo.

La determinación del alcance (subsidiario o solidario) de la responsabilidad debe ser establecido en cada caso por la ley que crea el correspondiente presupuesto. Cuando la ley no lo dice de manera expresa, la responsabilidad será subsidiaria. (art. 37.2 LGT).

Una segunda clasificación es la que distingue entre responsabilidad por actos ilícitos y la derivada de actos lícitos. La diferencia es importante en relación con la extensión de la responsabilidad a las sanciones que acompañarán , en su caso, a la deuda tributaria.

#### Responsabilidad subsidiaria.

Es exigible solo después de haber hecho excusión del patrimonio de deudor principal. Si además existieran junto a este responsables solidarios , será necesario que , también respecto de ellos haya fracasado la acción de cobro en fase ejecutiva. Así lo declara expresamente el art. 37.5 de la LGT: La derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios requerirá la previa declaración de fallido del deudor principal y de los demás responsables solidarios, sin perjuicio de las medidas cautelares que antes de esta declaración puedan adoptarse dentro del marco legalmente establecido. Para derivar la acción de cobro contra el responsable subsidiario será necesario que previamente se lleve a cabo sin éxito esta ejecución sobre el patrimonio del deudor o deudores (sujeto pasivo , y en su caso responsables solidarios) con los que se ha seguido el procedimiento inicial. Una vez producida la declaración de fallido de estos deudores se abrirá un nuevo procedimiento de cobro, por el importe de la deuda principal que haya quedado sin satisfacer, contra el responsable subsidiario.

Este nuevo procedimiento se inicia con el acto de derivación de la acción de cobro, sustentando sobre la declaración de responsabilidad. La regulación actual , a nivel reglamentario , de esta cuestión se encuentra en el art. 14 del RGR de 1990, que especifica la competencia para dictar el acto de derivación de responsabilidad (el órgano de recaudación que tramitara el expediente) y el contenido de dicho acto, el cual debe expresar :a) los elementos esenciales de la liquidación, así como la fundamentación de la declaración de responsabilidad; b) los medios de impugnación , tanto por lo que se refiere a la liquidación practicada al sujeto pasivo como a la fundamentación y extensión de la responsabilidad; c) las circunstancias (lugar, plazo, forma) del pago exigido.

Por lo que se refiere al alcance de la responsabilidad, nos dice la LGT que esta alcanzará al total de la deuda con exclusión de las sanciones, excepto tal como nos dice Pérez Royo cuando el responsable haya participado en la infracción . Finalmente en cuanto a las medidas cautelares que el art.37.5 prevé , dice el art. 14 del RGR

.Antes de la declaración de fallidos de los deudores principales , el órgano de recaudación podrá adoptar las medidas cautelares que procedan cuando existan indicios racionales para presumir que puedan impedir la satisfacción de la deuda. El contenido de estas medidas cautelares entendemos que hay que buscarlo en el art 128 LGT (retención de pagos debidos por la Hacienda Pública, embargo preventivo, otras medidas previstas por la ley.

### Responsabilidad solidaria

Al responsable solidario le es exigible la deuda tributaria sin necesidad de agotar la acción de cobro, hasta llegar a la declaración de fallido , respecto del sujeto pasivo principal. El responsable solidario aparece como deudor tributario en el mismo procedimiento de cobro seguido contra el sujeto pasivo. La LGT ha aclarado tras la reforma , que también respecto al responsable solidario debe producirse un acto administrativo expreso, en el que, con previa audiencia del interesado, se declare la responsabilidad y se derive la acción de cobro. Dicho acto, continua diciendo la LGT, le será notificado , con expresión de los elementos esenciales de la liquidación, confiriéndole desde dicho instante todos los derechos del deudor principal y señalándole un plazo para el ingreso en período voluntario. Aunque la deuda le sea estrictamente exigible junto al sujeto pasivo, en el mismo procedimiento, no pasa a ser sujeto efectivo de dicho procedimiento hasta el momento en el que se le notifica la derivación de la responsabilidad. Es a partir de ese momento cuando queda constituida, con respecto a él , la relación jurídica tributaria. La cuestión fundamental , es a partir de que momento debe producirse la derivación de la acción de cobro. La LGT tras la reforma, dice que el responsable (sin distinción) se le concederá un período voluntario para el ingreso y que sólo si no satisface la deuda en dicho período , se extenderá automáticamente la responsabilidad al recargo propio del periodo ejecutivo, además le será aplicable el procedimiento de apremio o ejecución forzosa. Este régimen que con anterioridad a la reforma .En cuanto al alcance de la deuda , el art. 37.3. de la LGT , excluye del alcance de la responsabilidad las sanciones.

### Supuestos de Responsabilidad en la LGT.

La ley regula una serie de supuestos de responsabilidades :

Art. 38.1 L.G.T. : Responderán solidariamente de las obligaciones tributarias todas las personas que sean causantes o colaboren en la realización de una infracción tributaria .Es el aspecto más genérico de responsabilidad , solidaria .

Art. 38.2 : En los supuestos de declaración consolidada , todas las sociedades integrantes del grupo serán responsables solidarias de las infracciones cometidas en este régimen de tributación .Es un supuesto más específico .

Art. 40.1 : Serán responsables subsidiariamente de las infracciones tributarias simples y de la totalidad de la deuda tributaria en los casos de infracciones graves cometidas por las personas jurídicas , los administradores de las mismas que no realicen los actos necesarios que no fuesen de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas , consintieran el incumplimiento por quienes de ellos dependan o adoptaren acuerdos que hicieran posibles tales infracciones .Es una responsabilidad por actos ilícitos , donde los administradores serán responsables salvo en los casos en que la infracción haya sido motivada por decisión colectiva donde no hubieren participado o bien habiendo participado su voto hubiera sido contrario a tal decisión . En relación al tema hemos de indicar que en el ámbito tributario las personas jurídicas no tienen ninguna responsabilidad penal .

Art. 40.1 de la L.G.T. : Asimismo , serán responsables subsidiariamente , en todo caso , de las obligaciones tributarias pendientes de las personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades los administradores de las mismas . Responsabilidad por actos lícitos.

Art. 40.2 de la L.G.T. : Serán responsables subsidiarios los síndicos . interventores o liquidadores de quiebras , concursos Sociedades y Entidades en general , cuando por negligencia o mala fe no realicen las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a dichas situaciones y que sean imputables a los respectivos sujetos pasivos .Responsabilidad por actos ilícitos , es el caso de un crédito liquidable que no haya sido cobrado por la Hacienda Pública por una mala gestión de estas figuras .

Art. 39 de la L.G.T. : Los copartícipes o cotitulares de las entidades jurídicas o económicas a que se refiere el artículo 33 de la L.G.T. responderán solidariamente , y en proporción a sus respectivas participaciones , de la obligaciones tributarias de dichas entidades . Responsabilidad solidaria respecto a la entidad , pero mancomunada entre ellos , en referencia a aquellas entidades carentes de personalidad jurídica .

Art. 41.2de la L.G.T. : La derivación de la acción tributaria contra los bienes afectos exigirá acto administrativo notificado reglamentariamente , pudiendo el adquirente hacer el pago , dejar que prosiga la actuación o reclamar la liquidación practicada o contra la procedencia de dicha derivación . Garantía que existe de la deuda tributaria , en una afectación de bienes .

Art. 72 , de la L.G.T. : Las deudas y responsabilidades tributarias derivadas del ejercicio de explotación y actividades económicas por personas físicas , sociedades y entidades jurídicas , serán exigibles a quienes les sucedan por cualquier concepto en la respectiva titularidad , sin perjuicio de lo que para la herencia aceptada a beneficio de inventario establece el Código Civil . 2. El que pretenda adquirir dicha titularidad , y previa la conformidad del titular actual , tendrá derecho a solicitar de la Administración certificación detallada de las deudas y responsabilidades tributarias derivadas del ejercicio de la explotación y actividades a que se refiere el apartado anterior . En caso de que el apartado siguiente , aplicara el pago del crédito más antiguo , determinando su antigüedad de acuerdo con la fecha que le fue exigible . En este caso hemos de tener muy presente que los diferentes certificados deberán solicitarse a las diferentes administraciones , de acuerdo con el ámbito territorial de aplicación d ellos tributos. Este artículo realmente se encuentra totalmente dislocado en la L.G.T., fuera de lugar .

Solidaridad Tributaria .

Recogido en el art. 34 de la L.G.T. : La concurrencia de dos o más titulares en el hecho imponible determinará que queden solidariamente obligados frente a la Hacienda Pública , salvo que la ley propia de cada tributo dispusiere lo contrario . Supone la presencia de pluralidad de sujetos pasivos en un mismo hecho imponible , como ejemplo tenemos la compra de un inmueble por varias personas (I.T. P. onerosas) ; ante este supuesto de pluralidad de deudores se ha tomar una postura : el Código Civil establece la Mancomunidad , que significaría que la Hacienda Pública solamente podría exigir la deuda pendiente hasta la participación de cada sujeto en el hecho imponible como límite ; sin embargo el Derecho Tributario se declina por la solidaridad tributaria , mediante la cual la Administración puede dirigirse a todos y cada uno de los sujetos a fin de cobrar la deuda y por el importe global de la misma (Sentencias dictadas en favor de esta postura) ; es una forma de garantizar la indefensión tributaria ; este supuesto se da en la declaración conjunta del I.R.P.F. ; el único elemento que no responde a la solidaridad tributaria son las sanciones .

TEMA 15 : ELEMENTOS CUANTITATIVOS Y ESTRUCTURA DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA.

### 1. Introducción.

No basta para implantar un impuesto, una tasa o una contribución especial que el legislador determine el hecho que da origen a la obligación de pagar una suma como tributo. Es necesario que de alguna forma determine , además la cantidad a pagar.

Señalar la cantidad a pagar es tanto como cuantificar la deuda que constituye el lado o aspecto pasivo de la

citada relación obligatoria. Nuestro Derecho Positivo llama cuota tributaria a la cantidad de dinero que el sujeto pasivo ha de pagar para extinguir la deuda. Existen, en esencia, dos formas o maneras de determinar la citada la citada cantidad. En base a ellas los tributos pueden ser clasificados en dos categorías : tributos fijos y tributos variables .En los primeros la Ley determina el hecho imponible y directamente la cantidad a pagar ; por su parte en los impuestos variables la Ley fija el hecho imponible , pero no la cuota a pagar . Esta se fija en función de dos elementos asimismo fijados por la Ley : la base y el tipo de gravamen . La base es una magnitud , a la cual aplicando el tipo de gravamen se determina la cuota , es decir , la cuantía de la deuda. Esta clasificación de los tributos en fijos y variables se fija en el art. 35 de la LGT , según el cual la cuota tributaria podrá determinarse en función del tipo de gravamen aplicable, según cantidad fija señalada al respecto en los pertinentes textos legales o bien conjuntamente por ambos procedimientos.

Es lógico pensar que la determinación de la cantidad a pagar resulte más sencilla en los tributos fijos , en donde aparece ya fijada por la ley , que en los tributos variables , en los que es preciso determinar la base y aplicar a ella el correspondiente gravamen.

## 2. Base Imponible

### Base Imponible

En todo tipo de tributo, cuando se realiza el hecho imponible , nace la obligación tributaria. En los tributos fijos la Ley indica además la cantidad a pagar. En los tributos variables ésta se fija en función de dos elementos : la base y el tipo de gravamen. Aplicando a la base el tipo correspondiente se determina la cuota tributaria.

Podemos definir la base imponible como la dimensión o magnitud de un elemento del presupuesto objetivo del hecho imponible que se juzga como determinante de la capacidad contributiva relativa.

La base imponible no coincide conceptualmente con el objeto del tributo : es precisamente una dimensión o magnitud del objeto del tributo. La dimensión o magnitud del objeto del tributo que sirve para determinar ña capacidad contributiva relativa. Puede estar expresada en diferentes unidades monetarias , unidades de peso, volumen , longitud, etc. De esta forma se pueden clasificar las bases imponibles expresadas en dinero y bases imponibles no expresadas en dinero. En este sentido algún sector de nuestra doctrina llama parámetro a la base no expresada en unidades monetarias , reservando el nombre de base imponible a las bases expresadas en dinero.

Métodos de determinación de las bases.

### Clasificación

El art. 47.1 de la LGT : la Ley propia de cada tributo establecerá los medios y métodos para determinar la base imponible , dentro de los siguientes regímenes :

Estimación objetiva,

Estimación directa,

Estimación indirecta.

### Estimación Directa

Nos dice el art. 48 de la LGT :La determinación de las bases tributarias en régimen de estimación directa corresponderá a la Administración y se aplicará sirviéndose de las declaraciones o documentos presentados, o

de los datos consignados en libros y registros comprobados administrativamente.

Lo que caracteriza realmente a la estimación directa es que en ella existe una perfecta correspondencia entre la definición de la base imponible y su medición, que se lleva a cabo directamente sobre las magnitudes empleadas en la propia definición, sin la mediación de conceptos o magnitudes añadidas. Se suele decir que la estimación directa se sirve de datos reales.

### Estimación Objetiva

La LGT se limita a decir que el régimen de estimación objetiva singular se utilizará con carácter voluntario, para los sujetos pasivos cuando lo determine la ley propia de cada tributo (art. 49 LGT).

Así pues, dos son las notas que caracterizan de entrada, a la estimación objetiva, en cuanto régimen de estimación de bases: la primera es su carácter opcional o voluntario y la segunda es que este método procede únicamente en virtud de previsión expresa en la ley propia de cada tributo. Los supuestos concretos en que se contempla su aplicación son dos: el IRPF, para determinados tipos de rendimientos y el IVA, para determinados ámbitos de la actividad, sin embargo en el conocido régimen simplificado del IVA, aunque se siga la filosofía de la estimación objetiva e incluso se emplee expresamente esta denominación, lo que se cuantifica no es la base, sino directamente la cuota.

En el caso del IRPF, la ley contempla su aplicación para los rendimientos de las pequeñas y medianas empresas y de los profesionales en los términos que se establezcan reglamentariamente. El cálculo de los rendimientos netos, tal y como dice la ley, se efectuará mediante la utilización de signos, índices, módulos o coeficientes generales o referidos a determinados sectores de la actividad, que serán fijados por el Ministro de Economía y Hacienda. En la estimación objetiva se renuncia, pues, a calcular directamente el rendimiento neto real de cada sujeto (ingresos reales menos gastos efectivos) y se sustituye este cálculo por la aplicación de unos índices o signos (consumo de energía, superficie de las instalaciones, número de empleados) de los que resulta una cantidad que vendrá a coincidir (si los índices están bien confeccionados) con el rendimiento medio.

Lógicamente las obligaciones formales que son exigibles en los casos de aplicación de este régimen son menos estrictas que en la estimación directa.

Una cuestión última en relación con la estimación objetiva es la derivada del apartado 2 del art. 47 LGT, que dice: Las bases determinadas por los Regímenes de las letras a) (estimación directa) y c) (estimación indirecta) del apartado anterior podrán enervarse por el contribuyente mediante las pruebas correspondientes. De esta norma parece deducirse que en el caso de la estimación objetiva no cabe al sujeto pasivo oponerse al cálculo efectuado por la Administración. La conclusión que hemos de entresacar es que el sujeto pasivo podrá oponerse a este cálculo si la Administración, por ejemplo, no ha aplicado correctamente los índices. Lo que quiere decir este precepto es que el sujeto que ha optado por la estimación objetiva no podrá oponerse al resultado de su aplicación, ni siquiera demostrando que su base real es inferior. El sujeto que considere que le es perjudicial el régimen de estimación objetiva por ser su beneficio o volumen de negocios inferior a la media del sector podrá renunciar a la aplicación de dicho régimen en la forma prevista en la normativa del correspondiente impuesto.

### Estimación indirecta

Nos dice la LGT en su art. 50: Cuando la falta de presentación de las declaraciones o las presentadas por los sujetos no permitan a la Administración el conocimiento de los datos necesarios para la estimación completa de las bases imposables o de los rendimientos, o cuando los mismos ofrezcan resistencia, excusa o negativa a la actuación inspectora o incumplan substancialmente sus obligaciones contables, las bases o rendimientos se determinarán en régimen de estimación indirecta.

El núcleo de este presupuesto, que, como puede verse , se refiere a conductas irregulares del sujeto pasivo, radica en que, como resultado de estas conductas, la Administración se encuentre imposibilitada para el conocimiento de la base imponible.

El mismo art. 50 nos dice que cuando se vea forzada a recurrir a la estimación indirecta la Administración utilizará para ello cualquiera de los siguientes modelos :

Aplicando los datos y antecedentes disponibles que sean relevantes al efecto,

Utilizando aquellos elementos que indirectamente acrediten la existencia de los bienes y de las rentas , así como de los ingresos , ventas , costes y rendimientos que sean normales en el respectivo sector económico , atendidas las dimensiones de las unidades productivas o familiares que deban compararse en términos tributarios.

Valorando los signos, índices o módulos que se den en los respectivos contribuyentes , según los datos o antecedentes que se posean con supuestos similares o equivalentes.

Comprobación de valores

En ciertos casos, la Administración puede aplicar a bienes y derechos valores, que sirven para fijar la base imponible, determinados de acuerdo con los medios de comprobación regulados por el art. 52 de la LGT, según el cual :

El valor de las rentas, productos y bienes y demás elementos del hecho imponible, podrá comprobarse por la Administración tributaria con arreglo a los siguientes medios :

Capitalización o imputación de rendimientos al porcentaje que la ley de cada tributo señale o estimación por los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal.

Precios medios del mercado,

Cotizaciones en mercados nacionales y extranjeros,

Dictamen de Peritos de la Administración,

Tasación pericial contradictoria,

Cualesquiera otros medios que específicamente se determinen en la Ley de cada tributo.

El sujeto pasivo podrá , en todo caso , promover la tasación pericial contradictoria en corrección de los demás procedimientos de comprobación fiscal de valores señalados en el nuestro anterior, en los plazos y según el procedimiento establecidos por este mismo número 2 del art. 52 de la LGT.

Las normas de cada tributo reglamentarán la aplicación de los medios de comprobación señalados en ella apartado 1 de este artículo.

La comprobación de valores tiene para nosotros el sentido de una atribución de potestad de la Administración. Según el citado art. 52 , la Administración puede comprobar y determinar , estimar valores (bases) diferentes de los fijados pro el sujeto pasivo, cuando la ley de cada tributo no señale otra cosa , a través de los medios que se relacionan en él. Cuando tales medios se utilicen y la ley de cada tributo no disponga otra cosa, el sujeto pasivo puede utilizar la tasación pericial contradictoria para variar los resultados de la aplicación de estos medios.



Si la Ley de cada tributo no dispone de otra cosa, el reglamento de cada tributo puede determinar cuáles de estos medios se utilizarán (aplicarán) y cuál es el procedimiento que ha de seguirse en su aplicación.

### Base imponible y base liquidable

Se entiende por base liquidable – dice el art. 53 de la LGT – el resultado de practicar en su caso en la imponible las reducciones establecidas por la ley propia de cada tributo. Cuando la ley no autoriza ninguna reducción en la base imponible procede aplicar sobre ésta, directamente, el tipo de gravamen. Aunque, si se quiere, puede decirse que en estos casos la base liquidable coincide con la imponible.

### 3. Tipos De Gravamen

En los tributos variables la Ley debe señalar la cantidad a ingresar de acuerdo con las dimensiones de la base. Para ello puede seguir diferentes sistemas que, en esencia, se pueden reducir a dos :

La Ley señala la cantidad a pagar por cada unidad o conjunto de unidades de la magnitud que se toma como base.

La Ley señala la cantidad a pagar según los grados o escalones de la base que ella misma indica.

El tipo de gravamen, en sentido amplio, es la expresión cifrada de la cantidad a pagar como tributo, fijada por la ley para cada escalón de la base imponible o por cada unidad o conjunto de unidades de la misma. Los tipos de gravamen pueden expresarse a bases expresadas en dinero o a bases no monetarias, y este último caso pueden referirse :

La Ley fija una cantidad a pagar por cada unidad de base,

La Ley fija una cantidad a pagar por cada conjunto de unidades de la base,

La Ley fija una cantidad a pagar por cada uno de los grados o escalones de la base imponible que ella misma señala.

Cuando el tipo de gravamen se refiere a bases monetarias puede revestir a su vez, las siguientes modalidades:

La Ley fija una cantidad a pagar por cada uno de los grados o escalones de la base,

La Ley fija la cantidad a pagar en un tanto por ciento de la base imponible .

Los tipos de gravamen que revisten esta modalidad, se conocen como alícuotas. Que a su vez pueden ser proporcionales, progresivos y regresivos. En los progresivos puede ser continua o por escalones. Es continua si, una vez determinada la base, la alícuota correspondiente al escalón en que se sitúa el total se aplica a todo ella para fijar la cuota. Las alícuotas progresivas continuas pueden provocar lo que se conoce como error de salto, que se da cuando el aumento de la base imponible corresponde un aumento mayor de la cuota tributaria; para evitarlo, el art. 56 de la LGT dispone que deberá reducirse de oficio la deuda tributaria cuando de la aplicación de los tipos de gravamen resulte que a un incremento de la base corresponde una proporción de cuota superior a dicho incremento. La reducción deberá comprender al menos dicho exceso. Se exceptúan de esta regla los casos en que la deuda tributaria deba pagarse por medio de efectos timbrados.

Por último, hemos de señalar que, a pesar de que nuestro derecho conoce, como hemos visto, otras modalidades de tipo de gravamen, la LGT, aparece querer referirse tan sólo a las alícuotas progresivas y proporcionales. art. 54 LGT: tendrán la consideración de tipo de gravamen los de carácter proporcional o progresivo que corresponda aplicar sobre la respectiva base liquidable para determinar la cuota.

#### 4 Cuota Tributaria

En los tributos fijos la Ley , directamente , indica la cantidad a ingresar, En los tributos variables , dicha cantidad se fija en función de la base y del tipo de gravamen. Nuestro Derecho Positivo llama cuota tributaria a la cantidad señalada en cualquiera de estas formas. Cantidad que , en la generalidad de los impuestos , coincide con la suma a ingresar como tributo. Sin embargo, esto no ocurre siempre , y no podemos encontrar con deducciones de la cuota , y al resultado de aplicar a la cuota estas , lo conocemos como cuota íntegra , y cuota líquida al resultado de practicar en la cuota íntegra las deducciones permitidas por la ley . En todo caso, la cantidad de dinero que el sujeto pasivo de la obligación tributaria ha de entregar a la Hacienda Pública para verse libre de la deuda que constituye el lado pasivo de dicha obligación recibe el nombre de cuota tributaria.

#### 5. Deuda Tributaria

El sujeto pasivo de la obligación tributaria puede estar obligado , además de a entregar la cuota , y / o a realizar otras prestaciones :

Puede estar obligado a pagar, simultáneamente, dos obligaciones tributarias . Es lo que ocurre cuando ha de pagar un tributo al Estado y, al mismo tiempo un tributo de carácter local que figura como recargo del primero. Este recargo no se funde con el tributo estatal, ya que el acreedor no es el Estado, sino otro ente público.

Puede estar obligado, en calidad de sustituto o retenedor, al pago de ciertas cantidades a cuenta de la cuota debida , en su caso, por el contribuyente. El contribuyente puede también estar obligado a realizar pagos a cuenta de su obligación.

Puede estar obligado a pagar, junto con la obligación tributaria , otras obligaciones accesorias: intereses de demora, recargos por ingresos fuera de plazo o apremio y sanciones pecuniarias.

Tales deudas , que forman el lado positivo de la obligación tributaria (una o varias) y de las obligaciones accesorias , cuando están a cargo de un mismo sujeto pasivo , se engloban , según la LGT , bajo el nombre de deuda tributaria.

Así , utilizando la expresión deuda tributaria , es este amplio sentido , el artículo 58 de la LGT , nos dice: 1.La deuda tributaria estará constituida por la cuota a que se refiere el art. 55 de esta ley, por los pagos a cuenta o fraccionados , las cantidades retenidas y los ingresos a cuenta.

En su caso , también formarán parte de la deuda tributaria :

Los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, ya sean a favor de Tesoro u otros entes públicos.

Los recargos previstos en el apartado 3 del art. 61 de esta ley,

El interés de demora, que será el interés legal del dinero vigente a lo largo del período en el que aquél se devengue , incrementado en un 25 % , salvo que la Ley de Presupuestos Generales del Estado establezca otro diferente,

El recargo de apremio,

Las sanciones pecuniarias.

La deuda tributaria en sentido estricto forma parte en su caso, de la deuda tributaria en sentido amplio , en la

que se integran las diferentes deudas a que se refiere el art. 58 de la LGT.

### El interés de demora

El principio general según el cual el incumplimiento de la obligación genera en el acreedor el derecho y en el deudor la obligación de resarcir y compensar los daños causados ; esta regla general ha sido recogido en el artículo 61.2 de la LGT , al decir El vencimiento del plazo establecido para el pago sin que éste se efectúe determinará el devengo de interés de demora. Pero hemos de señalar que tal regla general se ve sujeta a muy numerosas excepciones en el ordenamiento tributario : aplazamientos y fraccionamientos del pago , suspensión de la ejecución del acto o prórrogas de cualquier tipo ,etc. Tales excepciones , en las que la exigencia de intereses refuerzan la tesis de que la regla general contenida en el artículo 61.2 de la LGT sólo permite la exigencia de intereses de demora cuando el retraso sea imputable al deudor.

### Inclusión censurable de las sanciones

Para la LGT , las sanciones forman parte de la deuda tributaria y nacen como resultado de la realización de infracciones tributarias . Es decir de incumplimiento de la normativa tributaria, los cuales, debidamente tipificados y debidamente descritos en la norma , de ser descubiertos , darán lugar a la imposición por parte de la propia administración tributaria de sanciones. Las sanciones pueden ser por infracciones simples o graves. A pesar de que las sanciones no forman parte propiamente del derecho tributario, sino que corresponden al ámbito del derecho sancionador (aquella parte del derecho dedicada a la represión de las conductas ilícitas), la LGT las considera parte integrante de la deuda tributaria , este proceder es censurable, una que a la hora de presentar una disconformidad por una liquidación practicada por la administración , en la cual se pueda apreciar infracción por parte del contribuyente, este deberá garantizar el pago de la sanción, junto con el resto de la deuda para poder iniciar cualquier recurso contra dicha liquidación. Esto rompe el principio constitucional de presunción de inocencia.

### 6 Anticipos Tributarios

Es una obligación de colaboración , que la ley hace nacer directamente de la realización de ciertos hechos que ella misma establece, y cuya prestación consiste en la entrega por el obligado tributario o deudor de una suma de dinero al ente público acreedor en el marco de una relación jurídico pública de cuenta corriente relativa a un tributo, cuyo sujeto pasivo puede ser o no el mismo obligado tributario.

Los anticipos pueden ser :

Directos, cuando coincide el obligado tributario a realizarlo y el sujeto pasivo del tributo a que se refiere. En este supuesto se enmarca los pagos fraccionados.

Indirectos, cuando el obligado tributario y el sujeto pasivo son personas distintas, en este supuesto se enmarcan las retenciones y los ingresos a cuenta.

### Pagos fraccionados

Se entiende por pago fraccionado al ingreso realizado al Tesoro que constituye sólo una porción de una deuda tributaria concreta o cuando tales ingresos son, en realidad, anticipos respecto a una deuda tributaria futura, nuestros textos positivos hablan indiscriminadamente de un pago fraccionado.

Hemos de distinguir entre el pago fraccionado en sentido impropio, relativo a diversos mecanismos previstos en las leyes de varios tributos tendentes a la anticipación de los ingresos tributarios ; del pago fraccionado en sentido propio , que se produce cuando una prestación tributaria , originariamente concebida para ser cumplida en forma instantánea , puede cumplirse en diversos momentos , en cada uno de los cuales se

satisface una parte de la deuda.

#### Retenciones a cuenta

Son importe ingresados al Tesoro Público por parte del sujeto retenedor , como anticipo que realiza el sujeto pasivo de la obligación tributaria, del tributo que nacerá a posteriori por la realización del hecho previsto en la norma. Las retenciones siempre se refieren a anticipos de cantidades devengadas de manera dineraria.

#### Ingresos a cuenta

Tienen la misma naturaleza que la retención pero en este caso los anticipos se refieren a cantidades devengadas in natura, es decir, en especies.

#### Conclusiones

Han nacido en los reglamentos de desarrollo de leyes, es decir nacen por la necesidad de la administración , sin la participación del legislador.

Rompen con el principio de legalidad,

Rige de manera importante el principio de justicia , aunque no puede basarse exclusivamente en la capacidad contributiva, ya que se trata de una prestación provisional.

### TEMA 16 : EXTINCION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

#### 1 Formas de extinción de la obligación tributaria.

La extinción de la obligación tributaria es el momento último en el camino de dicha obligación, camino iniciado con la realización del hecho imponible que hace nacer la obligación tributaria ; y podemos afirmar que la razón de ser del nacimiento de la obligación tributaria es la de su extinción .

La extinción de la obligación tributaria tiene lugar cuando se produce su efecto principal , el pago o cumplimiento , aunque hemos de señalar que el pago no es la única forma de extinción , lo que ocurre es que las otras formas de extinción distintas al pago no justificarán la existencia de la obligación tributaria. Por lo que la razón de ser de la obligación tributaria es que se convierta en el pago de una cantidad de dinero , aunque resulte que existen otras maneras de extinción de la obligación.

La extinción de la obligación tributaria puede ser debida :

Pago, (art. 59 LGT),

Prescripción (art. 64 LGT),

Compensación (art. 68 LGT),

Condonación (art. 69 de la LGT),

Insolvencia probada del deudor (art. 70 de la LGT).

Las otras formas de extinción de la obligación contenidas en el código civil son, en principio, no aplicables al derecho tributario. Estas son : pérdida de la cosa debida, confusión y la novación.

## Pago de la Deuda.

### 1. Concepto

El pago no adopta en el Derecho Tributario una estructura diversa a la que tiene como modo general de cumplimiento de las obligaciones y puede ser definido como el cumplimiento de la prestación, la entrega de una suma de dinero, establecida en la obligación tributaria.

### 2. Objeto

El objeto del pago es la entrega de una suma de dinero. La exactitud de esta afirmación deriva del carácter pecuniario de la prestación debida. Sólo de este modo puede adecuarse la obligación tributaria al fin para el que fue creada: el suministro de medios financieros al Estado, para que éste, empleándolos indistintamente, pueda conseguir sus propias finalidades. Sólo así la obligación tributaria es el medio jurídico de realizar el efectivo reparto de las cargas públicas entre los ciudadanos de acuerdo con su capacidad económica.

El art. 23 del RGR nos dice: El pago de las deudas tributarias y no tributarias ha de realizarse en efectivo o mediante el empleo de efectos timbrados, según dispongan las normas que las regulen. Y que a falta de disposición el pago habrá de realizarse en efectivo.

Este mismo artículo concluye, sin embargo, diciendo que solo se podrá admitir el pago en especie cuando así se disponga por Ley. Como en toda obligación, el pago de la deuda tributaria ha de reunir las condiciones de identidad, integridad e indivisibilidad.

Identidad, la prestación en que consiste el pago ha de ser exactamente la que se debía y no otra; al respecto el art. 60.1 de la LGT, dispone, respecto al pago en efectivo, lo que sigue: El pago en efectivo de la deuda tributaria, podrá realizarse por los medios y en la forma determinados reglamentariamente. Los medios (dinero, cheque o cualesquiera otros que se autoricen por el Ministerio de Economía y Hacienda).

Integridad e indivisibilidad, la deuda tributaria no se entenderá pagada, pues hasta que se entregue la totalidad de la suma debida (integridad) y el sujeto pasivo no puede compeler a la Administración a aceptar pagos parciales (art. 21 RGR y 1169 del Código Civil). La nota de indivisibilidad debe distinguirse claramente de la posibilidad que la Administración tiene, en determinados casos de conceder el fraccionamiento y aplazamiento de los pagos que debe recibir.

### 3. Sujetos

Sujetos legitimados para el cobro.

La obligación tributaria es una obligación de dar que requiere, por tanto, para su exacto cumplimiento, la actuación de dos sujetos: acreedor y deudor. Se trata, pues, en este punto, de determinar quién es el sujeto apto para recibir el pago o, lo que es lo mismo, quién debe efectuar el acto de cobro, quién debe y puede cobrar. Acreedor es la Administración, en principio será el sujeto hábil para el cobro de los tributos. Ahora bien, la Administración no realiza siempre esta gestión a través de sus órganos competentes, sino también a través de personas y entidades que aparezcan expresamente autorizadas para ello. Así el art. 59.2 de la LFT dispone que se entiende pagada en efectivo una deuda tributaria cuando se ha realizado el ingreso de su importe en las Cajas del Tesoro, oficinas recaudadoras o entidades debidamente autorizadas que sean competentes para su admisión, Y el art. 19 del RGR nos dice que: 1. El pago de las deudas habrá de realizarse en las Cajas del órgano competente para su admisión o en las de los órganos o personas autorizadas en este Reglamento o en nomas especiales para admitir el pago. 2. Los pagos realizados a órganos no competentes para recibir los pagos o personas no autorizadas para el, no liberarán al deudor de su obligación de pago, sin perjuicio de las responsabilidades de todo orden en que incurra el perceptor indebido.

Se plantea así el problema de los efectos liberatorios del pago hecho ante un órgano incompetente. La doctrina suele distinguir dos supuestos de incompetencia : absoluta y relativa. Con palabras de García Trevijano, se entiende por incompetencia absoluta , aquella que supone una desviación total y absoluta de las reglas competenciales; en este caso el deudor no queda liberado y por tanto se mantiene vivo el crédito de la Administración. Los supuestos de incompetencia relativa se producen dentro del marco de los órganos encargados de la gestión tributaria; aparece cuando un órgano de la Administración Fiscal al que están atribuidas algunas funciones en punto al cobro de tributos , no aparece, sin embargo, específicamente facultado para el percibo de una determinada exacción, para cuyo cobro es competente un órgano distinto de la propia Administración financiera. Cuando el cobro se realice por un órgano que adolezca de incompetencia relativa habrá de entenderse que el pago efectuado surte efectos liberatorios para el deudor.

## II Sujetos legitimados para el pago

### Pago por el deudor.

Como es lógico están legitimados para el pago los obligados a efectuarlo, es decir, no sólo los contribuyentes, sino también , en su caso , los sustitutos, responsables o sucesores de la deuda tributaria (art. 17 del RGR). El pago puede hacerse por medio de representantes conforme a los art. 43 y 44 LGT.

### Pago por tercero.

El art. 18 RGR nos dice , además de los obligados , puede efectuar el pago cualquier persona, tenga o no interés en el cumplimiento de la obligación, ya lo conozca y lo apruebe , ya lo ignore el obligado al pago. En ningún caso el tercero que pague la deuda estará legitimado para ejercitar ante la Administración los derechos que correspondan al obligado al pago. Sin embargo podrá ejercitar los derechos que deriven a su favor exclusivamente del acto del pago.

### 4. Lugar y Tiempo.

El RGR (art. 19) dispone que, en general, el pago ha de hacerse en las cajas del órgano competente para su admisión o en las de los órganos o personas autorizadas. En este sentido el art. 59.2 LGT nos dice que se entiende pagada en efectivo una deuda tributaria cuando se ha realizado el ingreso de su importe en las Cajas del Tesoro, oficinas recaudadoras o Entidades debidamente autorizadas que sean competentes para su admisión. En supuestos muy concretos procede realizar los ingresos las Delegaciones de Hacienda , a través de entidades que hacen el servicio de caja, enumeradas en el art. 76 del RGR : declaraciones liquidaciones presentadas fuera de plazo, con retraso superior al mes y el de ingresos que, debiendo presentarse con etiqueta identificativa adherida no cumplan este requisito.

En cuanto en relación al tiempo , el art. 61.1 de la LGT , dispone que el pago ha de hacerse dentro de los plazos que determina la normativa reguladora de cada tributo, o en su defecto, la normativa general sobre recaudación. El art. 126.1 de la LGT, dispone que: La recaudación de los tributos se realizará mediante el pago voluntario o en período ejecutivo. El art. 3 del RGR , nos dice igualmente que la gestión recaudatoria se realizará en dos períodos : voluntario y ejecutivo. En período voluntario los obligados al pago han de hacerlo en los plazos señalados en el art. 20 del propio RGR. En período ejecutivo la recaudación se efectúa coercitivamente por vía de apremio. Los plazos en período voluntario son muy variados y, el art. 61.1 de la LGT reenvía en este punto a la normativa de cada tributo y, en su defecto , a las normas generales que regulan la recaudación(art. 20 y 87 del RGR).

El citado art. 20 del RGR :

Las deudas resultantes de liquidaciones practicadas por la Administración se ingresarán en periodo voluntario , si la notificación se produce entre los días 1 y 15 de cada mes , hasta el día 5 del mes siguiente . Si la

notificación se produce entre los días 16 y último de cada mes, hasta el 20 del mes siguiente.

Las deudas que deban pagarse mediante autoliquidación deberán satisfacerse en los plazos o fechas que señalan las normas reguladoras de cada tributo.

Las deudas de notificación colectiva y periódica deberán pagarse en los plazos que señala el art. 87 del RGR; por tanto, salvo que tengan establecido por sus normas reguladoras un plazo específico, se ingresarán desde el día 1 de septiembre hasta el 20 de noviembre.

### 5. Consignación

Los sujetos pasivos podrán consignar el importe de la deuda tributaria y en su caso, las costas reglamentariamente devengadas en la Central de la Caja General de Depósitos o en alguna de sus sucursales con los efectos suspensivos o liberatorios que las disposiciones reglamentarias determinen (art. 63 de la LGT). El RGR en su art. 47 dispone que la consignación surte efectos suspensivos de la ejecutoriedad del acto impugnado cuando se interponga una reclamación o recurso.

La consignación surte efectos del pago cuando el órgano de recaudación competente o entidad autorizada no haya adquirido indebidamente el pago ofrecido o no pueda admitirlo por causa de fuerza mayor.

### 6. Imputación de Pagos.

El art. 62, apartado 1 de la LGT, determina que las deudas tributarias se presumen autónomas. Con ello parece aludir a que no existe una única relación obligatoria entre el deudor y la Hacienda Pública por todas las deudas tributarias no pagadas, sino que cada presupuesto del hecho origina una deuda distinta y autónoma con relación a las otras, aunque sea el mismo sujeto pasivo.

El apartado 2 de este art. dispone que en los casos de ejecución forzosa en que se hubieran acumulado varias deudas tributarias del mismo sujeto pasivo y no pudieran satisfacerse totalmente, la Administración, salvo lo dispuesto en el apartado siguiente, aplicará el pago al crédito más antiguo, determinándose su antigüedad de acuerdo con la fecha en que fue exigible.

En el apartado 4 de este art. se dispone que el cobro de un crédito de vencimiento posterior no extingue el derecho de la Hacienda Pública a percibir los anteriores en descubierto.

### 3. Aplazamiento y Fraccionamiento del pago.

La excepción más importante a la indivisibilidad de la deuda lo constituye la facultad de los contribuyentes de solicitar el aplazamiento o fraccionamiento del pago. Las cuotas aplazadas devengarán interés de demora y deberán garantizarse debidamente mediante hipoteca, aval bancario u otra garantía suficiente. Dicho incidente de aplazamiento viene regulado en el apartado 4 del art. 61 de la LGT, que se limita a establecer las reglas fundamentales del aplazamiento, el cual encuentra un amplio desarrollo en el Reglamento General de Recaudación (art. 48 a 57).

Fundamentación del aplazamiento, es sencillamente el de facilitar el pago en aquellos casos en que, aun tratándose de un deudor solvente, exista una situación económica financiera que le impida transitoriamente, hacer frente al pago en tiempo reglamentario, dificultad que será discrecionalmente apreciada por la Administración.

Garantías, condición necesaria para que se conceda el aplazamiento, sin embargo la Ley admite dos excepciones: a) por parvedad de la materia, cuando las deudas sean inferiores al límite que fije el ministro de Economía y Hacienda, b) cuando el deudor carezca de bienes suficientes o para garantizar la deuda y la

ejecución de su patrimonio afectara substancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva o del nivel de empleo o causara graves quebrantos a los intereses de la Hacienda.

Deuda aplazables, la posibilidad de solicitar aplazamiento se da para toda clase de deudas tributarias , tanto en periodo voluntario como en fase ejecutiva , con dos únicas excepciones :

Deudas que se satisfagan mediante efectos timbrados,

Deudas correspondientes a los retenedores y de manera especial retenciones a cuenta del IRPF o IS.

Competencia, la tramitación y resolución del expediente de aplazamiento corresponde , con carácter general, a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en lo que concierne a las deudas , cuya gestión recaudatoria sea desempeñada por la propia Agencia.

Solicitud, ante el órgano competente dentro del plazo reglamentario de ingreso, cuando se trate de deudas en periodo voluntaria o bien en cualquier momento anterior al acuerdo de ejecución de los bienes embargados, en la fase ejecutiva.

Tramitación. El expediente incoado a raíz de la solicitud será tramitado ante el órgano competente el cual valorará los motivos aducidos para el aplazamiento y apreciará la suficiencia de las garantías , pudiendo incluso adoptar medidas cautelares cuando falte el aval solidario irrevocable.

Resolución, el órgano competente para conceder el aplazamiento deberá dictar la resolución en la plazo de siete meses a contar de la fecha de presentación de la solicitud. Si la resolución fuese positiva se notificará al interesado, indicando los plazos y demás condiciones del aplazamiento. Si fuere denegatoria , así se comunicará . señalando los plazos para el ingreso en los términos que indica el RGR, si la deuda se encontrar en periodo voluntario o bien advirtiéndolo al solicitante de que continúa el procedimiento de apremio si se encontrara en fase ejecutiva.

Las conclusión a entresacar es que la facultad de conceder aplazamiento de pago no es facultad discrecional, sino una facultad reglada; el ámbito de la discrecionalidad de la Administración se ciñe única y exclusivamente a los plazos concedidos en el aplazamiento, el establecimiento de la fecha de ingreso si que corresponde a la discrecionalidad de la administración, a la cual le compete entre las distintas posibles soluciones determinar aquella que se ajuste más a derecho . Pero aún así , ese acto de fijación de los plazos es susceptible de control jurisdiccional para apreciar si en él ha habido o no desviación de derecho por ejemplo.

La distinción entre aplazamiento y fraccionamiento es que la deuda en un caso se difiere en un único plazo y en el fraccionamiento se difiere en varios plazos. En el aplazamiento se devengan intereses de demora.

Distinción en aplazamiento y suspensión

Si estas dos figuras se asemejan en cuanto en ambos casos se produce un diferimiento en el tiempo en cuanto al momento en el que se cumple la obligación tributaria y que su concesión lleva aparejada la prestación de una garantía ; el aplazamiento quiere evitar los efectos negativos sobre el contribuyente que le produciría tener que cumplir en una situación de dificultades de tesorería , por el contrario la suspensión , lo que se pone en primer plano no son las dificultades de tesorería de los contribuyentes , sino la resolución de un contencioso , de una diferencia planteada ante los tribunales, entre el contribuyente y la administración.

Moratoria

Es una disposición general contenida en la Ley en la que se concede un aplazamiento colectivo del pago de las deudas por una razón excepcional , normalmente sin prestación de garantía ni devengo de intereses de



demora. Las diferencias con el aplazamiento son :

La moratoria tiene unos destinatarios generales , el conjunto de contribuyentes determinado por el ámbito de la moratoria , mientras que el aplazamiento tiene alcance estrictamente individual, cada contribuyente ha de solicitar su aplazamiento.

La moratoria se concede por la ley mientras que el aplazamiento debe ser solicitado individualmente por cada interesado y se concede regularmente por la administración.

El aplazamiento suele devengar intereses de demora y la moratoria no suele llevar aparejada la exigencia de intereses de demora.

Condonación de la deuda.

Este modo de extinción de las obligaciones , está reñido con el principio básico en nuestra materia, de la indisponibilidad por parte de la Administración de los crédito tributarios de que es acreedora.

Sin embargo , en ocasiones excepcionales, la necesidad de condonar la deuda tributaria puede venir impuesta por exigencias insoslayables de justicia. Así el art. 69 de la LGT según el cual las deudas tributarias sólo podrán condonarse en virtud de Ley y en la cuantía y con los requisitos que en la misma se determinen.

Es necesario recalcar que la Ley no condona la deuda, simplemente porque la condonación es un acto del acreedor y acreedor es la Administración . La Ley lo único que hace, según los casos, es ordenar o autorizar , con más o menos potestades discrecionales , a la Administración para que a través de los oportunos actos remita las deudas a las que la ley se refiera. Sin embargo, puede darse el caso , de que una ley disponga que la Administración no podrá exigir determinadas deudas ya nacidas. En este caso antes que de condonación parece más lógico hablar , como hace Berliri , de extinción por Ley de la deuda tributaria.

La diferencia entre ambos supuestos es clara : en el primero, condonación , la Ley autoriza u ordena al acreedor el perdón de la deuda, en el segundo , extinción por ley, la Ley priva al acreedor de un derecho de crédito , al privarle de la protección o reconocimiento normativo de que antes gozaba tal derecho .

Compensación de la deuda.

Esta es una forma de extinción de las deudas que tiene lugar cuando dos personas por derecho propio, sean recíprocamente acreedoras y deudoras la una de la otra (art. 1193 C.C.). La doctrina civilista la considera un subrogado al pago.

La LGT admite la compensación de la deuda tributaria con los créditos reconocidos por acto administrativo firme, por ingresos indebidos o por otros conceptos , siempre que se hallen igualmente reconocidos por acto firme.

En cuanto al modo de operar, la compensación se acordará de oficio, una vez transcurrido el período voluntario , en cuyo caso la deuda compensada será incrementa en el recargo de apremio. En período voluntario la compensación se acordará a solicitud del interesado en los términos que expone ella art. 67 del RGR. La deuda será siempre compensada de oficio, una vez transcurrido el período voluntario cuando el deudor sea una entidad pública.

6. Prescripción.

Se conoce por prescripción extintiva el efecto que sobre los derechos se produce por su falta de ejercicio durante el lapso fijado en la ley . Junto a ella aparece la caducidad , que es también una forma de extinción de

derechos o facultades por su falta de ejercicio . Las diferencias entre y otra son fundamentalmente las siguientes :

Mientras en la prescripción puede ser interrumpida , reabriéndose el cómputo del plazo con cada interrupción , en el caso de la caducidad no caben interrupciones , aunque si suspensiones.

La prescripción se orienta a la protección de intereses individuales , se aplica en virtud de excepción opuesta se aplica en virtud de excepción opuesta por el sujeto a quien aprovecha, que puede renunciar a ella , incluso tácitamente. En cambio la caducidad como institución basada en la protección de un interés público no requiere su alegación y opera por sí misma.

La prescripción es un instituto para la seguridad jurídica, y representa un límite temporal en la vigencia de las obligaciones.

Teniendo en cuenta estas observaciones, podemos decir que la prescripción que regula la LGT, tiene elementos de esta institución, como es fundamentalmente el de estar sometida a posibles interrupciones (que además al igual que en el caso de la obligación civil, pueden derivarse de actos no sólo del acreedor , sino del propio sujeto pasivo), pero también recoge algún elemento o carácter de la caducidad como es el de su aplicación automática o de oficio.

Dispone el art. 64 LGT :Prescribirán a los cinco años los siguientes derechos y acciones :

El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación,

La acción para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas,

La acción para imponer sanciones tributarias,

El derecho a la devolución de ingresos indebidos.

Debe resaltarse que la LGT contempla un doble plazo de prescripción quinquenal : el derecho a liquidar y el derecho o acción para exigir el pago (en el caso a y b). De estos dos supuestos , el de mayor importancia práctica es el de la prescripción del derecho a liquidar, como puede fácilmente comprenderse. Realizado el hecho imponible y cumplido el plazo reglamentario para declararlo, si el sujeto no lo hace, la administración se encuentra expuesta al riesgo cierto de prescripción. En cambio , una vez determinada y liquidada la deuda tributaria , lo normal es que se exija su pago dentro de los plazos perentorios que marca la Ley. Unicamente por negligencia en la recaudación podría darse lugar a la prescripción. En relación a lo anterior en el caso de deudas autoliquidadas o simplemente declaradas sin realizar el ingreso correspondiente, ¿debe entenderse que corre el plazo de prescripción para liquidar o el de la acción para exigir el pago?. La respuesta debería ser al juicio del profesor Pérez Royo , la primera . Téngase en cuenta que la LGT habla de acción para exigir deudas liquidadas , en cualquier caso el crédito se extingue a los cinco años de inactividad administrativa, sea de liquidación o de recaudación.

Cómputo del plazo de prescripción

Según indica el art. 65 , el plazo de prescripción de la acción o derecho a liquidar comienza con el vencimiento del plazo reglamentario para declarar , que es el momento a partir del cual puede la administración comenzar las actuaciones conducentes a la liquidación (generalmente corrigiendo la inactividad o los defectos en la declaración-liquidación del sujeto pasivo).

El plazo de prescripción de la acción para exigir el cobro empieza con el vencimiento del pago en el periodo voluntario , en el caso de las autoliquidaciones el plazo reglamentaria para declarar coincide con el de pagar.

## Interrupción de la prescripción

La base de la prescripción extintiva es el estado de latencia o de inactividad del derecho. Por ello el efecto se interrumpe , reabriéndose el plazo con las acciones que hacen salir de su estado de latencia el ejercicio del derecho. EN el CC estas acciones pueden ser no solamente del acreedor , sino también del sujeto pasivo. Con este mismo criterio ha regulado la LGT la interrupción del crédito tributario. Según el art. 66.1 , los plazos de prescripción se interrumpen :

Por cualquier acción administrativa, realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo , conducente al reconocimiento , regulación , inspección , aseguramiento , comprobación , liquidación y recaudación del impuesto devengado con cada hecho imponible.

Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase .

Por cualquier actuación del sujeto pasivo conducente al pago o liquidación de la deuda.

La prescripción en curso , puede ser interrumpida por actos de la Administración o bien del sujeto pasivo. La jurisprudencia ha determinado que para que una actuación de la administración interrumpa la prescripción se han de cumplir unos requisitos :

Que las actuaciones se produzcan con conocimiento formal del sujeto pasivo, lo cual impide reconocer efecto interrumpitivo a las actuaciones que hayan sido notificadas defectuosamente .

La necesidad de que la actividad de la Administración no sea un simple pretexto para interrumpir la prescripción : El ejercicio de potestades administrativas para un fin distinto del que le es propio, con una finalidad puramente interrumpiva de la prescripción carece de virtualidad .

La jurisprudencia también ha determinado en relación a aquellas situaciones en que las actuaciones de la Inspección que una vez iniciadas , son interrumpidas por causa no imputable al sujeto pasivo . La interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras por tiempo superior a seis meses determina que no se tenga por interrumpida la prescripción (art. 31.4 RGIT), determinando que este período de seis meses no debe producirse desde que el inspector actuario finaliza sus actuaciones de comprobación e inspección, hasta producirse un acta de liquidación que corresponde al Inspector Jefe.

El efecto de la interrupción de la prescripción es el de reabrir el plazo para su cómputo : el período quinquenal vuelve a iniciarse desde la última actuación de la Administración o del obligado al pago. Interrumpido el plazo de prescripción para uno, se entiende producido para todos los obligados al pago, según dispone el RGR (art. 62.2), el cual exceptúa sólo el caso de que se trate de deudas mancomunadas y sólo le sea reclamada a uno de los deudores la parte que le corresponde : los afectados por la interrupción.

## Aplicación de oficio

La prescripción dice el art. 67 LGT, se aplicará de oficio , sin necesidad de que la invoque o excepcione el sujeto pasivo. Se trata de uno de los rasgos característicos de la prescripción en Derecho Tributario, que tal como ha indicado el Tribunal Supremo confiere a esta situación un carácter peculiar respecto del que es propio del Derecho privado , en el que la prescripción de la deuda debe ser excepcionada por el deudor , haciendo decaer a estos efectos ,la distinción entre prescripción y caducidad. Esta forma de ser o de aplicarse la prescripción es perfectamente coherente con las características de la función tributaria.

## Efectos

La prescripción ganada , dice el RGR extingue la deuda y aprovecha por igual a todos los obligados al pago.

Es motivo de oposición a la providencia de apremio.

## 7 . Insolvencia Probada

La extinción de la obligación tributaria también se puede producir con la declaración de fallido del deudor principal y, si los hubiere, de los responsables solidarios. Si existiesen responsables subsidiarios, se producirá la derivación de la acción contra ellos, si igualmente fueran insolventes, el crédito será declarado incobrable (art. 164.2 RGR) y la deuda provisionalmente extinguida en la cuantía procedente, en tanto no se rehabilite dentro del plazo de prescripción (art. 70.1 RGR). En este último supuesto cuando se tenga noticia de que el deudor o el responsable han llegado a mejor fortuna, se reanudará el procedimiento de apremio ultimado (art. 102.2 RGR). Vencido el plazo de prescripción sin haber sido rehabilitada la deuda, la extinción será definitiva (art. 70 RGR).

Sin embargo la doctrina más ortodoxa no considera que la insolvencia probada sea una forma de extinción de la obligación tributaria, sino que sencillamente es una situación de imposibilidad de cumplimiento de la obligación tributaria. En efecto, si un contribuyente es insolvente, es evidente que el acreedor no puede hacer efectivo su crédito. El acreedor sólo puede constatar que no puede cobrar y por tanto, una imposibilidad de que se extinga la obligación tributaria por medio de pago.

Por tanto la insolvencia probada, según esta teoría, en punidad no es una causa de extinción de la obligación tributaria sino una causa de imposibilidad de cumplimiento. Pero no es una causa de extinción técnica sino práctica, puesto en la medida que la administración mantenga las acciones de control y de reclamación sobre el contribuyente insolvente, este será responsable del pago de las deudas con su bienes presentes y futuros; bien una vez al año hasta que el insolvente dejara de serlo y entonces tendría derecho la administración a cobrar. Lo que ocurre es que cuando la administración constata de que el sujeto pasivo es insolvente, archiva el expediente, y nunca más reclama, por lo que pasan los 5 años y prescribe la deuda. Con lo cual en realidad, la causa de extinción de la obligación tributaria es la prescripción en estos casos, no tanto la insolvencia probada.

## 8. Garantías del Crédito Tributario.

El crédito tributario, como todo derecho de crédito, está garantizado, en primer lugar por el patrimonio del deudor: Del cumplimiento de las obligaciones responde el deudor con todos sus bienes presentes y futuros (art. 1.911 del Código Civil).

En segundo lugar, la LGT establece ciertas medidas especiales de garantía del crédito tributario:

### Garantías personales

La Ley podrá declarar responsables de la deuda tributaria, junto a los sujetos pasivos, a otras personas solidaria o subsidiariamente (art. 37 LGT),

Cuando se acuerde el fraccionamiento o aplazamiento del pago de la deuda tributaria, el Estado, las provincias y municipios podrán exigir que se constituya a su favor aval bancario, hipoteca, prenda sin desplazamiento u otra garantía suficiente. (art. 76 LGT).

El incumplimiento de la obligación tributaria lleva aparejada las sanciones pertinentes para el sujeto pasivo que ha incurrido en él.

### Garantías reales.

La Hacienda Pública tendrá derecho de retención y exacción de los tributos que graven el tráfico o circulación

, por el respectivo importe del crédito liquidado de no garantizarse de forma suficiente el pago del mismo (art. 75 LGT).

Afección de bienes y derechos . 1. Los bienes y derechos transmitidos quedarán afectos a la responsabilidad del pago de las cantidades liquidadas o no , correspondientes a los tributos que gravan tales transmisiones , adquisiciones o importaciones , cualquiera que sea su poseedor, salvo que éste resulte ser un tercero protegido por la fe pública registral o se justifique la adquisición de los bienes con buena fe y justo títulos o en este establecimiento mercantil o industrial en el caso de bienes muebles no inscribibles. 2. Siempre que la ley reguladora de cada tributo conceda un beneficio de exención o bonificación cuya definitiva efectividad dependa del ulterior cumplimiento por el contribuyente de cualquier requisito por aquélla exigido , la Administración hará figurar el total importe de la liquidación que hubiera debido girarse de no mediar beneficio fiscal , lo que hará constar por nota marginal de afección en los registros públicos.

Hipoteca legal tácita. El art. 73 de la LGT, establece que En los tributos que graven periódicamente los bienes o derechos inscribibles en un registro público o sus productos directos , ciertos o presuntos, el Estado , las provincias y los municipios tendrán preferencia sobre cualquier otro acreedor o adquirente , aunque éstos hayan inscrito sus derechos para el cobro de las deudas no satisfechas correspondientes al año natural en que se ejercite la acción administrativa de cobro y el inmediato anterior.

Anotación preventiva de embargo. Iniciada la vía de apremio , la Hacienda pública tiene el derecho de que se practique tal anotación en los registros correspondientes.

Embargo preventivo de bienes . Igualmente , en los supuestos contemplados en los art. 133 de la LGT y 43 del RGR , la Administración financiera puede acordar el embargo preventivo de bienes como medida de garantía de su derecho de crédito.

Retención de cantidades a devolver. Para asegurar el cobro de la deuda tributaria, la Administración tributaria podrá adoptar como medida cautelar la consistente en la retención del pago de devoluciones tributarias o de otros pagos que deba realizar la Hacienda Pública (art. 128.3 LGT).

El crédito tributario es un crédito privilegiado.

El art. 71 de la LGT establece , en general que, La Hacienda pública gozará de prelación para el cobro de los créditos tributarios vencidos y no satisfechos en cuanto concurra con acreedores que no los sean de dominio, prenda, hipoteca o cualquier otro derecho real debidamente inscrito en el correspondiente registro con anterioridad a la fecha en que se haga constar en el mismo el derecho de la Hacienda Pública , sin perjuicio de los dispuesto en los art. 73 y 74 de esta LEY.

## TEMA 17 : POTESADES DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA

### 1. Introducción

#### 1. Deber o Superdeber de contribuir

La naturaleza con el deber de contribuir tiene mucho que ver con la STC del 26/04/1990, que trata esencialmente de la L.G.T. y sobre la reforma de 1985 , interpretación de los artículos sobre las sanciones e infracciones tributarias ; parece como si el TC , considere el deber de contribuir como preeminente sobre otros deberes que garantiza la C.E. Esta establece una serie de valores que considera esenciales dentro , entre los cuales nos encontramos el deber de contribuir , que viene a especificar el principio genuino de solidaridad que la consecución del Estado de bienestar que postula la C.E. y que deriva de un proceso de normalización del tributo . El art. 1º de la C.E. España se constituye en un Estado social y democrático de Derecho , que propugna como valores superiores de su ordenamiento jurídico la libertad , la justicia , la igualdad y el

pluralismo político . Valores fundamentales que deben ser aplicados directamente en la elaboración de las Leyes . Haciendo referencia a estos valores , la STC se refirió en los siguientes términos :

Desde un punto de vista positivo , configura como relevante el deber de contribuir para llegar al Estado Social y Democrático que configura el Estado Español. Por otro lado además del deber de contribuir nace una obligación de colaborar con la Administración a la hora de hacer efectivos estos tributos .

Desde un punto de vista negativo , el deber de contribuir supone una sujeción a los Poderes Públicos , que permite incluso la limitación de los poderes individuales. No hay deberes por encima de otros; la garantía de los valores del 1.1 de la C.E. exigen el deber de contribuir pero no al revés no se pueden supeditar a este deber todos los principios recogidos en el mismo , en todo caso hemos de buscar una solución armónica . No es un deber preeminente , sino que se halla en un mismo plano ; la Administración se halla sujeta a la C.E. , art. 9.1 : Los ciudadanos y los poderes públicos están sujetos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico .

Una segunda cuestión es censurable contra la STC , indicada , y es que establece el citado tribunal que hay un mandamiento en la C.E. de lucha contra el fraude fiscal ; no lo ordena , sino que hay un mandamiento general de cumplir las Leyes de forma general .

## 2. ¿Es necesario un Estatuto del Contribuyente?

Seguiremos en este punto las anotaciones del Prof. Ferreiro Lapatz en su discurso sobre el Estatuto del Contribuyente.

La Necesidad de un Estatuto del Contribuyente que debiera definir y precisar con la mayor claridad posible los derechos y obligaciones del ciudadano en cuanto que está obligado a contribuir y contribuye con sus aportaciones económicas a la financiación de las cargas del Estado, es una idea generalizada que responde ante un conjunto de normas dispersas inmersas en un caos normativo al que se hallan sometidos la generalidad de los ciudadanos que soportan pesadas cargas tributarias que les deje percibir su racionalidad o irracionalidad, su coherencia o incoherencia; surge como una petición basada en el principio de seguridad jurídica consagrado en la Constitución de un Estado democrático de Derecho que merezca este nombre.

Muchos y variados son los agentes responsables de la situación de desorden que vive el ordenamiento tributario español ; entre estos tenemos la desidia , la improvisación y la falta de preparación del legislador de los que emanan las normas tributarias , se une una jurisprudencia que adolece de la formación especializada necesaria para manejar con seguridad y rigor los conocimientos específicos más tradicionales y consolidados en el Derecho Tributario; una doctrina que a pesar de sus numerosas publicaciones no ha avanzado en la dirección precisa para proporcionar los instrumentos técnicos necesarios para que el contenido de las normas tributarias responda a las continuas peticiones de claridad, certeza y seguridad; vacío técnico que han venido a llenar economistas y expertos en contabilidad , cuya intervención excesiva en la redacción de leyes y reglamentos constituye una de las causas fundamentales de la imperfección técnico-jurídica del ordenamiento tributario. Numerosas discusiones verbalistas que han girado una y otra vez sobre los conceptos fundamentales tanto el derecho tributario sustantivo (hecho imponible, sujetos, base tipo,) como del Derecho tributario formal o procedimental (liquidación, recaudación, revisión.); carentes de contenido suficiente para justificar el tiempo y las páginas a ello dedicado y replanteando en cada ocasión los fundamentos de la disciplina, negando el carácter científico del Derecho al negarle la posibilidad de construir sobre lo ya construido , al negar que la posibilidad de que el saber jurídico se construya como un saber objetivo; y lo que es peor , tal modo de hacer Derecho confunde a la doctrina , al legislador y al Juez.

Las exigencias técnicas que toda norma jurídica debe cumplir , en el sentido de que una norma esta correctamente formulada cuando, con una construcción gramaticalmente adecuada , utiliza los términos y conceptos de forma coherente con todo el ordenamiento y transmite con claridad al ciudadano al que va dirigida el mandato que el legislador quiere incorporar al orden jurídico. Y que una norma así construida

optimiza su función cuando se inserta en un conjunto estable abarcable por los ciudadanos a quien va dirigido , y eficaz en su aplicación.

A esta sencilla idea se oponen , los cambios muy frecuentes en las normas muy prolijas y minuciosas , las normas opacas , las normas propaganda , las cláusulas derogatorias confusas , el carácter incompleto de la regulación , los reenvíos demasiado frecuentes a otras disposiciones y la mezcla de materias en una disposición . La doctrina normativa debería preocuparse , con más ahínco de lo que ahora se acostumbra a corregir estos errores. Asimismo es preocupante que en la literatura jurídico española son cada vez más frecuentes las citas de autores ajenos a la disciplina.

También en Derecho la forma condiciona el contenido y no sólo este a aquella . De tal forma que muchas de las minuciosas sutilezas de la ciencia económico financiera , basadas en una pretendidamente exacta medición de la capacidad o en una pretendidamente exacta medición de los efectos económicos del tributo con frecuencia no suficientemente probadas en su exactitud , deben ser rotundamente rechazadas en aras de la claridad del mandato contenido en la norma . En aras de su posibilidad de ser entendido , fácilmente cumplido por el contribuyente y fácilmente aplicado por la Administración. Asimismo ciertas figuras deberían de limitarse como son las presunciones , las ficciones y precisar otras con total claridad como los supuestos en que procede la estimación administrativa de bases de acuerdo con los datos que no pueda o se niegue a proporcionar el contribuyente.

Con todo este análisis propuesto la idea es ofrecer al legislador un conjunto de instrumentos aptos para regular con claridad , eficacia y coherencia las distintas relaciones sociales que se originan en la necesaria financiación, vía tributos, de la actividad del Estado. El Derecho Tributario actual cuenta con un conjunto de conceptos e instituciones básicos cuyo análisis técnico es preciso , insisto , para ofrecer al legislador , del modo más pormenorizado posible, un conjunto de esquemas ideales de conducta que le permita responder , también en el campo tributario , al principio constitucional de seguridad. Todo ello con el fin de atender a las demandas de claridad , sencillez y coherencia que se expresan con frecuencia en la exigencia de puesta en vigor de un Estatuto del Contribuyente . Todos aquellos derechos que se reclaman en relación al sujeto pasivo ante el deber poder de la Administración se hallan recogidos en diferentes normativas , por tanto no es necesario una nueva regulación que venga a disgregar más el ya de por sí desordenado ordenamiento tributario.

Lejos de ser el ámbito del ordenamiento más confuso, como lo es en la actualidad, el Derecho tributario es la rama del derecho con más posibilidades para su ordenación conforme a un esquema teórico racional, claro, sencillo y coherente.

## 2. Las Potestades y su Sometimiento a la Ley y al Derecho

El derecho tributario formal es el derecho de la actuación de la administración, para exigir el cumplimiento de un sistema tributario justo. Ciertamente la Administración tiene una serie de derechos : liquidar la deuda tributaria , el derecho a inspeccionar el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes , derecho a ejecutar deudas en la vía de apremio. Pero estos derechos son al mismo tiempo deberes de la Administración. La administración tiene el derecho y el deber a exigir tributos , no sólo tiene el derecho a liquidar el impuesto o realizar las tareas recaudatorias o de inspeccionar el cumplimiento de las normas tributarias, sino tiene también el deber , por eso un sector de la doctrina dice que la administración tiene derechos-deberes , y a estos derechos-deberes de la administración es a lo que se denomina Potestades.

Las potestades de la administración en el marco de un Estado Social y Democrático de Derecho derivan única y exclusivamente de la ley. Este sometimiento de la administración a la Ley y al derecho se desprende del art. 9.1 de la Constitución, el cual se concreta que : los ciudadanos y los poderes públicos están sujetos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico.

Entre los poderes que cabe destacar de la administración en derecho tributario están :

La Potestad de liquidar los tributos, mediante el recurso a procedimientos indiciarios cuando no sea posible determinar la verdad de los hechos.

La potestad de investigar y comprobar el cumplimiento de los deberes tributarios.

La potestad de obtener información que resulte relevante a efectos tributarios. Por ejemplo acceso a las cuentas corrientes de los ciudadanos.

La potestad de recaudar tributos, incluso mediante el recurso a la vía de apremio.

En el límite entre el derecho tributario y el sancionador , la potestad de imponer sanciones tributarias como reacción ante el incumplimiento de los deberes fiscales .

Las potestades están claramente definidas por las leyes y sólo pueden ser ejercidas por la administración en la forma en que hayan sido descritas por las leyes.

Por eso, en la definición de las potestades se haya también el límite de las mismas . Las potestades de la administración sólo pueden ejercerse conforme a la ley y en los límites en que ésta los ha establecido.

Cuando la Administración utiliza innecesariamente de un derecho que lesiona los derechos de terceros y que es perfectamente evitable , se está realizando , lo que se ha dado a llamar abuso de derecho , dicho abuso de derecho viene recogido en el art. 7 del Código Civil. :

Los derechos deberán ejercitarse conforme a las exigencias de la buena fe,

La Ley no ampara el abuso del derecho o el ejercicio antisocial del mismo. Todo acto u omisión que por intención de su autor . por su objeto o por las circunstancias en que se realice sobrepase manifiestamente los límites normales del ejercicio de un derecho, con daño para terceros , dará lugar a la correspondiente indemnización y a la adopción de las medidas judiciales o administrativas que impiden la persistencia del abuso.

Si en el curso de una actuación inspectora , un inspector solicita una serie de datos que pertenecen al ámbito de la actividad del contribuyente o que están protegidos por el secreto profesional , estará incurriendo también en desviación del poder, no estará ejerciendo la potestad tal y como ésta ha sido definida.

Podemos clasificar las potestades en :

Potestades Regladas,

Potestades Discrecionales,

Potestades Regladas

El inicio de esta división proviene de la constatación de que en la Administración existen una serie de potestades sujetas a una estricta regulación normativa y que la administración no tiene más remedio que seguir por los cauces que le fija la ley. Se entiende que las potestades regladas son aquellas que el principio de legalidad atribuye a la Administración que se concreta en facultades de actuación definiendo cuidadosamente sus límites , y la habilita para su acción.

Potestades Discrecionales



Aquellas que la Administración puede elegir en su actuación entre diversas soluciones o entre diversas opciones igualmente correctas. La discrecionalidad no es una libertad absoluta sino que en todo acto discrecional existen algunos elementos reglados . Por ejemplo en los casos en que el sujeto pasivo solicite el aplazamiento del pago, la facultad discrecional de la administración será dictar los plazos y el importe a pagar en cada uno de ellos , sin embargo conceder o no el aplazamiento no es una potestad discrecional si ha cumplido con el ofrecimiento de una garantía suficiente y existen realmente dificultades de Tesorería , el aplazamiento debe concederse.

Tanto las potestades Regladas como las discrecionales , en el Estado de derecho, están sometidas a la regulación de las leyes y al control de los tribunales.

Algunas potestades de la Administración están calificadas como exorbitantes o privilegios. Pues en ciertos supuestos , la Administración está investida de ciertas facultades extraordinarias , tendentes a la protección del interés público . La más importante es la facultad constitutiva de derecho es el derecho de la Administración a ejecutar los actos administrativos de liquidación. Según el principio de solve et repete (paga ahora y luego protesta, el acto administrativo de liquidación es inmediatamente ejecutivo, debe ser inmediatamente cumplido y si no es cumplido voluntariamente puede la administración constreñir por la fuerza el cumplimiento de la obligación , es lo que se denomina vía de apremio.

Es muy importante que cuanto más extraordinaria sea una potestad de la Administración , más riguroso se sea en la exigencia de los requisitos legales para su ejercicio.

La administración en el Estado de Derecho debe ser el primer sujeto cumplidor de las normas y por tanto , cuando no lo es su actuación debe ser corregida ante los tribunales , y en la medida en que haya producido daños y perjuicios debe reclamarse indemnización por ella.

Desajustes y anomalías en la actividad de la Administración tributaria.

Hemos de tener presente que la balanza , el equilibrio , de la existencia de un procedimiento como el apremio , es que sólo pueda seguirse con el cumplimiento estricto y escrupuloso de todos los requisitos legales. Este respeto estricto al procedimiento exige que no se inicie ningún procedimiento de apremios sin la previa providencia de apremio. La providencia de apremio es aquel acto administrativo por el funcionario competente declara una deuda incurrida en apremio e impulsa un procedimiento a través del cual una parte de los bienes de deudor pasará a ser propiedad de la administración y afectos al cumplimiento de la deuda tributaria. Los bienes que resulten embargados , no pueden ser cualquiera bien del deudor , sino que debe seguirse en la ejecución el orden estricto previsto en la LGT. Deberá seguirse un orden de prelación que intenta producir el menor daño posible en el patrimonio del deudor, garantizando la satisfacción del crédito tributario. Cualquiera de estas fases del Procedimiento de apremio se rige por una norma propia que debe ser seguida escrupulosamente. Y cualquier incumplimiento de esta normativa constituye una desviación de poder, impugnabile en vía económica-administrativa , reclamable ante las distintas instancias , incluso ante el defensor del pueblo , y susceptible de generar indemnización de daños y perjuicios cuando se haya procedido indebidamente a la ejecución de los bienes del deudor.

Se entiende por desviación de poder según el art. 83 de la Ley Contencioso Administrativo : Constituirá desviación de Poder el ejercicio de potestades administrativas para fines distintos de los fijados en el ordenamiento jurídico.

Abuso de derecho , se da cuando la Administración se extralimita al uso de su poder , va más allá de aquello que la Ley le permite que provoca una lesión a un tercero que podría haber evitado .

Abuso de derecho y desviación de poder , se encuentran al margen de la Ley , de la C.E., y del ordenamiento jurídico .

Una de las corruptelas más frecuentes de la Administración es una indebida utilización de la vía de apremio, que en muchos casos no resulta necesario. Por ejemplo, cuando el contribuyente no está de acuerdo con la deuda tributaria liquidada por la administración este caso puede reclamar ante el tribunal económico administrativo o puede recurrir ante el Tribunal Contencioso-Administrativo.

El hecho de imponer un recurso no quiere decir que no debe pagarse la deuda tributaria, ésta debe pagarse igual por aplicación de un principio de derecho administrativo que es también privilegio de la Administración : solve et repete.

Este principio de la ejecutoriedad de las deudas tributarias está matizado por el hecho de que al presentar un recurso, si se presenta una caución, una garantía, se suspende la ejecución del acto administrativo. Quiere decir, que, como la administración ya está segura de que cobrará, porque tiene una garantía prestada por un banco o por un tercero, puede esperar a cobrar a que el tribunal decida.

## TEMA 18 : LIQUIDACION TRIBUTARIA

### Introducción

#### 1.Procedimiento de gestión y procedimiento de liquidación.

La gestión de los tributos, en principio está integrada por dos actividades fundamentales : la liquidación y la recaudación. Tiene por objeto la primera la determinación de la deuda tributaria, y del importe de la misma . mientras que la segunda se orienta a su realización , a exigir el pago en vía coactiva, de acuerdo con el privilegio de ejecución de los propios actos de la Administración. Como actividad distinta conceptualmente de las anteriores, aparece la de la inspección , la cual en principio de muestra como auxiliar respecto de ellas, y de modo especial , respecto de la liquidación, al tener por objeto la investigación de los hechos imponible y demás circunstancias relevantes para la correcta aplicación de los tributos.

Todo este conjunto de actividades integra la gestión tributaria.

Aparte de la gestión tributaria, existe otra actividad administrativa de aplicación de normas pero en vía de resolución de reclamaciones, como fase previa a la jurisdicción propiamente dicha. A esta diferenciación se refiere la LGT , al afirmar en su art. 90 lo siguiente : Las funciones de la Administración en materia tributaria se ejercerán con separación en sus dos órdenes de gestión, para la liquidación y recaudación , y de resolución de las reclamaciones que contra aquella gestión se susciten y estarán atribuidas a órganos diferentes.

La regulación de todos estos procedimientos se encuentra en el Título III de la LGT, que lleva por rúbrica La gestión tributaria y que ha sido objeto de desarrollo a través de diversos Reglamentos : el de Recaudación (RGR), el de Inspección (RGIT), y el de Procedimiento de Reclamaciones Económico-Administrativas (RPREA) .

No hemos de olvidar la aplicación supletoria del Derecho Común, de manera especial la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJAP y PAC) , donde conviene destacar su aplicación como derecho supletorio, pues tal como indica su disposición adicional quinta , continúa en vigor la normativa específica a los procedimientos administrativos en materia tributaria y a la revisión de actos en vía administrativa en materia tributaria.

#### 2. Liquidación Tributaria . Concepto y Estructura del procedimiento de liquidación.

Liquidar un tributo en el sentido estricto , ajustar la cifra, fijar la cuantía de la obligación nacida de la realización del hecho imponible. La liquidación, en sentido amplio, comprende no solo la determinación de la cantidad a pagar, sino también todas las actividades previas necesarias para ello. Las actividades liquidatorias,

la actividad de liquidación , puede ser desarrollada por la Administración y por los administrados . La una y los otros deben seguir el camino , el procedimiento fijado por las normas de Derecho Tributario formal . Estas regulan los actos de la Administración y de los administrados tendentes a fijar en cada caso la cuantía de la deuda. Regulan el procedimiento liquidatorio.

La LGT configura la gestión de los tributo como una sucesión de fases procedimentales. Según este esquema, una vez que la Administración conoce la existencia de un hecho imponible , pone en marcha el procedimiento de liquidación, que concluye con la declaración de la existencia de una deuda tributaria, estableciendo su cuantía y haciéndola exigible. Sobre la base del acto de liquidación, se produce a continuación la recaudación, con pago voluntario, o en su caso forzoso. La inspección desarrolla en este caso un papel semejante al de la investigación policial en el proceso penal, como medio auxiliar para descubrir hechos imponibles o circunstancias no declarados y para facilitar la prueba en relación con los conocidos.

Ahora bien este esquema se corresponde con lo previsto en la LGT, podríamos denominar siguiendo a Pérez Royo , aplicación artesanal de los tributos, con el acto administrativo de liquidación caso por caso, precedido o en su caso seguido de la correspondiente comprobación , igualmente caso por caso, según el modelo del procedimiento contradictorio. Pero, en cambio este método artesanal se hace prácticamente imposible de aplicar en un sistema de impuestos que da lugar a varios millones anuales de deudas tributarias en cada una de las más importantes figuras del mismo.

A un sistema de impuestos de estas características corresponden técnicas de gestión en masa , cuya regulación trastoca la posición tradicional tanto de los sujetos pasivos como de la Administración. La pieza central de este sistema de gestión en masa es la llamada autoliquidación.: la ley impone al sujeto pasivo, no solamente el deber de declarar el hecho imponible y sus circunstancias sino también la obligación de calcular , en el mismo acto, el importe de la deuda tributaria , e ingresarla en el Tesoro, sin necesidad de específico requerimiento previo.

Con la autoliquidación quedan confundidos en un solo acto las operaciones materiales de declaración. Liquidación y pago o recaudación. La liquidación en sentido estricto, no se produce más que en aquellos supuestos excepcionales en los que –a raíz de la actividad inspectora o investigadora – se ponen de manifiesto irregularidades en las declaraciones–liquidaciones o bien la omisión de las mismas. Este mismo fenómeno de la gestión en masa a partir de las autoliquidaciones ha hecho necesario ampliar las facultades de comprobación atribuida a los órganos de gestión.

En relación con la titularidad de las funciones en materia de gestión tributaria debemos referirnos a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, que es el organismo que, en el ámbito estatal, tiene atribuida dicha gestión. , le corresponde desarrollar las actuaciones administrativas relativas a los procedimientos de gestión, inspección y recaudación.

## 2. Procedimiento principal de liquidación.

### 1. Formas de Inicio según la Ley General Tributaria.

La LGT señala , en su art. 101, las siguientes formas de iniciación del procedimiento :

Por declaración o iniciativa del sujeto pasivo o retenedor , o del obligado a ingresar a cuenta conforme a lo previsto en el art. 35 de esta ley.

De oficio.

Por actuación investigadora de los órganos administrativos.

El normal es el indicado en primer lugar , es decir la declaración del sujeto pasivo en cumplimiento del deber que le impone la ley. Las otras formas de iniciación tienen lugar en casos excepcionales, en los cuales nos vamos a encontrar con una actividad de la Administración que suple o corrige el incumplimiento o cumplimiento defectuoso del deber de declaración que incumbe al sujeto pasivo o, en general al obligado tributario. La iniciación de oficio corresponde a aquellos casos en que aún sin contar con la declaración del sujeto pasivo, la Administración se encuentra en condiciones de iniciar el procedimiento sobre la base de datos o antecedentes que obren en su poder, considerados suficientes para el desarrollo de su actividad sin necesidad de recurrir a las específicas actuaciones de investigación.

Materia regulada por la reforma de 1995 , se contemplan las facultades que tienen los órganos de gestión para realizar comprobaciones abreviadas , sobre la base de la información que ya obra en su poder. Como consecuencia de esta actividad puede entablarse el procedimiento que dará lugar a la liquidación provisional de oficio. Otros supuestos en que la actividad de comprobación va más allá , dando lugar a un procedimiento de comprobación inquisitiva o de investigación , es decir, un procedimiento de inspección que normalmente desembocará en la práctica de una liquidación.

La actividad de la Administración para comprobar la situación de un sujeto pasivo puede tener su origen en una denuncia pública. Esta no es precisamente una forma de iniciación del procedimiento , aunque en la redacción original de la LGT así era considerada . La regulación actual contenida en el art. 103 de la LGT , la conceptúa como una forma de obtención de información por la Administración . En cualquier caso, recalca la ley que el denunciante no tendrá la consideración de interesado en el procedimiento que eventualmente pueda ser iniciado por la Administración a raíz de la denuncia , ni estará legitimado para interponer recursos o reclamaciones en relación con los resultados de la misma.

## 2. La declaración Tributaria.

Entre las obligaciones y deberes formales del sujeto pasivo, coloca el art. 35.2 de la LGT la de formular cuantas declaraciones y comunicaciones se exijan para cada tributo. Entre éstas destaca la declaración del hecho imponible con finalidad de iniciación del procedimiento, que es regulada de manera específica por la normativa de cada tributo y a la que se refiere en términos generales el art. 102 LGT 1. Se considerará declaración tributaria todo documento por el que se manifieste y reconozca espontáneamente ante la Administración tributaria que se han dado o producido las circunstancias o elementos integrantes , en su caso, de un hecho imponible. Reglamentariamente se determinarán los supuestos en que sea admisible la declaración verbal. 2. La presentación en una oficina tributaria de la correspondiente declaración no implica aceptación o reconocimiento de la procedencia del gravamen. 3. En ningún caso se podrá exigirse que las declaraciones tributarias se formulen bajo juramento. 4. Se estimará declaración tributaria la presentación ante la administración de los documentos en los que se contenga o que constituyan el hecho imponible. De acuerdo con esto, podemos caracterizar a la declaración por varias notas :

Carácter espontáneo, la declaración se produzca en virtud simplemente del deber establecido en la ley, sin expreso requerimiento por parte de la Administración,

En cuanto el contenido de la declaración, su objeto es un hecho imponible concreto o real, al cual se unirán normalmente los elementos o componentes de la base u otros necesarios para la determinación de la deuda.

Sujetos obligados a presentar la declaración son los contribuyentes , aparte ellos el art. 101 a) habla también de los retenedores , que formularán declaración relativa al presupuesto y elementos de su obligación de retener.

Plazos de presentación. Las declaraciones deberán presentarse dentro de los plazos previstos en la reglamentación de cada impuesto. En algunos casos como en el ISD, ITPAJD, o IVA , el plazo viene establecido de manera general en el Reglamento del Impuesto. En otros como el IRPF o el IPPF , el plazo se

fija en la disposición que especifica cada año el deber de declarar.

Forma de la declaración . La declaración normalmente es escrita. La eventualidad de la declaración verbal , prevista en el art 102 de la LGT , no ha recibido aplicación. Generalmente , las normas de cada impuesto establecen modelos de impreso en los que realizar la declaración. La realización en un documento diferente del impreso oficial debe, sin embargo , ser considerada válida, a efectos de considerar cumplido el deber, evitando las sanciones.

Efectos de la declaración. El primero de los efectos de una declaración válidamente presentada , y siempre que la misma sea completa y veraz , es el de considerar cumplido el deber , evitando la aplicación de sanciones por incumplimiento.

### 3. La declaración-liquidación.

La declaración-liquidación e diferencia de la declaración normal por su contenido y efectos . En cuanto al primero, ya hemos indicado que, mientras que la declaración ordinaria se ciñe normalmente a cuestiones de hecho, la declaración-liquidación exige la práctica de operaciones de determinación de la deuda, lo que implica , no sólo cálculos aritméticos , sino también . operaciones de calificación jurídica (determinar si tal o cual gasto es deducible, si procede o no aplicar una deducción, etc.) y, en general , de aplicación de normas. Pueden producirse en las declaraciones-liquidaciones errores, que bien puede perjudicar al sujeto pasivo , se subsanará con un procedimiento especial de revisión, y en el caso de incorrecta aplicación de la norma determina una autoliquidación de cuota inferior a la debida, se producirá un ingreso en cuantía insuficiente, se producirá una reacción de la Administración ante ese ingreso insuficiente.

Mientras que la pura declaración es un simple acto de iniciación, que debe ser seguida de otros , hasta llegar a la determinación administrativa de la deuda (liquidación), en el caso de las declaraciones-liquidaciones , el propio acto inicial contiene la cuantificación e ingreso de la deuda. Naturalmente, la administración podrá comprobar la veracidad de las declaraciones y la corrección de las operaciones de autocorrección y , en su virtud dictar un acto administrativo de liquidación. Acerca de la naturaleza jurídica de las autoliquidaciones ha existido una cierta controversia, Autores como Martínez Lafuente, Bollo Arocena entienden que estamos ante una liquidación provisional realizada por el sujeto pasivo en virtud de una transferencia de funciones, la mayor parte de la doctrina (Martín Delgado, Pérez Royo, Clavijo Hernández)que no puede de ninguna manera hablarse de un acto administrativo de liquidación, sino de un acto del sujeto pasivo que constituye el cumplimiento de un deber legal enmarcado dentro de los deberes de colaboración con la Administración.

3. Cuantificación de la Base Imponible ; método general de la determinación directa ; relevancia de la contabilidad ; método de estimación objetiva ; clases.

#### Estimación Directa

Nos dice el art. 48 de la LGT :La determinación de las bases tributarias en régimen de estimación directa corresponderá a la Administración y se aplicará sirviéndose de las declaraciones o documentos presentados, o de los datos consignados en libros y registros comprobados administrativamente.

Lo que caracteriza realmente a la estimación directa es que en ella existe una perfecta correspondencia entre la definición de la base imponible y su medición, que se lleva a cabo directamente sobre las magnitudes empleadas en la propia definición , sin la mediación de conceptos o magnitudes añadidas. Se suele decir que la estimación directa se sirve de datos reales.

#### Estimación Objetiva

La LGT se limita a decir que el régimen de estimación objetiva singular se utilizará con carácter voluntario ,

para los sujetos pasivos cuando lo determine la ley propia de cada tributo (art. 49 LGT).

Así pues, dos son las notas que caracterizan de entrada , a la estimación objetiva , en cuanto régimen de estimación de bases : la primera es su carácter opcional o voluntario y la segunda es que este método procede únicamente en virtud de previsión expresa en la ley propia de cada tributo. Los supuestos concretos en que se contempla su aplicación son dos : el IRPF, para determinados tipos de rendimientos y el IVA, para determinados ámbitos de la actividad, sin embargo en el conocido régimen simplificado del IVA , aunque se siga la filosofía de la estimación objetiva e incluso se emplee expresamente esta denominación , lo que se cuantifica no s la base, sino directamente la cuota.

En el caso del IRPF, la ley contempla su aplicación para los rendimientos de las pequeñas y medianas empresas y de los profesionales en los términos que se establezcan reglamentariamente. El cálculo de los rendimientos netos , tal y como dice la ley, se efectuará mediante la utilización de signos, índices, módulos o coeficientes generales o referidos a determinados sectores de la actividad , que serán fijados por el Ministros de Economía y Hacienda. En la estimación objetiva se renuncia , pues, a calcular directamente el rendimiento neto real de cada sujeto (ingresos reales menos gastos efectivos) y se sustituye este cálculo por la aplicación de unos índices o signos (consumo de energía, superficie de las instalaciones, número de empleados) de los que resulta una cantidad que vendrá a coincidir (si los índices estan bien confeccionados ) con el rendimiento medio.

Lógicamente las obligaciones formales que son exigibles en los casos de aplicación de este régimen son menos estrictas que en la estimación directa.

Una cuestión última en relación con la estimación objetiva es la derivada del apartado 2 del art. 47 LGT , que dice :Las bases determinadas por los Regímenes de las letras a) (estimación directa) y c) (estimación indirecta) del apartado anterior podrán enervarse por el contribuyente mediante las pruebas correspondientes. De esta norma parece deducirse que en el caso de la estimación objetiva no cabe al sujeto pasivo oponerse al cálculo efectuado por la Administración. La conclusión que hemos de entresacar es que el sujeto pasivo podrá oponerse a este cálculo si la Administración , por ejemplo , no ha aplicado correctamente los índices. Lo que quiere decir este precepto es que el sujeto que ha optado por la estimación objetiva no podrá oponerse al resultado de su aplicación , ni siquiera demostrando que su base real es inferior. El sujeto que considere que le es perjudicial el régimen de estimación objetiva por ser su beneficio o volumen de negocios inferior a la media del sector podrá renunciar a la aplicación de dicho régimen en la forma prevista en la normativa del correspondiente impuesto.

## 5. Comprobación

Recibida la declaración, o la autoliquidación, la Administración procederá a la comprobación de la corrección de las mismas. A la actividad de comprobación se refiere el art. 109 de la LGT , cuyo primer apartado dispone : La Administración comprobará e investigará los hechos , actos, situaciones, actividades, explotaciones y demás circunstancias , que integren o condicionen el hecho imponible. Tres cuestiones relacionadas entre sí :

Determinación del alcance del concepto dentro de la gestión tributaria,

Competencia para su desarrollo,

Carácter facultativo o necesario de la misma.

En cuanto a la primera , la actividad de comprobación en sentido estricto aparece en la LGT emparejada a la función de investigación , aunque el presupuesto que da lugar a una y a otra puedan diferenciarse. La comprobación se dirige , en principio , a contrastar la veracidad de lo declarado , mientras que la investigación tiene por objeto hechos imponibles o circunstancias no declarados. Se comprueba lo declarado, se investiga lo

no declarado (Ferreiro). En este sentido conviene resaltar que la investigación es uno de los modos de iniciación del procedimiento (art. 101LGT) en tanto que la comprobación será la fase subsiguiente de un procedimiento ya iniciado mediante la declaración del sujeto. En realidad, sin embargo, ambas actividades se confunden dentro de la función de la inspección , a la que la LGT atribuye la competencia para su desarrollo . Así lo ha puesto de manifiesto la propia exposición de motivos del RGIT. Puede existir otro tipo de comprobación , de menor alcance, que aparece fundamentalmente en relación a las autoliquidaciones , y que tiene por objeto el examen de cada autoliquidación , especialmente a lo que se refiere a las operaciones (aritméticas y de aplicación de normas) que conducen a la fijación de la cuota a ingresar . Esta actividad de comprobación formal (no inquisitiva) se producirá en la generalidad de los casos, a través del procesamiento informático de las autoliquidaciones , dando lugar , a las llamadas liquidaciones paralelas , o con mayor precisión , a las que la nueva regulación establecida en la LFT por la reforma de 1995 denomina como liquidaciones provisionales de oficio. Deber distinguirse una doble actividad comprobadora : una primera que efectúa la propia Administración de tributos al examinar la autoliquidación practicada por el sujeto pasivo y que, si bien deba alcanzar a todos y cada uno de los elementos cuantificadores del ingreso a cuenta realizado por éste, no puede utilizar otros datos que los suministrados por aquélla y que se traduce en el acto de liquidación provisional, y por otra posterior, que se requiere la intervención inquisitiva de la Inspección que tiene por finalidad la investigación de las actividades y cuantas circunstancias integran o condicionan el hecho imponible.

En cuanto a la competencia para llevar a cabo la comprobación debemos decir que, cuando se trata de comprobación en sentido estricto o inquisitiva, la competencia la tienen atribuida, junto con la investigación, los órganos de la Inspección de los Tributos. En cambio la comprobación meramente formal o abreviada la desarrollarán los órganos de gestión . Así lo dice el RGIT , el cual luego de afirmar en su art. 1 que los órganos de la inspección tienen encomendada la función de comprobar la situación tributaria de los sujetos pasivos , añade en el mismo art. que los órganos con funciones en materia de gestión tributaria podrán efectuar la comprobación formal de actos consignadas en las declaraciones tributarias presentadas.

La tercera de las cuestiones es la relativa a si la comprobación constituye un deber o sencillamente una facultad de la administración , como respuesta hemos de contestar que se trata de una facultad que se ejerce de manera selectiva. La comprobación que hemos llamado formal o abreviada tiene , en cambio , un carácter cuasi automático, desarrollándose en la práctica, mediante el procesamiento informático de las autoliquidaciones como hemos indicado.

## 6. Prueba y Presunción.

Las normas sobre la prueba son válidas no solamente para los procedimientos de gestión (liquidación, recaudación , inspección), sino también para los de resolución de reclamaciones. El criterio general en esta materia lo da el art. 114 LGT : quien haga valer su derecho , deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo. De acuerdo con esto, la Administración deberá probar , por ejemplo, que se ha producido el hecho imponible, así como los elementos restantes de la deuda tributaria. El sujeto pasivo, por su parte si pretende que se le aplique, un beneficio tributario deberá probar que se ha producido el presupuesto o requisitos del mismo, etc. Conviene resaltar ,la presunción de legalidad de los actos administrativos no debe entenderse como presunción de veracidad de los hechos que constituyen su presupuesto.

En cuanto a los medios de prueba, la LGT hace una remisión al Código Civil y a la Ley de Enjuiciamiento Civil ,añadiendo algunas reglas específicas que, por otra parte, responden, en general a los criterios de los textos citados, que como se sabe, se ocupan primero, de las reglas sustantivas sobre la prueba, y el segundo de las procesales.

El primero de los medios de prueba que regula singularmente la LGT es el concerniente al valor vinculante para el sujeto pasivo de los hechos manifestados en su declaración.

En segundo lugar, trata la LGT de la confesión de los sujetos pasivos . Como es sabido , la confesión es un medio probatorio consistente en una manifestación o declaración de alguna de las partes de un proceso o, en general de una relación jurídica . A ella se refiere el CC, que distingue entre la confesión judicial y la extrajudicial .En uno y otro caso, añade el art. 1231 CCD , será condición indispensable que recaiga sobre hechos personales del confesante y que éste tenga capacidad legal para hacerla. En nuestro caso, la confesión de que habla el art. 107 LGT tiene carácter extrajudicial ,aunque con la precisión que desarrolla sus efectos en el marco de un procedimiento administrativo , en el que pueden efectuar la confesión sólo los sujetos pasivos , no la Administración. En cuanto al alcance de la confesión, según la expresión del art. 107 LGT y la propia naturaleza de este medio probatorio , que se refiera al resultado de aplicar normas legales.

El tercero de los medios probatorios citados en la LGT es el de las presunciones. A estos efectos , distingue la LGT, al igual que el CC , entre presunciones legales y presunciones no establecidas por ley. En el primer caso ,hay que recordar , a su vez, la distinción entre presunciones iuris tantum, que admiten prueba en contrario , y presunciones iuris et de iure o absolutas, que no la admiten. La regla general es el primer supuesto: Las presunciones establecidas en las leyes tributarias pueden destruirse por la prueba en contrario, excepto en los casos en que aquéllas expresamente lo prohiban (art. 118.1 LGT). En realidad más que un sentido probatorio en sentido estricto , el efecto de las presunciones es el de (una vez acreditado el hecho del que deben deducirse), dispensar de la carga de la prueba (en el caso de las presunciones absolutas) o invertir dicha carga (en el caso de las presunciones iuris tantum). Como ejemplo puede citarse la presunción que contiene la Ley del IRPF acerca de que las prestaciones de trabajo personal y las cesiones de bienes y derechos son retribuidas por su valor normal de mercado. Establecida , la existencia de una prestación de servicio , deberá en su caso, el contribuyente que pretenda haberlo realizado gratuitamente o aun precio inferior al normal , probarlo, para destruir la presunción.

En cuanto a las presunciones de hecho o no establecidas en la ley, dice la LGT, reproduciendo la norma del CC (art. 1253), que para que las presunciones no establecidas en la ley sean admisibles como medio de prueba es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trata de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano (art. 118.2). Así, por ejemplo, si se prueba que un orfebre ha adquirido un kilo de oro de un proveedor , será lógico deducir que ha fabricado con el mismo una determinada cantidad de piezas de joyería , pero no se podrá sin más , establecer el valor de las mismas en ausencia de datos sobre el diseño, calidad de ejecución, etc.

El último de los medios a que se refiere la sección sobre la prueba en la LGT es el art. 119 .La Administración tributaria tendrá el derecho de considerar como titular de cualquier bien, derecho, empresa, servicio, actividad, explotación o función a quien figure como tal en un Registro fiscal u otros de carácter público , salvo prueba en contrario.

Fuera del marco de la prueba , el apartado 3 del art. 145 LGT : Las actas y diligencias extendidas por la Inspección de los tributos tienen naturaleza de documentos públicos y hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario. Respecto de este precepto. Se plantearon serias dudas acerca de su compatibilidad con la CE, de manera singular en lo que se refiere a la presunción de inocencia, cuando los hechos documentados en las actas fueran constitutivos de infracciones e incluso delitos. Por ello es imprescindible citar la doctrina del TC, que lo ha declarado conforme a la Constitución , siempre que se lo interprete en los términos establecidos por el propio TC : según el TC , no hay ningún obstáculo para considerar a los documentos de la Inspección como medios probatorios y como documentos públicos ; ese valor probatorio queda reducido , sin embargo, a los hechos comprobados directamente por el funcionario , quedando fuera de su alcance las calificaciones jurídicas; además, dentro del procedimiento sancionador – donde rige el principio de presunción de inocencia – , las actas de la inspección no tendrán preferencia probatoria ni gozarán de mayor relevancia que los demás medios de prueba; de manera especial cuando de los hechos recogidos en las actas o diligencias , se derive un proceso penal por delitos contra la Hacienda Pública , dicho proceso no puede quedar condicionado por una presunción derivada del procedimiento administrativo de inspección : los citados documentos tendrán simplemente dentro del proceso penal y en la fase del juicio



oral el valor probatorio como prueba en documental que el juez libremente aprecia. (STC 76/1990).

## 7. El acto administrativo de liquidación; concepto y clases de liquidaciones.

La culminación del procedimiento de liquidación está constituida por el acto administrativo de liquidación. Sin embargo el esquema recogido en la LGT, ha variado como consecuencia de la introducción y posterior generalización de las autoliquidaciones. En el procedimiento que hoy podemos considerar normal la deuda tributaria se paga, en principio, sin necesidad de acto administrativo previo que la determine y sin requerimiento previo expreso por parte de la Administración. De manera que la liquidación tiene lugar únicamente en aquellos casos en que la Administración considera necesario proceder a una actividad de comprobación, rectificando la autoliquidación del sujeto o supliendo su falta. Aparte, como es lógico, de aquellos contados tributos, en que no rige el sistema de autoliquidaciones.

La LGT no define directamente la liquidación, dando por supuesto el concepto. Podemos definir la liquidación el acto administrativo en virtud del cual se determina la existencia de una deuda tributaria , con identificación del sujeto pasivo de la misma y de su cuantía.

### Efectos del acto de liquidación

El efecto típico que tradicionalmente se atribuía al acto de liquidación era el de convertir en exigible la deuda tributaria que previamente existía de forma ilíquida. Sin embargo con la generalización de las autoliquidaciones este carácter de la liquidación administrativa como presupuesto de exigibilidad debe ser matizado. Dicho efecto , se producirá , sin duda, en los casos en que el tributo de que se trate se gestione mediante el sistema al margen de la autoliquidación. En cambio, en los supuestos en que la deuda tributaria se satisface mediante el procedimiento de autoliquidación , la exigibilidad se produce de manera inmediata al vencimiento del plazo establecido reglamentariamente. La exigibilidad se produce en estos casos por ministerio de la ley , sin necesidad de requerimiento expreso. En este caso el acto administrativo de liquidación sólo se producirá como reacción de la Administración en su función de control del cumplimiento de sus obligaciones por el sujeto pasivo los obligados tributarios. Bien mediante la comprobación inquisitiva, o bien mediante la comprobación formal . En estos supuestos la liquidación administrativa lo que hace es suplir la falta de declaración del sujeto o su declaración incorrecta y, en consecuencia exigir el pago que no realizó o se hizo por valor inferior al debido, en el plazo determinado por la ley.

Por otra parte el acto administrativo de liquidación tiene otras consecuencias , que conviene poner de relieve: presunción de legalidad, apertura de un plazo específico para ingresar la deuda fijada en el propio acto, interrupción del período de prescripción, por último hay que decir que el acto de liquidación es el que pone fin al procedimiento y tiene la condición de acto impugnabile en la vía administrativa correspondiente.

### Competencia para dictar el acto de liquidación.

La distribución de competencias entre los órganos de gestión y órganos de inspección.

Los órganos de gestión tienen la competencia para liquidar, en primer lugar, en aquellos tributos que son exigidos mediante el sistema tradicional sin autoliquidación. Casos marginales en el sistema tributario estatal. Mayor importancia tiene, el sistema tradicional en el ámbito local , en el que los impuestos más importantes se exigen mediante el procedimiento iniciado con la declaración del sujeto pasivo seguida del acto de liquidación que fija la deuda exigible.

También tienen atribuida la competencia para liquidar los órganos de gestión en aquellos supuestos en que la liquidación es consecuencia de la actividad de comprobación desarrollada por estos órganos. Casos de comprobación abreviada , que dan lugar a las liquidaciones provisionales de oficio. El art. 123 de la LGT , que es el que regula las citadas liquidaciones provisionales de oficio, contempla tres supuestos en que la

Administración está facultada para llevarla a cabo :

La Administración puede dictar estas liquidaciones de acuerdo con los datos consignados en las declaraciones tributarias y los justificantes de los mismos presentados con la declaración o requeridos al efecto. Se tratará por regla general , de las llamadas liquidaciones paralelas , que resultan del simple control informático de las declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones , y que corrigen los errores de cálculo o de aplicación de normas contenidos en las mismas.

Casos en que la Administración , dispone de elementos de prueba , de información sobre el hecho imponible , o sobre la cuantificación de la deuda que no cuadran con los declarados por el sujeto pasivo. Esto se producirá generalmente como consecuencia del cruce de las declaraciones con los datos de que dispone la Administración por haberlos obtenidos en base al deber de información de terceros.

Aquellos casos, en que el sujeto solicita una devolución tributaria y el importe de la cantidad a devolver calculado por la Administración no coincide con el solicitado.

En todos estos casos, la Administración practica la liquidación en base a facultades de comprobación abreviada o no inquisitiva. Lo que quiere decir, en sustancia , que puede examinar la contabilidad de los sujetos pasivos obligados a llevarla (comerciantes y profesionales). Sin embargo, en el caso tercero , o sea en las devoluciones, se da una excepción : la Administración está facultada para requerir la exhibición de los registros y documentos establecidos por las normas tributarias , al objeto de contrastar los datos que figuren en los mismos con los declarados por el sujeto pasivo.

La competencia para la liquidación corresponde a los órganos de Inspección en aquellos casos en que la liquidación se deriva de una actuación de investigación o comprobación en sentido estricto , es decir con carácter inquisitivo, Así lo establece la LGT , en su art. 140 :corresponde a la Inspección de los Tributos practicar las liquidaciones tributarias resultantes de las actuaciones de comprobación e investigación en los términos que reglamentariamente se establezcan. Estos términos han sido efectivamente fijados por le RGIT, en sus art. 60 y 61 . La competencia de liquidación dentro de la Inspección es ejercida por un órgano distinto del que ha llevado a cabo directamente las actuaciones inspectoras . La competencia normal corresponde al inspector jefe del órgano o dependencia.

Distinción entre liquidaciones provisionales y definitivas.

La diferencia entre unas y otras radica en los efectos de cada una de ellas en relación con las facultades de la Administración , especialmente en materia de revisión. La liquidación provisional es un acto administrativo que surte, desde luego, plenos efectos, pero que puede ser revisado por la Administración mediante el ejercicio de su potestad de investigación y comprobación, cuenta con un plazo de prescripción que es de cinco años. Pues bien en tanto no haya transcurrido este plazo sin interrupciones la Administración puede revisar la liquidación provisional y sustituirla por una definitiva, si en el uso de sus facultades de comprobación encuentra nuevos datos relevante para la regularización d ella situación tributaria del sujeto al que se giró inicialmente la liquidación provisional. Por el contrario, la liquidación definitiva no puede ser revisada por la Administración si no es acogiéndose al procedimiento extraordinario previsto en el art. 154 de la LGT.

Es importante no confundir los términos de liquidación definitiva y de liquidación firme, El acto de liquidación puede adquirir la condición de firmeza no impugnabile por el sujeto pasivo, sin que ello signifique que la liquidación deje de ser provisional, es decir, susceptible de ser revisada por la Administración mediante el ejercicio de su ordinaria facultad de investigación y comprobación.

La LGT , no define de manera expresa el concepto de liquidaciones provisionales y definitivas . Simplemente enumera en qué condiciones una liquidación adquiera la categoría de definitiva, calificando como provisionales aquellas que no reúnan esas condiciones.

Tendrán las consideración de definitivas (art. 120.2.LGT) :

Las practicadas previa comprobación administrativa del hecho imponible y de su valoración haya mediado o no liquidación provisional,

Las giradas conforme a las bases firmes señaladas por los jurados tributarios,

Las que no hayan sido comprobadas dentro del plazo que se señale en la ley de cada tributo sin perjuicio de la prescripción.

El supuesto b) debe entenderse derogado al haber desaparecido los jurados tributarios.

Queda pues, la diferencia fundamental que es la que distingue entre liquidaciones precedidas de un procedimiento de comprobación del hecho imponible y de su valoración y aquellas otras que, por el contrario, no han ido precedidas de esta actividad de comprobación. Las primeras tienen la condición de definitivas, mientras que las segundas son provisionales. Dos elementos a destacar :

La liquidación definitiva constituye el acto final de un procedimiento de comprobación haya mediado o no liquidación provisional. La liquidación definitiva que se gire tras la comprobación puede rectificar la provisional pero puede también confirmarla. En ambos casos tendremos un nuevo acto administrativo, aunque si la comprobación da un resultado de conformidad con la liquidación inicialmente girada , este acto tendrá el mismo contenido que el original.

Para que la comprobación de como resultado una liquidación definitiva es necesario de que se trate no de cualquier actuación administrativa de comprobación, sino de una actividad de comprobación completa y exhaustiva que, por regla general, será llevada a cabo por los órganos de la Inspección. A este respecto debemos recordar que la liquidación girada por los órganos de gestión a raíz de la comprobación abreviada no tiene la condición de liquidación definitiva, como por lo demás evidencia la propia denominación con que la identifica la ley : liquidación provisional de oficio.

#### 8. Notificación de la liquidación.

Como tal acto administrativo que contiene una manifestación de voluntad por parte de la Administración, la liquidación debe ser notificada formalmente al sujeto pasivo u obligado tributario. Únicamente a partir de la notificación desplegará la liquidación los efectos antes comentados. Se ocupa la LGT en su art. 124 : Las liquidaciones administrativas se notificarán a los interesados con expresión :

De los elementos esenciales de aquellas . Cuando supongan un aumento de la base imponible respecto de la declarada por el interesado, la notificación deberá expresar de forma concreta los hechos y elementos que la motivan.

De los medios de impugnación que puedan ser ejercidos , con indicación de los plazos y organismos en que habrán de ser interpuestos ,y

Del lugar, plazo y forma en que debe ser satisfecha la deuda tributaria.

La Ley dice que la notificación debe hacerse llegar al sujeto pasivo. La jurisprudencia ha precisado que son aplicables en este caso las reglas y principios generales sobre la notificación de los actos administrativos. En este sentido, cuando el receptor de la notificación no es el propio sujeto pasivo u obligado tributario, se exige su plena identificación, mediante la indicación de su nombre y de su relación con el titular del domicilio , resultando suficiente a estos efectos la recepción por el portero de la finca.

El art. 124 de la LGT en su segundo párrafo : Las liquidaciones definitivas , aunque no rectifiquen las provisionales , deberán acordarse mediante acto administrativo y notificarse al interesado de forma reglamentaria. Debe ser notificado al interesado , porque el contenido de dicho acto sea el mismo, el estatuto de la relación jurídica varía substancialmente : esa liquidación calificada como definitiva ya no podrá ser rectificadada por la Administración si no es recurriendo al procedimiento extraordinario de revisión.

Un caso específico de notificación es el que se produce en relación con los tributos gestionados mediante documentos cobratorios colectivos (padrones, multas), sobre cuya base se forman o expiden anualmente los recibos individuales. Es el método de recaudación por recibo, aplicable actualmente en relación con los más importantes tributos locales (IBI, IAE). Se trata de tributos de devengo periódico, en los cuales el sujeto pasivo formula una declaración inicial, que determina su alta o inclusión en el padrón o matrícula , y que da lugar a una primera liquidación, que es notificada individualmente a cada sujeto. Una vez realizada esta primera liquidación inicial correspondiente al alta , las sucesivas liquidaciones anuales podrán notificarse selectivamente mediante edictos que así lo adviertan. Esto es lo que prevé el apartado 3 del art. 124 :El aumento de base tributaria sobre el resultante de las declaraciones deberá notificarse al sujeto pasivo con la expresión concreta de los hechos y elementos que lo motiven, excepto cuando la modificación provenga de revalorizaciones de carácter general autorizadas por las leyes. Añade un elemento importante, atendiendo a una jurisprudencia del TS : si se modifica el recibo inicial, entendía que debería notificarse una nueva notificación individual.

La STC 73/1996 de 30 de abril ha considerado conformes a la CE , las notificaciones colectivas o edictales , pues, si bien es cierto que este tipo de notificaciones impone al contribuyente una especial diligencia, hay que considerar que con ello se atiende a una finalidad constitucionalmente legítima , cual es la eficiencia de la gestión tributaria.

## TEMA 19 : LIQUIDACION TRIBUTARIA (continuación)

### 1. Procedimiento subsidiario de liquidación.

#### Estimación indirecta

Nos dice la LGT en su art. 50 : Cuando la falta de presentación de las declaraciones o las presentadas por los sujetos no permitan a la Administración el conocimiento de los datos necesarios para la estimación completa de las bases imponibles o de los rendimientos, o cuando los mismos ofrezcan resistencia , excusa o negativa a la actuación inspectora o incumplan substancialmente sus obligaciones contables , las bases o rendimientos se determinarán en régimen de estimación indirecta .

Las anomalías substanciales en la contabilidad son las que han dado más juego a utilizar la estimación indirecta . Por ello el reglamento de la Inspección ha desarrollado todos aquellos casos en que se considera que existen anomalías substanciales en la contabilidad. El más importante es la incongruencia probada en la contabilidad. ; puerta abierta a la aplicación del procedimiento subsidiario , pues el contribuyente que lleva perfectamente la contabilidad puede ver como se le aplica la estimación indirecta , por creer el inspector que su contabilidad es incongruente , por ejemplo alegando la incongruencia al volumen de compras empleado por terceros, etc.

El núcleo de este presupuesto, que, como puede verse , se refiere a conductas irregulares del sujeto pasivo, radica en que, como resultado de estas conductas, la Administración se encuentre imposibilitada para el conocimiento de la base imponible.

El mismo art. 50 nos dice que cuando se vea forzada a recurrir a la estimación indirecta la Administración utilizará para ello cualquiera de los siguientes modelos :

Aplicando los datos y antecedentes disponibles que sean relevantes al efecto,

Utilizando aquellos elementos que indirectamente acrediten la existencia de los bienes y de las rentas , así como de los ingresos , ventas , costes y rendimientos que sean normales en el respectivo sector económico , atendidas las dimensiones de las unidades productivas o familiares que deban compararse en términos tributarios.

Valorando los signos, índices o módulos que se den en los respectivos contribuyentes , según los datos o antecedentes que se posean con supuestos similares o equivalentes.

El art. 51 de la LGT , nos dice : 1.Cuando resulte aplicable el régimen de estimación indirecta de las bases tributarias :

1ºLa inspección de los tributos acompañará a las actas incoadas para regularizar la situación tributaria de los sujetos pasivos, retenedores o beneficiarios de las desgravaciones, informe razonado sobre :

Las causas determinantes de la aplicación del régimen de estimación indirecta.

Situación de la contabilidad de registros obligatorios del sujeto inspeccionado.

Justificación de los medios elegidos para la determinación de las bases o rendimientos.

Cálculos y estimaciones efectuadas en base a los anteriores.

Las actas incoadas en unión del respectivo informe se tramitarán por el procedimiento establecido según su naturaleza y clase.

2º En aquellos casos en que no medie actuación de la inspección de los tributos , el órgano gestor competente dictará acto administrativo de fijación de la base y liquidación tributaria que deberá notificar al interesado con los requisitos a que se refiere el art. 121 y 124 de esta Ley y con la expresión de los datos indicados en las letras a), c) y d) del número anterior.

La aplicación del régimen de estimación indirecta no requerirá acto administrativo previo que así lo declare , sin perjuicio de los recursos y reclamaciones que procedan contra los actos y liquidaciones resultantes de aquél.

En los recursos y reclamaciones interpuestas podrá plantearse la procedencia de la aplicación de l régimen de estimación indirecta.

La desafortunada redacción del párrafo primero del art. 50 de la LGT, introducida por la Ley 10/1985 , puede inducir a una interpretación puramente literal que reduzca el carácter subsidiario de la estimación indirecta a los supuestos de falta de declaración o de declaración defectuosa haciendo posible que la Administración acuda a ella , aun pudiendo conocer los datos necesarios para la estimación directa , cuando los sujetos pasivos ofrezcan resistencia , excusa o negativa a la actuación inspectora o incumplan sus obligaciones contables. Entendiéndolo así la propia LGT exige a la Inspección que cuando acuda a la estimación indirecta justifique las causas determinantes de su aplicación y refleje en su informe la situación de la contabilidad y registros del sujeto pasivo. Finalmente el RGIT , dispone en su art. 64.1 que El régimen de estimación indirecta de bases tributarias será subsidiario de los regímenes de estimación directa o de estimación objetiva singular de bases, así como del régimen de estimación objetiva singular de cuotas en el Impuesto del Valor añadido, y se aplicará cuando la Administración no puede conocer los datos necesarios para la estimación completa de bases imponibles o de las cuotas o rendimientos por falta de presentación de declaraciones , resistencia a la acción inspectora o inexistencia o defectos en libros o registros.

## 2. Régimen de Consultas.

Consiste en la solicitud formulada por el contribuyente a iniciativa propia , para la aclaración de dudas planteadas en relación al cumplimiento de sus obligaciones.

Art. 107 LGT : Los sujetos pasivos y demás obligados tributarios podrán formular a la administración tributaria consultas debidamente documentadas respecto al régimen , la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso les corresponda . Se formularán por los sujetos pasivos u obligados tributarios mediante escrito dirigido al órgano competente. La consulta realizada a la administración por regla general será no vinculante , con excepción de las siguientes , que tendrán carácter vinculante :

Inversiones en activos empresariales efectuadas en España por personas o entidades residentes o no residentes , siempre que la consulta se formule con carácter previo a la realización de la inversión.

Incentivos fiscales a la inversión,

Operaciones intracomunitarias,

Interpretación y aplicación de los convenios para evitar la doble imposición internacional,

Cuando las leyes de los tributos o los reglamentos comunitarios así lo prevean.

También tendrán carácter vinculante , las consultas escritas formuladas por :

Las empresas o representantes de los trabajadores, en relación con el régimen tributario derivado de expedientes de regulación de empleo autorizados por la administración competente y con la implantación o modificación de sistemas de previsión social que afecten a la totalidad del personal de la empresa.

Las entidades de crédito y las de seguros, en relación con el régimen fiscal de los activos financieros y de los seguros de vida ofrecidos con carácter masivo a través de contratos de adhesión , siempre y cuando la consulta se formule con carácter previo a su difusión o divulgación.

En las consultas no vinculantes, el obligado tributario que tras haber recibido contestación a su consulta , hubiese cumplido sus obligaciones tributarias de acuerdo con las mismas, no incurrirá en responsabilidad (infracción), sin perjuicio de la exigencia de las cuotas , importes, recargos e intereses de demora pertinentes, siempre que la consulta se hubiese efectuado antes de producirse el hecho imponible o dentro del plazo para su declaración y no se hubieran alterado las circunstancias , antecedentes y demás datos.

En las consultas vinculantes, salvo en los supuestos de que se modifique la legislación o que exista jurisprudencia aplicable al caso , la administración tributaria estará obligada a aplicar al consultante los criterios expresados en la contestación , siempre y cuando la consulta se hubiese formulado antes de producirse el hecho imponible o dentro del plazo para su declaración y no se hubieran alterado las circunstancias , antecedentes y demás datos.

Los obligados tributarios no podrán entablar recurso alguno contra la contestación a las consultas, sin perjuicio de que puedan hacerlo contra el acto o actos administrativos dictados de acuerdo con los criterios manifestados en la misma.

### Escrito de Queja

Art. 106 de la LGT , nos dice :1.En todo momento podrá reclamarse en queja contra los defectos de tramitación y, en especial , los que supongan paralización del procedimiento , infracción de los plazos

señalados u omisión de trámites que puedan subsanarse antes de la resolución definitiva del asunto. 2. La estimación de la queda dará lugar , si hubiera razones para ello , a la incoación de expediente disciplinario contra el funcionario responsable .

El contribuyente que en el procedimiento de liquidación vea mermados sus derechos, atrasados los plazos o tratado con desconfianza a las normas de servicio público que rigen el funcionamiento de la administración pública , puede siempre presentar lo que se denomina escrito de queja.

El escrito de queja no tiene carácter de recurso aunque algunas veces se hable del recurso de queja en un escrito de queja . No afecta al procedimiento principal de liquidación, es decir, la resolución del escrito de queja no va a afectar en el sentido de que se realice la liquidación , sino que va a tener como efecto la instrucción en su caso de un expediente disciplinario al funcionario.

Raramente se presentan escritos de queja de manera que los efectos suelen ser milagrosos . Sirve sobre todo en aquellos supuestos en que existe una desviación de poder por parte de la administración.

#### ANEXO : EL DEBER DE COLABORACION O DE INFORMACION POR PARTE DE TERCEROS

Cuestión que afecta a todos los procedimientos de gestión tributaria, y relativa al deber de información que la Ley impone no solo a los sujetos pasivos , sino también a los terceros , los cuales se hayan obligados a facilitar a la Administración, a través de los procedimientos establecidos en la Ley , la información con relevancia tributaria que posean en relación de sus relaciones económicas con otras personas.

Debe llamar la atención sobre la importancia que en los modernos sistemas de gestión tributaria adquiere la posesión de información por parte de la Administración como instrumento para asegurar el control del cumplimiento efectivo de sus deberes tributarios por parte de los contribuyentes. Podríamos decir que la información es uno de los bienes protegidos con mayor intensidad en los modernos sistemas de gestión. Lo cual se refleja en la amplitud y minuciosidad con que ha sido regulada la cuestión , así como en las sanciones que han sido específicamente previstas para castigar la falta de cumplimientos de estos deberes de información.

Asimismo desde el punto de vista de los derechos y garantías individuales , esta misma cuestión ofrece perfiles muy delicados. No sólo en lo atañe al ciudadano en cuanto contribuyente , sino en el orden más general de los derechos y garantías fundamentales que pueden resultar afectados por la obtención de información por la Administración y por el uso que posteriormente se haga de ella. La regulación general de estos deberes de información se halla en los art. 111, 112 y 113 de la LGT. Los tres han sido afectados por la reciente modificación parcial de la LGT (1995). EN el primero de estos preceptos se establece el alcance general del deber de información, los procedimientos a través de los cuales debe hacerse efectivo y los límites que deben ser respetados en la obtención de información. El art. 112 se refiere más específicamente a los deberes de información y colaboración a cargo de autoridades o entes de carácter público o institucional (cámaras de comercio, colegios profesionales ), partidos políticos, sindicatos o asociaciones empresariales y finalmente juzgados y tribunales. El art. 113 trata de la protección que debe asegurarse en cuanto al carácter reservado de los datos que se obtienen por la Administración tributaria.

En el análisis de esta amplia regulación es necesario distinguir varios aspectos.

En primer lugar, hay que hablar de la fundamentación del deber de información, cuestión que tiene una gran importancia por la posible colisión entre diversos intereses. El TC cuando se le ha planteado esta cuestión ha encontrado fundamentación en el art. 31 de la CE y de manera más concreta a la necesidad de corregir, a través de control de la Administración , el fraude fiscal con su secuela de injusta distribución de la carga tributaria.

El ámbito subjetivo del deber de información es muy amplio. El art. 111 se refiere a toda persona natural o jurídica, pública o privada. Podemos destacar ciertos supuestos : a) el de los retenedores y los obligados a ingresar a cuenta que están sujetos al deber de entregar relaciones de las cantidades satisfechas y de las personas a cuyo cargo se ha hecho la retención, b) el de las entidades que realicen función de mediación en el cobro de honorarios de sus miembros (Colegios de Arquitectos), las cuales deberán poner estos datos a disposición de la Administración ; a esta misma obligación estarán sujetas las entidades que presten servicios de mediación en el mercado de capitales, respecto de los honorarios , o comisiones en cuyo cobro intervengan ; c) las entidades depositadas de dinero, valores o otros bienes de deudores de la Hacienda Pública en período ejecutivo, las cuales deberán atender los requerimientos de la Administración que está ejerciendo la acción de cobro por vía ejecutiva.

En cuanto al objeto de la información . La referencia legal es también muy amplia; toda clase de datos , informes o antecedentes con trascendencia tributaria , deducidos de sus relaciones con otras personas. En relación con este concepto de trascendencia tributaria el TEAC se ha manifestado como aquellos datos que sean susceptibles de tener consecuencias jurídicas, de forma directa o indirecta en la aplicación de los tributos. En segundo lugar , es necesario tener en cuenta el principio de proporcionalidad , que debe guiar el empleo de estas facultades que incluyen un cierto margen de discrecionalidad.

En cuanto a los modos de cumplimiento del deber de colaboración; la LGT precisa que el mismo puede cumplirse bien con carácter general , es decir sobre la base de una norma que lo imponga , sin necesidad de requerimiento expreso , o bien mediante este requerimiento individualizado . Se distingue , a estos efectos entre información por suministro y por captación. En cuanto a los requerimientos individuales , la ley se remite a la normativa reglamentaria . La regulación de este trámite se contiene en los art. 37 y 38 del RGIT. De forma específica regula , sin embargo , la LGT , el requerimiento en relación con los bancos y entidades de crédito.

En cuanto a los límites del deber de colaboración. La LGT, se refiere en términos muy escuetos. Simplemente nos da una determinación negativa (la no aplicación del secreto bancario), así como la mención expresa de otras limitaciones referidas a los funcionarios públicos y a los profesionales.

Dentro de estos límites es necesario mencionar, en primer lugar, el derivado del criterio de proporcionalidad, que debe presidir toda la actuación administrativa en este ámbito, como ha señalado acertadamente la doctrina (Palao Taboada, Ruiz García) , que subraya la necesidad de congruencia entre las limitaciones derivadas de este deber y la finalidad objetiva de su imposición. Aparte de este criterio genérico , el límite más importante que suele citarse es el derivado de la protección de la intimidad, expresamente garantizado por la CE. El TC ha reconocido que esta garantía resulte afectada, pero al propio tiempo, ha subrayado que la misma no es ilimitada m debiendo compaginarse con otras exigencias constitucionales, como la del deber de contribuir , establecido en al art. 31 de la CE, de manera que la injerencia que para exigir el cumplimiento de ese deber pudiera producirse en la intimidad no podría calificarse de arbitraria (STC 110/1984).

En cuanto al secreto bancario , la LGT dice expresamente que el mismo no constituye por sí mismo un límite al deber de colaboración. La derogación del secreto bancario fue establecida significativamente por la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal de 1977.

Con relación al deber de información de los funcionarios, incluidos los profesionales oficiales (como Notarios o Registradores), la LGT menciona expresamente los siguientes límites :

El secreto de la correspondencia, que es una garantía fundamental estipulada en la Constitución (art. 18.3) , que no puede ceder ante consideraciones de eficacia de la acción del Fisco,

El secreto estadístico . La Administración no puede facilitar a Hacienda los datos que ha recogido con finalidad estadística. Se trata, de garantizar el interés general a la fiabilidad de las estadísticas que resultaría



comprometido si no se asegurara la confidencialidad de los datos suministrados,

El secreto del protocolo notarial alcanza sólo a determinados supuestos sensibles : las cuestiones matrimoniales y los registros de testamentos y codicilos cerrados.

Por lo que hace referencia a los restantes profesionales, nos encontramos con la importante cuestión del alcance del secreto profesional. La Ley es muy restrictiva al respecto : el deber de información no alcanzará a los datos privados no patrimoniales que conozcan por razón del ejercicio de su actividad y cuya revelación atente al honor o a la intimidad personal o familiar (caso de un médico , la índole de la enfermedad del cliente). En el caso especialmente delicado de las profesiones jurídicas o asimiladas (asesor fiscal), la Ley dice que el deber de información no alcanzará a los datos confidenciales de sus clientes de los que tengan conocimiento como consecuencia de la prestación de sus servicios de asesoramiento o defensa.

El secreto profesional , por lo demás , no puede ser invocado cuando se trata de la comprobación de la propia situación tributaria.

Un último punto es el relativo a la protección de la información que la Administración tributaria obtiene en base al deber de información de que hemos venido hablando. Esta cuestión es abordada en el art. 113 de la LGT, el cual consagra el carácter reservado de estos datos, que sólo podrán ser utilizados para la gestión tributaria, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros. La propia Ley contempla las excepciones en que esta información puede ser pasada a terceros :

cuando la cesión tenga por objeto la investigación o persecución de delitos públicos,

en los casos de colaboración con otras Administraciones tributarias;

en los de colaboración con la Tesorería General de la Seguridad Social,

en los de colaboración con otras administraciones para combatir el fraude relacionado con ayudas o subvenciones a cargo de fondos públicos o de la Unión Europea,

en los casos de colaboración con comisiones parlamentarias de investigación.

## TEMA 20 : INSPECCION TRIBUTARIA

### 1. Concepto.

#### 1. Razón de ser de la inspección tributaria

Constituyen la Inspección de los Tributos , los órganos de la Administración de la Hacienda Pública que tienen encomendada la función de comprobar la situación tributaria de los distintos sujetos pasivos o demás obligados tributarios con el fin de verificar el exacto cumplimiento de sus obligaciones y deberes para con la Hacienda Pública , procediendo , en su caso , a la regularización correspondiente.

Los órganos con funciones en materia de gestión tributaria podrán efectuar la comprobación formal de los datos consignados en las declaraciones tributarias presentadas.

#### 2. Facultades Comprobatorias e investigadoras de la administración tributaria

El cometido típico y específico de la Inspección es la investigación de hechos y circunstancias con relevancia tributaria , para asegurar que la aplicación de los tributos se desarrolla de conformidad con lo previsto en la ley : que satisfagan sus impuestos todos los que son llamados a ello por la ley y que lo hagan en la medida

prevista por ésta. Esta función de la inspección ha visto acrecentada su importancia y su significación con el desarrollo de los modernos procedimientos derivados de la gestión en masa. En un sistema de estas características, la actividad de investigación y comprobación adquiere un papel clave, más acusado que el que tradicionalmente tenían estas funciones. La propia exposición de motivos del RGIT se preocupa de subrayar este importante cambio en el sentido o alcance de las funciones de la inspección. En los modernos procedimientos de gestión se ha visto modificado el papel que cumple dentro del procedimiento el acto administrativo de liquidación, que en la generalidad de los casos, será el resultado de una actividad de control o comprobación la cual, cuando tiene carácter inquisitivo, es desarrollada por la Inspección -. Ello ha conducido, después de un trabajoso proceso, al reconocimiento a la Inspección de funciones liquidadoras. Así se ha considerado oportuno por razones de economía procedimental. En todo caso, el resultado es el de romper con la tradicional distinción entre los órganos encargados de la gestión (liquidación) y los de inspección (investigación y comprobación).

La distinción entre procedimiento de gestión y procedimiento de inspección ha de remitirse a un doble aspecto formal: la diversidad de regulación y la diversidad de órganos. Esta distinción formal carecería de sentido de no tener su fundamento en una diversidad de fondo o de contenido. Y esta diversidad yace en las distintas facultades de unos y otros órganos. Los órganos de gestión pueden actuar tan sólo en su sede y su capacidad de intromisión en la esfera de privacidad de los ciudadanos es limitada. Los órganos de inspección pueden actuar en lugares distintos de su sede y tiene atribuidas amplias facultades de examen documental y de inspección ocular, respecto de cuyas facultades es medio instrumental la de entrada en las fincas con autorización judicial o administrativa según los casos. Tienen pues una amplia capacidad de intromisión en la esfera de privacidad de los ciudadanos. De aquí que las normas reguladoras del procedimiento de inspección tengan una doble vertiente. De una parte, son normas habilitantes en cuanto atribuyen a determinados órganos de la Administración facultades exorbitantes con la finalidad de custodiar el interés constitucionalmente protegido de que todos contribuyan equitativamente al sostenimiento de los gastos públicos. De otra parte, tienen una función garantista, en cuanto han de limitar aquellas facultades de tal manera que se mantenga el justo equilibrio entre el interés público constitucionalmente protegido y los no menos constitucionalmente protegidos derechos fundamentales de los ciudadanos.

#### Régimen Legal.

Las fuentes normativas que debemos tener en cuenta son fundamentalmente:

La LGT, de manera especial el capítulo VI del Título III, que lleva por título La inspección de los tributos y que ha sido objeto de modificaciones significativas en la reforma de 1985;

El Reglamento General de Inspección de los Tributos, (RD 9839/1986 de 25 de abril) que ha desarrollado extensamente las normas de la LGT.

#### 4. Organización y Competencias.

A partir de la entrada en funcionamiento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria es este el Ente que desarrolla, por lo que se refiere a la Hacienda Central, las funciones de inspección. Dentro de la Agencia existe el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria. Dentro de su estructura cabe destacar la existencia de órganos centrales, que desarrollan funciones de inspección centralizada y de obtención de información (Oficina Nacional de Inspección, Área de Servicios Especiales y Auditoría, Unidad Central de Información) y de órganos de administración periférica (Dependencias de Inspección existentes en las diferentes Delegaciones y Administraciones de la Agencia.

Los funcionarios que llevan a cabo la inspección son los inspectores financieros y tributarios, integrados actualmente en el Cuerpo Superior de Inspectores de Finanzas del Estado, y como inspección auxiliar, los subinspectores de los tributos, dentro del Cuerpo Especial de Gestión de la Hacienda Pública.

Las Comunidades Autónomas tendrán sus propios órganos de inspección. Lo mismo sucede en el caso de las Corporaciones Locales , aunque respecto de estas últimas hay que resaltar que cabe la posibilidad de delegación en favor de Diputaciones o Comunidades Autónomas. Por otra parte , existen tributos locales cuya gestión corresponde al Estado, el cual desempeñará respecto de los mismos las funciones de inspección sin perjuicio de las formas de colaboración que se establezcan.

## 2. Contenido

### 1. Funciones, derechos y deberes de la Inspección.

La norma básica para la delimitación de estas funciones es el artículo 140 de la LGT, que dice : Corresponde a la Inspección de los Tributos :

La investigación de los hechos impositivos para el descubrimiento de los que sean ignorados por la Administración.

La integración definitiva de las bases tributarias , mediante las actuaciones de comprobación en los supuestos de estimación directa y objetiva singular y a través de las actuaciones inspectoras correspondientes a la estimación indirecta.

Practicar las liquidaciones tributarias resultantes de las actuaciones de comprobación , en los términos que reglamentariamente se establezcan.

Realizar por propia iniciativa o a solicitud de los órganos de la Administración , aquellas actuaciones inquisitivas o de información que deban llevarse a efecto cerca de los particulares o de otros organismos y que directa o indirectamente conduzcan a la aplicación de los tributos.

Por su parte el RGIT, en su artículo 2 desarrolla este precepto, estableciendo una amplia lista de cometidos de la Inspección , que no debe ser entendida como atribución de competencia exclusiva en muchos de los supuestos.

Teniendo en cuenta todo ello podemos sistematizar las funciones de la inspección en los siguientes grupos :

En primer lugar, las actividades de comprobación e investigación. Se trata de dos conceptos diferenciados entre sí, y que la propia LGT distingue en cuanto al presupuesto respectivo : la investigación tiene por objeto hechos impositivos no declarados, la comprobación atañe a la verificación de los declarados. En la práctica, sin embargo, se confunden, como advierte la exposición de motivos del RGIT , al explicar su regulación: Las actuaciones de comprobación e investigación se configuran como las típicas y fundamentales de la Inspección de los tributos. Tales actuaciones se regulan sin establecer , pues , una distinción radical entre la comprobación y la investigación como funciones de la Inspección : Comprobación e Investigación aparecen como dos vertientes o aspectos de una misma actuación tributaria de un sujeto pasivo u obligado tributario.

Lo significativo , en todo caso, es que estas actividades, que son las típicas de la Inspección, se desarrollan a través de medios inquisitivos, más allá de la pura comprobación de los documentos producidos en la normal actividad de gestión. Ello debe ser tenido en cuenta , porque también los órganos de gestión llevan a cabo actividades de control o de comprobación, pero sin este alcance inquisitivo. El RGIT también atribuye a la Inspección la facultad de llevar a cabo este otro tipo de comprobación no inquisitiva (comprobar la exactitud de las deudas tributarias ingresadas en virtud de declaraciones–documentos de ingreso) , pero , a diferencia de la comprobación propiamente dicha, esta otra facultad no debe entenderse atribuida de forma exclusiva, pudiendo ser desarrollada también por los órganos de gestión.

Otra importante actividad instrumental consiste en la obtención de información de terceras personas , sujetas

al deber de colaboración . Cuando este deber es cumplimentado mediante un requerimiento de la Administración (información por captación), la competencia para ello corresponde a la Inspección.

Una tercera función es la de liquidación , es decir , la competencia para dictar los actos administrativos de liquidación en los que se plasme la regularización de la situación tributaria de los sujetos pasivos .

Además de estas funciones la Inspección de los tributos desarrolla otras, que podríamos denominar accesorias , como son la de asesoramiento e informe a los órganos de la Hacienda Pública , la información a los propios sujetos pasivos, la verificación del cumplimiento de los requisitos exigidos para la concesión o disfrute de cualquier beneficio, desgravación o restitución fiscal, etc.

Entre los derechos y prerrogativas de los funcionarios de la Inspección hay que consignar , en primer lugar su consideración de agentes de la autoridad (excepto en el caso de los agentes tributarios) , a efectos de la responsabilidad administrativa o penal de quienes ofrezcan resistencia o cometan desacato a su actuación. Irán provistos de un carnet o identificación acreditativa . Deben contar con el apoyo , concurso, auxilio y protección por parte de las autoridades y funcionarios del Estado y demás entes públicos. Otros derechos serán el examen de documentos, la entrada y reconocimiento de fincas y la obtención de información de terceras personas.

En cuanto a los deberes, en primer lugar, está el de adecuar su actuación a los principios constitucionales que rigen la función pública (eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación), En sus relaciones con el público , aparte del deber de cortesía , sobresale el de informar a los destinatarios de sus actuaciones acerca de sus derechos y deberes tributarios. De manera singular es necesario insistir en el deber de sigilo y estricto secreto respecto de los asuntos que conozcan por razón de su cargo. Los datos y conocimientos que obtengan los órganos de la inspección deben ser comunicados en el interior de la propia inspección a otros órganos que puedan necesitarlos para el ejercicio de su función. No obstante, precisa el RGIT que la información de terceros sólo podrá ser utilizada para los fines tributarios encomendados al Ministerio de Economía y Hacienda. La inspección de los tributos observará una más exquisita cortesía . guardan a los interesados y al público en general la mayor consideración .

## 2. Actuaciones inspectoras

Las actuaciones inspectoras son cuatro :

De comprobación e investigación,

De obtención de información con trascendencia tributaria,

De valoración,

De informe y asesoramiento.

Las actuaciones de la Inspección tendrán respecto del sujeto sometido a comprobación , carácter general o parcial. En el primer caso, que es el normal, se referirán al conjunto de la situación tributaria del sujeto, por todos los tributos y deberes que le afecten . Serán parciales cuando tengan su alcance circunscrito a determinados tributos o a ciertos hechos impositivos concretos. La regla general es la comprobación general. La parcial procede sólo en los casos indicados en el art. 11.4 del RGIT.

## 3. Planificación de actuaciones.

La inspección teniendo en cuenta las propias características de liquidaciones de masa , debe necesariamente elegir o seleccionar los sujetos concretos, cuya situación tributaria va a ser objeto de comprobación . La

selección de la muestra de contribuyentes a inspeccionar constituye una actividad discrecional , cuyo ejercicio reviste, como puede comprobarse fácilmente , una extraordinaria importancia. Una de las garantías fundamentales que deberían considerarse incluidas en el estatuto del contribuyente es la de la protección contra la arbitrariedad en el uso de facultades discrecionales como la presente. Ello comporta no solamente que el ejercicio de esta facultad sea reservado a órganos de un cierto nivel, por encima de los que desempeñan materialmente la inspección, sino también que los criterios con los cuales se confecciona la muestra , dentro del universo de sujetos susceptibles de inspección sean criterios objetivos y con posibilidad de ser conocidos por los propios sujetos , a fin de garantizar el control de las eventuales desviaciones.

El RGIT dedica a esta cuestión un capítulo, bajo la rúbrica , Planificación de las actuaciones. En él se prevé la confección de un Plan Nacional de Inspección, elaborado por el Ministerio de Economía y Hacienda anualmente , y que se formará por agregación de los planes elaborados por los centros directivos que actuarán, a su vez, a partir de las propuestas de los órganos territoriales. Conforme a este Plan Nacional , se formularán posteriormente los planes para cada órgano , que se desagregarán aun en los de cada funcionario, equipo de inspección. Pueden , además aprobarse planes especiales de actuación de carácter sectorial o territorial.

A través de esta planificación se puede ciertamente evitar la arbitrariedad por parte del inspector actuario, que deberá someterse a las instrucciones que le marcan los planes correspondientes. Ahora bien, el RGIT es tremendamente arco en cuanto el establecimiento de los criterios para la confección de estos planes. Como criterios generales, se señalan los siguientes : Criterios de oportunidad, aletoriedad u otros que se estimen pertinentes (art. 19.1). Se habla además , de criterios sectoriales o territoriales , cuantitativos o comparativos , o bien de cualquier otra especie (art. 19.3). Como colofón establece : Los planes de los órganos que han de desarrollar las actuaciones inspectoras tienen carácter reservado y no serán objeto de publicidad(art. 19.6).

#### 4. Derechos y Deberes de los obligados Tributarios.

El art. 35 de la LRJAPAC contiene una enumeración de los derechos de los ciudadanos en sus relaciones con las Administraciones públicas, dentro del Capítulo i del Título IV que lleva por rúbrica De la actividad de las Administraciones públicas se desprende que nos hallamos ante una norma de régimen jurídico de las Administraciones Públicas y, por tanto, de una norma de aplicación no ya supletoria , sino primordial a los procedimientos tributarios.

Contenido de estos derechos en su particular aplicación al procedimiento de inspección :

A conocer , en cualquier momento , el estado de tramitación de los procedimientos en los que tengan la condición de interesados y obtener copias de los documentos contenidos ene ellos; el derecho a solicitar copias de documentos no corresponde solo al sujeto de la inspección, sino a cualquier persona que tenga la condición de interesado. Según el art. 31.1 c) se consideran interesados aquellos cuyos intereses legítimos , individuales o colectivos , puedan resultar afectados por la decisión que en el mismos se adopta. Cabe por ejemplo , que un posible responsable solidario o subsidiario se persone en el procedimiento de inspección como titular de un interés legítimo.

A identificar a las autoridades y al personal al servicio de las Administraciones públicas bajo cuya responsabilidad se tramiten los procedimientos,

A obtener copia sellada de los documentos que presenten aportando junto con los originales , así como a la devolución de estos, salvo cuando los originales deban obrar en el procedimiento,

A utilizar las lenguas oficiales en el territorio de su Comunidad Autónoma , de acuerdo con lo previsto en esta ley y en el resto del ordenamiento jurídico,

A formular alegaciones y a portar documentos en cualquier fase del procedimiento anterior al trámite de

audiencia , que deberán ser tenidas en cuenta por el órgano competente al redactar la propuesta de resolución,

A no presentar documentos no exigidos por las normas aplicables al procedimiento de que se trate , o que ya se encuentren en poder de la Administración actuante,

A obtener información y orientación acerca de los requisitos jurídicos o técnicos que las disposiciones vigentes impongan a los proyectos , actuaciones o solicitudes que se propongan a realizar,

Al acceso a los registros y archivos de las Administraciones públicas en los términos previstos en la Constitución y en esta u otras leyes,

A ser tratados con respeto y deferencia por las autoridades y funcionarios, que habrán de facilitarles el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones (desarrollado en el art. 7.2 del RGIT).

A exigir las responsabilidades de las Administraciones públicas y del personal a su servicio , cuando así corresponda legalmente,

Cualesquiera otros que reconozca la Constitución y las leyes ; entre los derechos reconocidos por la Constitución, cabe citar : el derecho a la igualdad ante la Ley (art. 14). Derecho a la vida y a la integridad física y moral , con exclusión d ella tortura (art. 15), derecho a la intimidad (art. 18.1) , en relación al procedimiento de inspección, el derecho a la intimidad exige :

Que las actuaciones se desarrollen en locales en los que esté garantizado que ninguna persona ajena al procedimiento, aun cuando sean funcionarios , tenga conocimiento de lo que allí se trata.

Que se observen , rigurosamente , las limitaciones legales al ejercicio de las facultades de información y las garantías legal o reglamentariamente establecidas, para la entrada en locales o para determinadas actuaciones , como la investigación de cuentas crediticias . Contra lo que algunos funcionarios parecen creer , la intimidad abarca algo más que la vida sexual o afectiva. Existe también un ámbito de intimidad económica constitucionalmente protegible.

Derecho a la inviolabilidad del domicilio (art. 18.3). La Sentencia del Tribunal Constitucional de 25 de febrero de 1995 declara que los autos judiciales que autoricen la entrada en domicilios no pueden ser incondicionados , sino que han de contener una serie de requisitos limitativos acuñados por la jurisprudencia del Tribunal de Derechos Humanos de Estrasburgo.

Procedimiento.

Ejercicio de la Acción Inspectora. Fases.

En el ejercicio de la acción inspectora podemos distinguir tres fases :

Iniciación,

Desarrollo,

Terminación

Iniciación y Desarrollo.

Inicio

El procedimiento de inspección , con relación a los sujetos pasivos, puede desarrollarse de forma autónoma , es decir, en ausencia de una previa declaración del sujeto pasivo, en cuyo caso la actuación de investigación de la Inspección da inicio al procedimiento de gestión (iniciación de oficio), o bien puede consistir en una actuación de comprobación respecto de una declaración o autoliquidación ya presentada. En ambos casos del procedimiento de inspección puede iniciarse a través de alguna de las siguientes formas :

Por propia iniciativa de la Inspección, es la forma ordinaria de iniciar las actuaciones.

Como consecuencia de orden superior escrita y motivada. Se entiende que es una forma extraordinaria , n en cuanto se aparta de las actuaciones previstas en la planificación, y por eso, se exige la forma escrita y la motivación de la orden.

En virtud de denuncia pública . Cuando la Inspección reciba una denuncia, deberá iniciar un procedimiento de investigación o comprobación , a no ser que considere que no existen suficientes indicios de veracidad en los hechos imputados. Podrán archivarse sin más trámite aquellas denuncias que aparezcan fundamentadas en meros juicios de valor o en las que no se especifiquen y concreten suficientemente los hechos denunciados. En ningún caso el denunciante tendrá por el mero hecho de serlo, la consideración de interesado en el procedimiento.

A petición del obligado tributario, únicamente cuando las leyes reguladoras de los distintos tributos hayan establecido expresamente esta causa de iniciación del procedimiento.

La iniciación del procedimiento deberá ser notificada convenientemente al sujeto pasivo u obligado tributario, señalándole día y hora para la personación , comunicándole el alcance de las actuaciones a desarrollar. Cuando lo estime conveniente , la Inspección podrá personarse directamente sin previo requerimiento en las oficinas o instalaciones del sujeto a inspeccionar.

Los efectos de la iniciación del procedimiento son los siguientes :

Interrupción del plazo de prescripción del derecho para determinar las deudas tributarias y de la acción para imponer sanciones.

La iniciación de las actuaciones inspectoras impide considerar como espontáneo el pago producido con posterioridad.

Análoga consideración debe hacerse respecto de las declaraciones que se presenten en procedimientos distintos del de declaración-liquidación o, en todo caso, sin dar lugar a ingreso. La declaración no será considerada espontánea y, en consecuencia, el procedimiento de gestión se considerará iniciado de oficio, aplicándose las sanciones sin reducción por cumplimiento espontáneo.

Lo mismo es válido respecto de las declaraciones relativas al cumplimiento del deber de colaboración, n aquellos casos en que éste es exigido de forma general sin requerimiento previo.

Se tendrán por no presentados las consultas que se planteen en relación a la materia sobre la que ha de versar la actuación inspectora.

## Desarrollo

La normativa sobre el procedimiento de Inspección no establece un plazo específico para el desarrollo de las actuaciones inspectoras. El RGIT se limita a decir que éstas se desarrollarán durante los días que sean precisos. Las actuaciones se suspenderán cada día y el Inspector actuuario fijará lugar, día y hora para su reanudación, la cual dice el Reglamento , podrá tener lugar desde el día hábil siguiente hasta el plazo máximo

de seis meses (art. 31.2 RGIT). Es decir, aunque no existe un plazo o término explícito para la conclusión de la inspección, lo que si se establece es el período máximo durante el cual las actuaciones pueden mantenerse suspendidas : seis meses.

Distinta d ella suspensión , es la interrupción acordada de manera expresa , por iniciativa del propio órgano actuario o por orden superior , escrita y motivada . La interrupción deberá ser notificada formalmente al sujeto pasivo u obligado tributario. La interrupción puede producirse también por el simple transcurso del tiempo : se consideran interrumpidas las actuaciones cuando la suspensión supere el plazo de seis meses a que hemos hecho referencia anteriormente.

Las consecuencias de la interrupción de las actuaciones inspectoras cuando esta se produce de manera injustificada , por causa no imputables al obligado tributario y que se regulan en el artículo 31.4 RGIT. La interrupción injustificada determinará sencillamente que se tengan por no producidos los efectos derivados de la iniciación de la inspección o comprobación : en primer lugar , se tendrá por no interrumpida las prescripción, en segundo lugar , se entenderá que los pagos realizados con posterioridad a la interrupción y sin nuevo requerimiento previo son pagos espontáneos, sujetos al régimen que para los mismos contempla el artículo 61.3 LGT ; igualmente se considerarán producidas de manera espontánea las demás declaraciones o comunicaciones presentadas.

Una vez puesto en marcha el procedimiento de inspección , las actuaciones deberán desarrollarse en presencia del interesado, que podrá ser asistido por un asesor. Ni la LGT ni el RGIT se ocupan del estatuto de este asesor. El RGIT estableció que las manifestaciones del asesor en presencia del obligado tributario se considerarán formuladas por éste si no se opone a ellas de inmediato. Pero este precepto (art. 25.3) fue anulado por el TS.

En todo caso, el sujeto deberá comparecer ante la Inspección en día y hora señalados en el requerimiento, con apercibimiento de que la falta de atención al mismo podrá ser considerada resistencia a la actuación inspectora a los efectos sancionadores que procedan. Cuando el inspector se persone sin previo requerimiento , deberá atenderle de encontrarse presente. Si así no fuera , le será dirigido requerimiento , seguido, en su caso, de un segundo con los mismos efectos que en el caso anterior.

Efectos de la representación voluntaria ante la inspección de los tributos.

Las actuaciones de la Inspección de los Tributos, realizadas con quien comparezca en nombre del sujeto pasivo u obligado tributario, se entenderán efectuadas directamente con este último.

La revocación de la representación no supondrá la nulidad de las actuaciones practicadas con el representante antes de que se haya hecho saber esta circunstancia a la Inspección.

Las manifestaciones hechas por persona que haya comparecido sin poder suficiente tendrán el valor probatorio que proceda con arreglo a derecho. Acreditada o presumida la representación , corresponde probar la inexistencia de poder suficiente otorgado por su parte, sin que pueda alegar como fundamento de la nulidad de lo actuados aquellos vicios causados por él.

La falta o insuficiencia del poder no impedirá que se tenga por realizado el acto de que se trate, siempre que acompañe poder bastante o se subsane el defecto dentro del plazo de 10 días.

Circunstancias de Lugar y Tiempo de las Actuaciones

En cuanto al lugar para el desarrollo de los actos de la Inspección, la LGT y el RGIT señala, en principio , los siguientes : el del domicilio fiscal del sujeto investigado o su representante, el de realización de las actividades gravadas, el de aquel en que se halle la prueba del hecho imponible y las propias oficinas de la



Administración. Corresponde a la Inspección determinar el lugar en cada caso, aunque, respecto de la práctica de las operaciones de comprobación, debe respetar determinados criterios.

Cuando se trate de sujetos (profesionales o empresarios) obligados a la llevanza de contabilidad, el examen de los libros y de la documentación deberá realizarse, en principio, en los locales donde se hallen tales libros y documentos. No obstante previa conformidad del interesado, el examen de la documentación o de parte de ella podrá llevarse a cabo en las oficinas de la Inspección. La Inspección podrá requerir, en todo caso, la presentación en sus oficinas de los registros y documentos establecidos específicamente por normas de carácter tributario.

Análogo criterio se sigue en relación a las actuaciones de obtención de información procedentes de terceros. En particular, cuando esta actividad suponga examen de documentos relativos a la actividad pública o privada del obligado a facilitar la información, deberá practicarse en sus oficinas, salvo que consienta en aportarlos a las oficinas públicas.

Cuando se trate de sujetos que no desarrollen actividades empresariales o profesionales, los documentos o justificantes que, en su caso, sea necesario aportar, serán examinados por la Inspección en los propios locales de la Administración.

En cuanto al tiempo, será el del horario oficial, cuando se actúe en las oficinas de la administración y el de la jornada laboral de la actividad del investigado, cuando se actúe en sus locales, salvo acuerdo en contrario. En circunstancias excepcionales, previa autorización del delegado o administrador de Hacienda o del director general se podrá actuar fuera de las horas y días señalados anteriormente.

Facultades de la Inspección de los Tributos.

La comprobación en investigación, dice el art. 110 de la LGT, se realizará mediante examen de documentos, libros, ficheros, facturas, justificantes y asientos de contabilidad principal o auxiliar del sujeto pasivo, así como por la inspección de bienes, elementos, explotaciones y cualquier otro antecedente o información que hayan de facilitarse a la Administración o que sean necesarios para la determinación del tributo.

De acuerdo a esto, el RGIT regula la puesta a disposición de la Inspección de la contabilidad, libros, justificantes, etc, del sujeto pasivo. EL inspector actuario procederá a su examen, sirviéndose para la comprobación de todos los medios a su alcance: declaraciones del interesado por el mismo u otro tributo, datos o antecedentes obtenidos de otras personas, información obtenida de otros organismos administrativos, etc.

Si la inspección considerara necesaria ulterior información o ampliación de la existente podrá exigirla al sujeto pasivo, concediéndole un plazo no inferior a diez días para cumplir con su deber de colaboración.

La LGT contempla en su art. 141 la posibilidad de que los inspectores accedan a las fincas o locales de negocio en que se desarrollen actividades económicas, con la finalidad de llevar a cabo las operaciones que consideren necesarias para su actividad de comprobación e investigación. Sin embargo, en el caso de que el dueño de la finca o local manifieste oposición a esta entrada, la LGR requiere la previa autorización escrita del delegado o subdelegado de Hacienda, y, cuando se trate del domicilio particular, el oportuno mandamiento judicial.

La LGT distingue entre los locales de negocio y el domicilio particular, reservando sólo a este la protección propia de la inviolabilidad que, en estos momentos, recoge el texto constitucional. El RGIT remacha más esta distinción entre local de negocio o actividad y domicilio o morada particular. Ahora bien, la jurisprudencia producida con relación al art. 18.2 de la CE, ha extendido la garantía de inviolabilidad al domicilio de las personas jurídicas, lo cual hace más problemática la distinción contenida en la LGGT y RGIT.

La LGT, a raíz de ella reforma de 1995 faculta a la Administración para adoptar medidas cautelares, al efecto de impedir la destrucción o alteración de los libros y documentación del sujeto pasivo o de cualquier otro ejemplo de prueba. Estas medidas cautelares, dice la Ley, deben respetar el principio de proporcionalidad o adecuación a la finalidad perseguida. Pero, en todo caso, pueden llegar al precintado, depósito o incautación de mercaderías sometidas a gravamen o de los archivos o equipos electrónicos que puedan contener la información de que se trate.

En relación a la resistencia u obstrucción, es definido en el art. 41 del RGIT, que establece primero una definición genérica y luego una serie de circunstancias que la ilustran o especifican, 1. Se considerará obstrucción o resistencia a la actuación inspectora toda conducta del obligado tributario con quien se entiendan las actuaciones, su representante o mandatario, que tienda a dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones inspectoras. 2. En particular, constituirán obstrucción o resistencia a la actuación inspectora:

La incomparecencia reiterada del obligado tributario, salvo causa justificada, en el lugar, día y hora que se le hubiere señalado en tiempo y forma para la iniciación de las actuaciones, su desarrollo o terminación, en los términos previstos en el art. 32 de este reglamento.

La negativa a exhibir libros, registros y documentos de llevanza y conservación obligatorias.

La negativa a facilitar datos, informes, justificantes y antecedentes relacionados con el obligado tributario y que expresamente le sean demandados, así como al reconocimiento de locales, máquinas e instalaciones y explotaciones relacionadas con los hechos imposables o su cuantificación.

Negar indebidamente la entrada de la inspección en las fincas o locales o su permanencia en los mismos.

#### 4. Terminación.

Las actuaciones inspectoras se darán por concluidas, cuando, a juicio, de la Inspección, se hayan reunido los datos y las pruebas necesarios para fundamentar los actos de gestión que proceda dictar, bien considerando correcta la situación tributaria del interesado, bien regularizando la misma con arreglo a Derecho (art. 42 RGIT).

El resultado de las actuaciones se formalizará en los documentos pertinentes. La rotunda afirmación contenida en el art. 42 RGIT acerca de la terminación de las actuaciones inspectoras a las que se identifica con las de comprobación e investigación en sentido estricto, casa mal con la línea jurisprudencial sobre la interrupción de las actuaciones y que pretende extender este concepto hasta la actividad de liquidación o resolución de la propuesta derivada del acta.

El asesor del contribuyente en el procedimiento de inspección.

##### 1. Cuasiauxencia de referencia legal

El Reglamento vigente dedica a la figura del asesor el apartado 3 del art. 25: Los sujetos pasivos y demás obligados podrán intervenir en las actuaciones inspectoras asistidos por un asesor, quien podrá aconsejar en todo momento a su cliente. Los asesores podrán actuar asimismo como representantes de sus clientes si éstos les otorgan el correspondiente poder.

De tal precepto podemos entresacar, que la asistencia por asesor constituye un derecho del obligado tributario. De ello cabe deducir que la ausencia de asesor en el momento de iniciarse una actuación sin previo requerimiento o comunicación, como permite el art. 30.2 puede fundamentar la solicitud de aplazamiento de las actuaciones.

## 2. Conveniencia de su intervención

La figura del asesor del contribuyente aparece, al menos, como razonable y justificada por más que se silencie en el Procedimiento Tributario, y, se acentúa esa justificación en la parte o fase del mismo en que opera el Procedimiento Inspector, tanto en lo que concierne a comprobación, cuanto en lo que afecta a investigación, u, por supuesto también, en el reflejo documental de las actuaciones inspectoras, especialmente en la formalización de actas.

De entrada ha de señalarse que la intervención del asesor del contribuyente se inicia en general, en el momento en que se pone en marcha el Procedimiento Tributario mediante la formalización y presentación de la correspondiente declaración tributaria que a su vez, ha requerido la presencia del asesor con anterioridad para informar, orientar y aconsejar al sujeto pasivo en lo concerniente a la incidencia de la normativa fiscal en su persona, actividades, bienes, etc. habida cuenta de la complejidad y dificultad que presenta el conocimiento y la comprensión de la legislación tributaria, cada día más complicada.

### TEMA 21 : INSPECCION TRIBUTARIA (Continuación : documentación inspectora).

#### 0. Introducción.

La LGT en su art. 144 enumera, como medios de documentación de las actuaciones inspectoras, las diligencias, las comunicaciones y las actas previas o definitivas. El RGIT, en su art. 44 añade, a los anteriores los informes.

#### 1. Comunicaciones.

Según el art. 45.1 : Son comunicaciones los medios documentales mediante los cuales la Inspección de los Tributos se relacionan unilateralmente con cualquier persona en el ejercicio de sus funciones. Su contenido, art. 45.2, puede consistir en poner hechos o circunstancias en conocimiento de los interesados en el procedimiento y/o efectuar a éstos los requerimientos que procedan. En los apartados 3 a 5 se detallan sus requisitos formales :

3. Las comunicaciones, una vez firmadas por la Inspección, se notificarán a los interesados con arreglo a Derecho. Salvo lo dispuesto para las actuaciones de obtención de información, las comunicaciones serán firmadas por el mismo actuario que las remita.

4. En las comunicaciones se hará constar el lugar y fecha de su expedición, la identidad de la persona o entidad y el lugar a los que se dirigen, la identificación y la firma de quien las remita y los hechos o circunstancias que se comunican o el contenido del requerimiento que a través de la comunicación se efectúa.

Cuando la comunicación sirva para hacer saber al interesado el inicio de las actuaciones inspectoras se hará constar en ella la interrupción de la prescripción que su notificación, en su caso, suponga.

Las comunicaciones se extenderán por duplicado, conservando la Inspección un ejemplar.

Efectos de las comunicaciones, aparte de los meramente informativos, pueden ser los siguientes :

Determinar la responsabilidad de quienes, requeridos para prestar una colaboración a la que vengan legal o reglamentariamente obligados, no lo hiciesen.

Iniciar, en su caso, el cómputo de plazos reglamentariamente establecidos.

Eventualmente, surtir efectos interruptivos de la prescripción. En todo caso, y conforme al transcrito art. 45.4,

la interrupción de la prescripción ha de hacerse constar expresamente en la comunicación.

## 2. Diligencias.

Las diligencias se diferencian de las comunicaciones en que son documentos bilaterales, normalmente suscritos además de por el actuario, por la persona con la que se entienden las actuaciones y en las que se recogen tanto hechos o circunstancias con relevancia para el servicio como las manifestaciones de aquella persona. El art. 46.4 del RGIT contiene una excepción a la regla general de que las comunicaciones son documentos bilaterales :

Cuando la naturaleza de las actuaciones inspectoras cuyo resultado se refleje en diligencia no requiera la presencia de una persona con la que se entiendan tales actuaciones , la diligencia será firmada únicamente por los actuarios y se remitirá un ejemplar de la misma al interesado con arreglo a Derecho.

La diferencia entre actas y diligencias es que las primeras incorporan una propuesta de liquidación y las segundas no , ello se desprende del art. 46.2 y 49.1 del RGIT. Las diligencias pueden, pues, referirse a aspectos formales como sustantivos.

La finalidad de las diligencias es, según el art. 46.2 , bien ser documentos preparatorios de las actas previas o definitivas o bien servir para constancia de hechos o circunstancias determinantes de la iniciación de un procedimiento diferente del propiamente inspector. En los apartados 3 y 4 del art. 46 se detallan los requisitos formales de las diligencias:

3. En las diligencias constarán el lugar y la fecha de su expedición , así como la dependencia , oficina, despacho o domicilio donde se extiendan ; la identificación de los funcionarios o agentes de la Inspección de los Tributos que suscriban la diligencia; el nombre y apellidos, número del Documento Nacional de Identidad y la firma, en su caso, de la persona con la que se entiendan las actuaciones, así como el carácter o representación con que interviene ; la identidad del obligado tributario a quien se refieran las actuaciones y, finalmente los propios hechos o circunstancias que constituyen el contenido propio de la diligencia. Las diligencias podrán extenderse sin sujeción necesariamente a un modelo preestablecido . No obstante , cuando fuere posible , se extenderán en papel de la Inspección de la correspondiente Delegación de Hacienda o en su caso, Dirección General.

De las diligencias que se extiendan se entregará siempre un ejemplar a la persona con la que se entiendan las actuaciones, Si se negase a recibirlo , se le remitirá por cualquiera de los medios admitidos en Derecho. Cuando dicha persona se negase a firmar la diligencia , o no pudiese hacerlo, se hará constar así en la misma , sin perjuicio de la entrega del duplicado correspondiente en los términos previstos en el párrafo anterior.

El art. 63.1 dispone que las diligencias serán suscritas por los funcionarios o el personal que practiquen las actuaciones de las que resulten los hechos o circunstancias que se reflejan en aquellas , o bien por el jefe del equipo o unidad, o el actuario designado al efecto que intervenga en la práctica de tales actuaciones , dirigiendo las mismas.

En el art. 47 se particularizarán los posibles contenidos de las diligencias entre los que figuran la constatación de elementos del hecho imponible o de su valoración que, no debiendo de momento generar liquidación tributaria, sea conveniente documentar para su incorporación al respectivo expediente; los resultados de las actuaciones de obtención de información ; las acciones u omisiones constitutivas de infracciones tributarias simples ; los hechos que conozca la Inspección que sean de trascendencia tributaria para otros órganos de la Administración del Estado o para otras Administraciones Públicas, la identidad de los posibles responsables solidarios y subsidiarios , entre otros.

Efecto primordial de las diligencias es el de constituir medios de prueba de los hechos en ellas recogidos. Pero

además , en la medida en que las diligencias incorporan requerimientos y otros elementos propios de las comunicaciones , pueden surtir los efectos propios de éstas y, en particular, determinar responsabilidad por infracción simple , iniciar el cómputo de los plazos e interrumpir la prescripción.

Informes.

En los informes no nos encontramos una manifestación de voluntad (Pérez Royo).

El art. 48.1 enuncia los casos en que procede la emisión de informes inspectores, que se clasifican de la siguiente manera :

Aquellos que sean preceptivos conforme al Ordenamiento Jurídico . En el apartado 2 del propio art. 48 se detallan los casos de informe preceptivo :

Para completar las actas de disconformidad o de prueba preconstituida que incoe,

Cuando resulte aplicable el régimen de estimación indirecta de bases imponibles o proceda la utilización de métodos indiciarios,

Cuando se promueva la iniciación del procedimiento especial de declaración de fraude de ley en materia tributaria,

Para recoger los resultados de la comprobación de las regularizaciones o actualizaciones efectuadas por la empresa,

Cuando se solicite autorización para iniciar actuaciones de obtención de información cerca de personas o entidades que desarrollen actividades bancarias o crediticias y que afecten a movimientos de cuentas u operaciones, conforme a lo dispuesto en el art. 38 de este Reglamento,

Para completar aquellas diligencias que recojan hechos que pudieran ser constitutivos de infracción tributaria simple , detallando las circunstancias que pudieran servir para graduar en su caso la sanción correspondiente,

Con el fin de recoger la propuesta de determinación de la cifra relativa de negocios para su ulterior asignación de la proporción de tributación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, en relación con los regímenes forales de concierto o convenio.

Informes que se emiten a solicitud de otros órganos o servicios de la Administración o de los poderes legislativo y judicial en los términos previstos por las leyes.

Informes que resulten necesarios para la aplicación de los tributos.

Nada dice el Reglamento sobre los efectos de los informes, Pero por la propia naturaleza de estos documentos, entendemos que son meramente ilustrativos , por una parte, del juicio del órgano competente para resolver el procedimiento de que se trate, y por otra parte , elemento en que los interesados podrán basar su defensa o impugnación. Por ello la omisión de informes preceptivos puede ser invocada como motivo de indefensión.

#### 4. Actas. Concepto y contenido.

El art. 49 del RGIT : Son actas aquellos documentos que extiende la Inspección de los tributos con el fin de recoger los resultados de sus actuaciones de comprobación e investigación, proponiendo , en su caso, la regularización que estime procedente de la situación tributaria del sujeto pasivo o retenedor o bien declarando correcta la misma.

Al igual que las diligencias , las actas son un medio de constatación de hechos, pero lo que las diferencia substancialmente de aquéllas es que han de contener siempre una propuesta de liquidación.

Esta será una mera propuesta , ya que el art. 49.1 del RGIT dice : Las actas son documentos directamente preparatorios de las liquidaciones tributarias derivadas de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación , incorporando una propuesta de tales liquidaciones. Consecuencia importante de ello es que el objeto de la eventual impugnación no puede ser nunca el acta, sino la liquidación expresa o tácita que de ella se derive. En el apartado 2 del art. 49 se enuncian los requisitos que han de contener las actas de Inspección , completando los que sucintamente se enuncian en el art. 145.1 de la LGT. En particular han de consignarse el lugar y fecha de su formalización , así como la identificación personal de los actuarios que la suscriben. Por lo que refiere a los elementos esenciales del hecho imponibles y de su atribución al sujeto pasivo, se permite, como ya dijimos, que la expresión de los hechos o circunstancias determinantes se sustituya por referencia a las diligencias donde se hayan hecho constar. En cuanto a la regularización que se estime procedente , se precisa que han de expresarse en su caso, las infracciones que se aprecian, los intereses de demora y las sanciones pecuniarias aplicables, con especificación de los criterios para su graduación, determinándose , en definitiva , al deuda tributaria debida por el sujeto pasivo, retenedor o responsable solidario.

Ha de expresarse , finalmente , la conformidad o disconformidad y la expresión de los trámites inmediatos del procedimiento incoado. Cuando el acta sea de conformidad, deben expresarse además , los recursos que procedan contra el acto de liquidación derivado del acta, órgano competente y plazo de interposición.

Según el art. 63.2 del RGIT, las actas serán firmadas :

Por el funcionario o los funcionarios que conjuntamente hayan realizado las correspondientes actuaciones de comprobación e investigación.

Por el actuario o los actuarios que desempeñen un puesto de trabajo de nivel jerárquico superior cuando las actuaciones las hayan realizado en colaboración con distintos funcionarios o personal. En su caso , los resultados de los instruido individualmente por cada actuario se documentarán en diligencia , suscribiéndose finalmente el acta en base al conjunto de las actuaciones practicadas.

## 5. Clases de Actas y casos en que proceden.

El RGIT clasifica las actas según tres criterios y que se superponen entre sí :

Por razón de la naturaleza de la liquidación consiguiente, en previas y definitivas.

Por razón de que den lugar o no al nacimiento de un débito tributario, en actas con descubrimiento de deuda o sin descubrimiento de deuda.

Por razón de la actitud del obligado tributario , en actas de conformidad , actas de disconformidad y actas de prueba preconstituida.

### Actas previas y actas definitivas

Son actas previas aquellas que dan lugar a liquidación de carácter provisional y actas definitivas aquellas que determinan liquidaciones de este carácter. Desde el punto de vista de los administrados produce un cierto recelo, el posible abuso del acta previa por parte de la Inspección, que tiene en sus manos la posibilidad de dilatar indefinidamente las actuaciones interrumpiendo sucesivamente el plazo de prescripción con la consiguiente inseguridad jurídica para el interesado.

El art. 50.2. del RGIT contempla tres circunstancias determinantes de la incoación de actas con el carácter de

previas :

Supuesto de conformidad parcial, en este caso procede la extensión de un acta previa por los conceptos a los que se preste la conformidad y una acta definitiva de disconformidad por el resto de los conceptos, haciéndose en cada una de las actas referencia expresa a la formalización de la otra.

Posibilidad de desagregación conceptual o geográfica. Ejemplo la comprobación de los rendimientos de una actividad empresarial o profesional en determinada provincia , a reserva de la posterior comprobación de los que hayan podido obtenerse en otras provincias.

En el supuesto de que la Inspección no haya podido ultimar la comprobación o investigación de los hechos o bases imponibles y sea necesario suspender las actuaciones , siendo posible la liquidación provisional.

#### 6. Tipos de actas sin descubrimiento de deuda y con descubrimiento de deuda.

El actual Reglamento distingue dos clases de actas sin descubrimiento de deuda :

Actas de comprobado y conforme , que son aquéllas en que la Inspección estima correcta la situación tributaria del sujeto pasivo.

Actas sin descubrimiento de deuda , con regularización de la situación tributaria. Cuando de la regularización resulta cantidad a devolver , la liquidación que se derive del acta servirá para que la Administración inicie de inmediato el correspondiente expediente de devolución de ingresos indebidos.

En el párrafo 2º del art. 53.2 se prevé la posibilidad de compensación cuando de los resultados de una misma actuación se deriven liquidaciones de distinto signo. La compensación habrá de ser acordada en su caso, por el delegado de Hacienda a instancia del interesado.

#### 7. Modalidades de actas a efectos de su tramitación.

La única clasificación relevante a efectos de tramitación es la que divide las actas en de conformidad , de disconformidad y de prueba preconstituida.

##### Actas de conformidad

El objeto de la conformidad Procedimentalmente relevante no son sólo los hechos recogidos en el acta, sino también su calificación jurídica , esto es, como dice el art. 54 del RGIT, la propuesta de liquidación practicada en el acta por la Inspección.

Para que la conformidad produzca plenamente sus efectos ha de ser íntegra. La conformidad parcial da lugar a un acta de conformidad por la parte aceptada y un acta definitiva de disconformidad por la parte no aceptada.

Los efectos de la conformidad son :

Que transcurrido un mes, se entiende iniciado el cómputo del plazo para el ingreso de la deuda tributaria en los plazos previstos en el art. 20 del RGR, salvo que en el transcurso de dicho mes el interesado sea notificado de la adopción por el inspector jefe de alguno de los acuerdos que pueden conducir a modificación de la propuesta.

Que hace nacer el derecho a la reducción de la cuantía de la sanción que en su caso proceda por infracción grave en un 30 por 100.

La relativa limitación de los motivos de impugnación. Relativa , porque , conforme a lo dispuesto en el art. 61.1 , las liquidaciones tributarias derivadas de las actas de conformidad , al igual que los demás actos de liquidación , son impugnables en reposición o en vía económico-administrativa . Ja de destacarse que el objeto de la impugnación no es el acta , sino la liquidación tácita o expresa que de la misma se deriva. Así pues, el plazo para interponer el recurso o reclamación no se inicia en el día siguiente a la extensión del acta, sino una vez transcurrido un mes sin que el inspector-jefe haya modificado la propuesta.

La competencia para dictar el acto administrativo de liquidación corresponde al inspector jefe. El acto de liquidación puede ser tácito o expreso :

Tácito, en el supuesto de que transcurra un mes sin que el interesado reciba notificación en contrario.

Expreso, en los siguientes tres supuestos , previstos en el art. 60 números 2 y 3 :

Que por el inspector-jefe se rectifiquen los errores materiales apreciados en la propuesta contenida en el acta. Entendemos que la rectificación de errores materiales no ha de tener lugar necesariamente en el plazo de un mes, sino que puede realizarse en cualquier momento, siempre que no hayan transcurrido cinco años , al amparo de los dispuesto en el art. 156 de la LGT.

Que el inspector-jefe observase error en la apreciación de los hechos o indebida aplicación de las normas jurídicas. En este caso se iniciará expediente administrativo mediante acuerdo motivado que se notificará al interesado , quien podrá formular alegaciones en el plazo de quince días . Transcurrido el plazo de alegaciones , el inspector-jefe dictará liquidación en los quince días siguientes.

Que el inspector-jefe acuerde dejar sin eficacia el acta incoada y ordene completar las actuaciones durante plazo no superior a tres meses.

El resultado de las nuevas actuaciones se documentará en acta la cual se tramitará como de conformidad o disconformidad , según proceda.

Actas de disconformidad.

El art. 56.1 del RGIT prevé dos supuestos alternativos de actas de disconformidad :

Que el sujeto pasivo, retenedor o responsable , se niegue a suscribir el acta.

Que suscribiéndola , no preste su conformidad a la propuesta de regularización.

Al contenido de las actas de disconformidad se refiere el art. 56.3 , según el cual se expresarán con el detalle que sea preciso los hechos y, sucintamente, los fundamentos de Derecho en los que se base la propuesta de regularización , sin perjuicio de que en el informe ampliatorio a que posteriormente ha de hacer el actuario se desarrollen dichos fundamentos. También se recogerán en el cuerpo del acta de forma expresa la disconformidad manifestada por el interesado o las circunstancias que le impiden prestar la conformidad , sin perjuicio de que en su momento pueda alegar cuanto convenga a su derecho.

Con arreglo a lo que dispone el art. 60.4 , el plazo de alegaciones es el de quince días siguientes al séptimo posterior a la fecha en que se haya extendido el acta o a su recepción.

El inspector-jefe dictará el acto administrativo de liquidación dentro del mes siguiente al término del plazo para alegaciones. Al igual que en las actas de conformidad, el inspector-jefe puede también disponer que se complete el expediente practicándose las actuaciones que procedan por término no superior a tres meses. Si como consecuencia de las nuevas actuaciones se incoase acta, ésta sustituirá en todos sus extremos a la



anterior, tramitándose como de conformidad o disconformidad , según proceda. Si no se incoase nueva acta se pondría de nuevo el expediente completo de manifiesto al interesado, para alegaciones, en plazo de quince días. El inspector–jefe resolverá dentro del mes siguiente.

Actas de prueba preconstituida.

Procedimentalmente se caracterizan porque se extienden sin la presencia del obligado tributario o de su representante. El presupuesto que permite su extensión es que exista prueba preconstituida del hecho imponible. EL RGIT , en su art. 57.1 precisa que así se entiende cuando el hecho imponible pueda reputarse probado según las reglas de valoración de la prueba contenida en los art. 114 a 119 de la LGT.

El acta , además de los requisitos comunes a todas, deberá contener referencia a los medios de prueba empleados. Durante el plazo de alegaciones , que es de quince días a partir de la notificación del acta, el interesado podrá formularlas tanto sobre los posibles errores o inexactitud de la prueba, como sobre la propuesta de liquidación. También puede prestar su conformidad sobre una o sobre ambas cuestiones. Aunque no lo diga expresamente el RGIT, es claro que la prestación de conformidad total o parcial da derecho a la reducción de la sanción en la cuantía correspondiente.

Al igual que en las actas de disconformidad , el acuerdo del inspector–jefe ha de dictarse dentro del mes siguiente al término del plazo para formular alegaciones.

7. bis. Valor probatorio de las actas y diligencias de la Inspección.

El art. 92.1 del RGIT , concordante con el art. 145.3 de la LGT, en su redacción establecida por la Ley 10/1985, atribuye a las actas y diligencias de la Inspección la naturaleza de documentos públicos.

Consecuencia de ello es que, conforme al citado art. 145.3 de la LGT , concordante con el 1218 del Código Civil, las actas y diligencias hagan prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario. El precepto primeramente citado, al que se llegado a tildar de anticonstitucional, dio lugar en su momento a una considerable alarma y rechazo , debido según Arias Velasco , a una insuficiente comprensión de su alcance. Alarma y rechazo quedarían plenamente justificados si se entendiese que los hechos que motivan la formalización son cualesquiera que puedan recogerse en el acta. Según esta interpretación bastaría que el actuario consignase en el acta , por ejemplo, un volumen de ventas o de beneficios para arrojar sobre el interesado , la carga de la prueba en contrario, cosa que, evidentemente, produciría indefensión.

Ahora bien , entendemos – Arias Velasco – que los hechos que motivan el otorgamiento del acta o diligencia, y de los que se hace prueba , no pueden ser otros que aquellos que pueden ser objeto de inmediata y directa percepción por el actuario, como pueden ser el contenido de un asiento contable , el de un documento que ha sido directamente examinado por el inspector o el resultado de un recuento material de existencias.

En este sentido el art. 62.2 del RGIT puntualiza , que ha de tratarse de hechos que resulten de su constancia personal para los actuarios.

En todos los restantes casos, es decir, cuando se trata de los hechos no personalmente constatados por los actuarios, la presunción de certeza y, en definitiva, la inversión d ella carga de la prueba sólo se produce , conforme al párrafo 2º del art. 62.2 cuando se trate de hechos manifestados o aceptados por los interesados.

## TEMA 22 : RECAUDACION TRIBUTARIA

### 1. Concepto.

Recaudación tributaria es la manifestación de la actividad administrativa dirigida a la aplicación de los

tributos, la recaudación queda comprendida dentro del marco de Derecho tributario formal.

La gestión recaudatoria consiste en el ejercicio de la función administrativa conducente a la realización de los créditos tributarios y demás de derecho público.

## 2. Organos de recaudación.

Dentro de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, la gestión recaudatoria, tanto en período voluntario como en vía ejecutiva, corresponde al Departamento de Recaudación de la Agencia. Y dentro de la Administración periférica a las delegaciones y Administraciones de la AEAT.

Dentro de las Delegaciones Especiales la unidad administrativa que tiene encomendada la gestión recaudatoria es la Dependencia Regional de Recaudación. En las Delegaciones de la AEAT corresponde a la Dependencia de Recaudación. Sin embargo el cobro de los tributos estatales se realiza normalmente, a través de Entidades colaboradoras. La Agencia Estatal de Administración Tributaria, según el 8.3 del RGR podrá autorizar entidades de depósito para actuar como entidades colaboradoras en la recaudación que aquélla tiene encomendada.

Podrán (art. 78 RGR) prestar el servicio de colaboración en la gestión recaudatoria de la Hacienda Pública las entidades de depósito autorizadas por el Ministerio de Economía y Hacienda. La prestación del servicio no será retribuida.

## 3. Procedimiento de recaudación en período voluntario.

### 1. Los períodos de recaudación.

La recaudación de los tributos, señala el art. 126.1 de la LGT, se realizará mediante el pago voluntario o en período ejecutivo. En período voluntario el pago se realiza voluntariamente por el sujeto pasivo en los plazos y formas queridos por la Ley. En período ejecutivo, la Administración procede a la ejecución expropiatoria de los bienes del sujeto pasivo para transformarlos en dinero y cobrarse.

### Procedimiento en período voluntario.

En período voluntario el pago se realiza por el propio sujeto pasivo o por alguien (representante o tercero) en su nombre o por su cuenta. El procedimiento en este período se refiere al lugar y al tiempo en que se ha de realizar. Con relación al lugar el art. 59.2 de la LGT no dice que se entiende pagada en efectivo una deuda tributaria cuando se ha realizado el ingreso de su importe en las Cajas del Tesoro, oficinas recaudatorias o Entidades debidamente autorizadas que sean competentes para su admisión. La generalización de los pagos efectuados a través de estas entidades encuentra fiel reflejo en el RGR, según el cual los ingresos para el pago de tributos han de realizarse, en general en las Entidades Colaboradoras (Bancos, Cajas de Ahorro, etc.) debiendo realizarse sólo en determinados casos en las oficinas de las Entidades de Depósito que presten el servicio de caja en las Delegaciones y Administraciones de Hacienda y, en supuestos muy concretos en la Caja de esta Dirección General o en el Banco de España. Para la determinación de los plazos de ingreso en período voluntario, el art. 61.1 de la LGT reenvía a los que determina la normativa de cada tributo y, en su defecto, a las normas generales que regulan la recaudación. Dentro de estas normas generales, son los art. 20 y 87 del RGR los que, fundamentalmente, regulan los plazos de ingreso en período voluntario,

El art. 20 del RGR, señala como norma general :

Las deudas resultantes de liquidaciones practicadas por la Administración se ingresarán en periodo voluntario, si la notificación se produce entre los días 1 y 15 de cada mes, hasta el día 5 del mes siguiente. Si la notificación se produce entre los días 16 y último de cada mes, hasta el 20 del mes siguiente.

Las deudas que deban pagarse mediante autoliquidación deberán satisfacerse en los plazos o fechas que señalan las normas reguladoras de cada tributo.

Las deudas de notificación colectiva y periódica deberán pagarse en los plazos que señala el art. 87 del RGR; por tanto, salvo que tengan establecido por sus normas reguladoras un plazo específico, se ingresarán desde el día 1 de septiembre hasta el 20 de noviembre.

### 3. Consecuencias de la falta de pago.

El vencimiento del plazo establecido para el pago sin que éste se efectúe determinará el devengo de intereses de demora, dice el primer párrafo del art. 61.2 de la LGT. Esta es la primera consecuencia que se deriva de la falta de pago en período voluntario: el devengo de intereses de demora en la cuantía fijada por la ley (art. 58.2 c) hasta el momento en que sea efectivamente satisfecha la deuda. Además, si la deuda impagada es susceptible de ser exigida en vía ejecutiva, el vencimiento del plazo de pago en período voluntario determinará de manera automática la apertura del período ejecutivo, con todas las consecuencias que ello comporta.

Esta apertura del período ejecutivo conviene subrayarlo, se producirá sólo para aquellas deudas que sean susceptibles de ejecución, es decir, aquellas que son conocidas por la Administración, bien porque han sido fijadas por ella misma en un acto de liquidación, bien porque han sido reconocidas por el propio sujeto que presenta su declaración-liquidación, pero no la acompaña del ingreso correspondiente.

Por el contrario, en esos casos de tributos exigibles mediante autoliquidación, si el sujeto no presenta su declaración-liquidación, la Administración no estará en condiciones de iniciar la vía ejecutiva, al desconocer incluso la existencia de la deuda. En estas condiciones, lo que se producirá con el vencimiento del período reglamentario de ingreso (que coincide con la presentación de la declaración-liquidación) será el nacimiento de la facultad de la Administración para liquidar dicha deuda. Es a partir de ese momento cuando tiene igualmente inicio el período de prescripción del derecho a liquidar, cuyo ejercicio requerirá lógicamente una actividad de investigación o de comprobación por la Administración.

En tanto no se produzca dicha actividad administrativa, en cualquiera de sus modalidades, con conocimiento formal del sujeto pasivo, el obligado que no presentó la declaración, así como el que la presentó, pero con datos erróneos o falseados, pueden decidir espontáneamente presentar una declaración con el correspondiente ingreso. Lo cual conduce a la cuestión del ingreso espontáneo fuera de plazo o de las llamadas declaraciones complementarias.

### 4. El pago espontáneo fuera de plazo.

Esta cuestión es abordada en el apartado 3 del art. 61 de la LGT: Los ingresos correspondientes a declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo, así como las declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo, sufrirán un recargo del 20 por 100, con exclusión de las sanciones que, en otro caso hubieran podido exigirse, pero no de los intereses de demora. No obstante, si el ingreso o la presentación de la declaración se efectúa dentro de los tres, seis o doce meses siguientes al término del plazo voluntario de declaración e ingreso, se aplicará un recargo único del 5, 10 ó 15 por 100, respectivamente, con exclusión del interés de demora y de las sanciones que, en otro caso, hubieran podido exigirse.

Hay que indicar que tienen esta condición únicamente aquellas que son presentadas por el sujeto de manera espontánea, es decir, sin haber sido previamente requeridos para ello. Con esta condición general de actuación espontánea del sujeto pasivo pueden distinguirse los siguientes supuestos:

En primer lugar, el del sujeto que, estando obligado a presentar una declaración-liquidación o

autoliquidación, omite totalmente esta presentación en el plazo reglamentario, dejando, en consecuencia, de ingresar la deuda que hubiera resultado de la autoliquidación, pero posteriormente subsana su omisión presentando una complementaria. Equiparable resulta el caso de quien habiendo presentado su declaración en plazo, pero con errores u omisiones o falseamiento de datos, que dan lugar a un ingreso inferior al debido. Este sujeto puede antes de que la Hacienda descubra su comportamiento irregular, presentar una declaración-liquidación complementaria que sustituirá la anterior.

Aquellos casos en que la deuda se exige con simple declaración del hecho imponible y de sus elementos para que la Administración proceda a dictar el acto de liquidación. También en este caso la admite la Ley el tratamiento de declaración complementaria para la presentada espontáneamente fuera de plazo por parte de quien omitió el cumplimiento puntual de su deber.

En cuanto a los efectos derivados de la presentación de declaraciones-complementarias serán: si la presentación se produce dentro de los tres meses siguientes al cumplimiento del plazo reglamentario, la deuda inicial se incrementará con un recargo del 5 por 100, que absorberá las sanciones que, en su caso, hubieran podido aplicarse, así como los intereses de demora. De ahí la denominación de recargo único. Este pasará a ser del 10 por 100 si el retraso supera tres meses, pero no alcanza los seis y al 15 por 100 cuando el retraso es superior al año. Cuando el retraso en la presentación de la declaración es superior al año, se aplicará un recargo del 20 por 100, con exclusión de las sanciones, pero no del interés de demora.

En los casos en que la complementaria es una autoliquidación acompañada del ingreso, el recargo que corresponda exigir, así como, en su caso, los intereses, serán liquidados por la Administración y notificados al sujeto pasivo para su ingreso. En cambio, cuando la complementaria se presente en un tributo que requiere un acto expreso de liquidación administrativa de la deuda, será esta liquidación la que incluirá los recargos y, en su caso, los intereses de demora.

El tratamiento legal se completa con la norma del párrafo segundo del mismo art. 61.3 de la LGT, que dice: Estos recargos serán compatibles cuando los obligados tributarios no efectúen el ingreso al tiempo de la presentación de la declaración-liquidación o autoliquidación extemporánea, con el recargo de apremio previsto en el artículo 127 de esta Ley. Lo que se quiere decir es que si el sujeto presenta una declaración complementaria, pero no efectúa el ingreso que de ella se deriva (por ejemplo si el individuo pretende simplemente evitar la aplicación de sanciones), la deuda que le será exigida en vía ejecutiva, con el recargo de apremio propio de la misma, más los recargos y en su caso ingresos correspondientes a la complementaria.

Queda por tratar la cuestión de la naturaleza de los recargos del artículo 61.3. A entender del Prof. Pérez Royo debe excluirse la calificación de sanción, al menos para los llamados recargos únicos. En estos casos el recargo único absorbe los intereses de demora, de manera que podrían ser considerados como una especie de compensación, forfetaria o a tanto alzado, por el retraso. Téngase en cuenta, además que en muchos casos la desviación entre la cuantía del recargo y la procedente por la exigencia de intereses de demora puede ser de escasa cuantía. Mayores dudas presenta, en cambio, la calificación del recargo del 20 por 100, añadido a los intereses, en los supuestos de retraso superior al año. Esta cuestión de la naturaleza de los recargos es relevante en orden a la aplicación de los principios de derecho sancionador. De manera especial en el ámbito procedimental: si se considera que los recargos tienen naturaleza de sanción, sería inadmisibles su imposición de plano sin audiencia del interesado, como sucede en la actualidad.

En particular el procedimiento de aplazamiento del pago.

#### 1. Órgano competente.

El aplazamiento del pago es un incidente que puede producirse en el procedimiento de recaudación y que debe ser acordado mediante una decisión específica del órgano competente. En relación a los tributos recaudados por el Estado, la competencia corresponde al Director General de Recaudación, a los Delegados y

Administradores de Aduanas y a los Jefes de las Dependencias de Recaudación, de acuerdo a los límites establecidos para cada órgano por el Ministerio de Economía y Hacienda.

## 2. Legitimación y Fundamento.

Dicho incidente de aplazamiento viene regulado en el apartado 4 del artículo 61 de la LGT, cuya redacción actual ha sido establecida por la reforma de 1995. El precepto de la LGT, que se limita a establecer las reglas fundamentales del aplazamiento, encuentra un amplio desarrollo en el Reglamento General de Recaudación (RGR). Este capítulo del RGR (art. 48 a 57) ha sido objeto de nueva redacción por RD 448/1995, de 24 de marzo. En cuanto a la fundamentación del aplazamiento, es sencillamente el de facilitar el pago en aquellos casos en que, aún tratándose de un deudor solvente, exista una situación económico-financiera que le impida, o le dificulte, transitoriamente hacer frente al pago en el tiempo reglamentario. El RGR dice que esa situación de dificultad de tesorería será discrecionalmente apreciada por la Administración (art. 48.1). En puridad de concepto, más que de discrecionalidad en el sentido propio del término lo que existe aquí es un concepto indeterminado que deberá ser apreciado por la Administración, cuya decisión no deja por ello de ser actividad reglada.

## 3. Requisitos y Objetivos.

Por un lado es condición necesaria para que se conceda el aplazamiento que el sujeto que lo solicita presta garantía suficiente. La Ley admite sin embargo, dos excepciones:

por parvedad de materia, cuando las deudas sean inferiores a la cuantía que fije el ministro de Economía y Hacienda;

cuando el deudor carezca de bienes suficientes para garantizar la deuda y al ejecución de su patrimonio afectara substancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva o del nivel de empleo o causara graves quebrantos a los intereses de la Hacienda.

Los términos establecidos en el RGR son muy duros. Como regla general, se exige aval solidario e irrevocable de una entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca. 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 garantía 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.

Por otro lado el segundo requisito es que sean deudas aplazables. La posibilidad de solicitar aplazamiento se da para toda clase de deudas tributarias, tanto en período voluntario como en fase ejecutiva, con dos únicas excepciones. La primera de ellas es la de las deudas que se satisfagan mediante efectos timbrados, en las que la propia índole del mecanismo de pago determina que en ningún caso pueda plantearse el aplazamiento. El otro supuesto excluido es el de las deudas correspondientes a los retenedores y de manera especial cuando se trate de retenciones a cuenta del IRPF o del Impuesto de Sociedades. No obstante, incluso en este caso de los retenedores podrá plantearse el aplazamiento en circunstancias excepcionales que el RGR identifica con las que acabamos de ver al referirnos a la segunda excepción del requisito de prestación de garantía.

## Tramitación.

La tramitación y resolución del expediente de aplazamiento de las deudas tributarias corresponde con carácter general a la Agencia Estatal de Administración Tributaria en lo que concierne a las deudas, cuya gestión recaudatoria sea desempeñada por la propia Agencia, con una distribución interna de esta competencia entre los órganos de la Agencia que será establecida por el ministro de Economía y Hacienda, que puede habilitar al presidente de la Agencia para reglamentar concretamente la atribución de esta función.

La solicitud deberá ser presentada ante el órgano competente dentro del plazo reglamentario de ingreso, cuando se trate de deudas en período voluntario o bien en cualquier momento anterior al acuerdo de enajenación de los bienes embargados, cuando el aplazamiento se solicite para deudas en fase ejecutiva. El escrito de solicitud se encuentra minuciosamente regulado en el art. 51 del RGR, y es necesario incluir los datos de identificación personal del sujeto, los relativos a la deuda, al tipo de aplazamiento que se solicita, a las causas que lo motivan y la garantía que se ofrece, o en su caso, la petición de dispensa de la misma justificando igualmente los motivos.

El expediente incoado a raíz de la solicitud será tramitado ante el órgano competente, el cual valorará los motivos aducidos para el aplazamiento y apreciará la suficiencia de las garantías, pudiendo incluso adoptar medidas cautelares cuando falte el aval solidario irrevocable de que se ha hablado antes.

## 5. Consecuencias de la denegación.

El órgano competente para conceder el aplazamiento deberá dictar su resolución en el plazo de siete meses a contar de la fecha de presentación de la solicitud. Si la resolución fuese denegatoria, así se comunicará señalando los plazos para el ingreso en los términos que fija el RGR, si la deuda se encontrara en período voluntario, o bien advirtiéndolo al solicitante de que continúa el procedimiento de apremio, si la deuda se encontrara en fase ejecutiva. Conviene advertir, por último, que la resolución puede producirse también por silencio negativo en los términos previstos en la Ley 30/1992 de Procedimiento Administrativo Común (LRJAP y PAC). Transcurrido ese plazo, los interesados podrán considerar desestimada la solicitud al objeto de impugnar la denegación presunta o bien esperar a la resolución expresa.

## 6. Recursos.

La denegación del aplazamiento podrá ser impugnada mediante recursos y reclamaciones económico-administrativas.

## 7. Consecuencias de la Concesión.

Si la resolución fuese positiva, se notificará al interesado, especificando los plazos y demás condiciones del aplazamiento.

## 8. Consecuencias de incumplimiento del deudor.

La falta de ingreso a su vencimiento de las cantidades aplazadas, determinará la expedición de la certificación de descubierto, que incluirá la deuda aplazada, los intereses devengados y el recargo de apremio. De no efectuarse el pago, se procederá a ejecutar la garantía para satisfacer las cantidades antes mencionadas. Si el aplazamiento fue solicitado en período ejecutivo se procederá a ejecutar la garantía y en caso de inexistencia o insuficiencia de ésta, proseguirá el procedimiento de apremio.

## 6 El procedimiento de apremio.

### 1. Concepto y Caracteres.

El artículo 126.1 de la LGT nos dice: La recaudación de los tributos se realizará mediante el pago voluntario o en período ejecutivo. La exacción de la deuda tributaria en período en período ejecutivo presenta caracteres especiales que la diferencian netamente del ingreso en período voluntario. Estos caracteres diferenciales afectan tanto al contenido de la deuda (que resulta incrementada automáticamente en el importe del recargo de apremio) como el modo o procedimiento para exigirla, puesto que dentro del período ejecutivo la deuda puede ser hecha efectiva mediante ejecución directa sobre el patrimonio del deudor, ejecución conducida directamente por la Administración mediante el procedimiento de apremio.

En el período ejecutivo, la recaudación se efectuará coercitivamente , por vía de apremio, sobre el patrimonio del obligado que no ha cumplido la obligación a su cargo en el período voluntario. El procedimiento recaudatorio de ejecución o procedimiento de apremio no constituye propiamente , un período recaudatorio, sino más bien un método o procedimiento de recaudación :

## 2. Presupuesto del procedimiento de apremio.

El periodo ejecutivo se abre como consecuencia del hecho de que el deudor haya dejado transcurrir el plazo de pago en período voluntario sin haber satisfecho la deuda. Así lo dice de manera rotunda el RGR (art. 46). Sin embargo esta afirmación debe ser matizada en el sentido de que para que una deuda será reclamable en vía ejecutiva es necesario que se trate de una deuda cuya existencia y cuantía sea conocida por la Administración.

El presupuesto material . Deudas apremiables.

El texto del art. 126.3 precepto es el siguiente : El período ejecutivo se inicia :

Para las deudas liquidadas por la Administración tributaria, el día siguiente al del vencimiento del plazo reglamentariamente establecido para su ingreso.

En caso de deudas a ingresar mediante declaración-liquidación o autoliquidación presentada sin realizar el ingreso, cuando finalice el plazo reglamentariamente establecido para su ingreso, o si éste ya hubiese concluido , al presentar aquélla.

Estos supuestos son desarrollados en el RGR del siguiente modo :

En primer lugar , el de las deudas liquidadas por la Administración en las cuales el propio acto de liquidación advertirá del plazo reglamentario para su ingreso en vía voluntaria : transcurrido éste sin haberse producido el pago, se abre el período ejecutivo.

En segundo lugar ,el de las deudas exigibles en autoliquidaciones y respecto de las cuales el sujeto pasivo h presentado la declaración-liquidación dentro del plazo , pero sin realizar el ingreso. En este segundo supuesto , el período ejecutivo se abre al cumplirse el plazo para el ingreso(que será señalado en la normativa de cada impuesto).

El tercer supuesto es el de las declaraciones-liquidaciones presentadas fuera de plazo y, además sin acompañarlas del ingreso. Se trata de un caso que puede producirse, por ejemplo en las declaraciones complementarias presentadas para evitar la aplicación de sanciones , pero sin realizar el ingreso . En este último caso el período ejecutivo se abre de manera inmediata en el mismo momento en que se presenta la declaración-liquidación no acompañada del pago : en éste será exigido inmediatamente en período ejecutivo.

Las consecuencias de la apertura del período ejecutivo son dos : por un lado la deuda tributaria se incrementa en el importe de un recargo del 20 por 100 de la deuda tributaria no ingresada, así como el de los intereses de demora correspondiente a ésta (art. 127) ; por otro , la apertura del período ejecutivo hace nacer la facultad de la Administración de exigir la deuda por la vía de apremio sobre el patrimonio del obligado al pago. (art. 127.2).

Según este planteamiento , se distingue entre los conceptos de periodo ejecutivo y vía de apremio . El período ejecutivo se abre automáticamente , mientras que el procedimiento de apremio , en cambio, se inicia cuando la Administración lo pone en marcha, haciendo uso de la facultad de poder-deber de exigir los tributos.

Procedimiento. Competencia.

El art. 127.2 de la LGT establece la facultad de la Administración para ejecutar directamente , sin necesidad de impetrar el auxilio judicial , sus propias decisiones o actos. Precisamente este carácter del apremio como derivación del carácter ejecutivo de los actos administrativos ha planteado la cuestión de si era posible despachar apremio contra deudas que no hubieran sido liquidadas por la Administración, sino autoliquidadas por el sujeto pasivo. El problema se planteaba en el caso concreto respecto de las deudas autoliquidadas pero no acompañadas del ingreso correspondiente. En estos casos no existe acto administrativo que ejecuta . La cuestión fue resuelta a nivel reglamentario por la reforma el RGR de 1985, que incluyó expresamente entre las deudas apremiables las que acabamos de citar: deudas autoliquidadas pero no ingresadas.

Las características del procedimiento de apremio son :

Es un procedimiento exclusivamente administrativo, siendo privativa de la Administración tributaria la competencia para entender del mismo y resolver todos sus incidentes (art. 129 LGT). Es un procedimiento que se impulsa de oficio (art. 93.3 del RGR).

Carácter ejecutivo , lo que determina que en el mismo no tengan cabida motivos de oposición que se refieran a la existencia o cuantía de la deuda, sino solamente aquellos enumerados taxativamente y que conciernen al propio procedimiento , es decir a su indebida constitución o a defectos en su desarrollo . Análogas consideraciones pueden hacerse en relación con los motivos de suspensión que son igualmente tasados .

Es un procedimiento autónomo : no será acumulable a los judiciales ni a otros procedimientos de ejecución. No se suspenderá por la iniciación de aquellos salvo cuando proceda de acuerdo con las normas sobre concurrencia de procedimientos contenidas en la propia ley o cuando proceda en virtud de lo establecido en la Ley Orgánica de 18 de mayo de 1987 sobre conflictos jurisdiccionales . Naturalmente, si que podrán acumularse en uno solo varios procedimientos de apremio seguidos contra un solo deudor por diferentes deudas tributarias (art. 110.2 RGR).

## 5. Iniciación del Procedimiento. La Providencia de Apremio.

La redacción actual de la LGT se refiere a la providencia de apremio y tiene la misma fuerza ejecutiva que la sentencia judicial para proceder contra los bienes y derechos del obligado al pago. La providencia de apremio debe ser notificada al sujeto pasivo o deudor tributario identificando la deuda pendiente y requiriéndole para el pago con el recargo correspondiente . En la misma providencia se le señalará un plazo para pagar y se le advertirá que, de no hacerlo, se procederá a la ejecución mediante embargo de sus bienes (art. 127.3).

### Motivos de Oposición.

Los motivos de oposición a la vía de apremios son tasados y se encuentran enumerados en ella artículo 138 de la LGT, que cita los siguientes :

Pago o extinción de la deuda. El pago puede haberse producido en período ejecutivo pero antes de que el deudor le haya llegado la providencia de apremio, en cuyo caso lo que procede es exigir el recargo del 10 por 100 , pero no despachar el apremio. El pago puede también producirse una vez puesta en marcha la vía de apremio pero antes de que se haya consumado la ejecución (embargo y subasta de los bienes), de manera que no hay lugar a seguir el procedimiento , al haberse extinguido la deuda.

Prescripción. La prescripción tiene de singular en el Derecho Tributario el que se aplica de oficio. De manera que si la deuda ya está prescrita será la propia Administración la que deberá declararlo así, sin proceder al apremio . Si, no obstante, éste se ha despachado , el sujeto pasivo podrá invocar este motivo de oposición.

Aplazamiento. Si se concede en fase ejecutiva, se paralizará el procedimiento de apremio. Esta paralización puede acordarla la Administración incluso a raíz de la solicitud, que puede presentarse en cualquier momento



anterior al acuerdo de enajenación de los bienes embargados.

Falta de notificación de la liquidación o suspensión de la misma.

Aparte de estos motivos de oposición citados en el apartado 1 del artículo 138 , añade el apartado 2º del mismo precepto: La falta de notificación de la providencia de apremio será motivo de impugnación de los actos que se produzcan en el curso del procedimiento.

Estos motivos previstos atañen al procedimiento en sí mismo , a su indebida constitución por defectos formales o a la ausencia de su presupuesto sustantivo por haberse pagado o extinguido la deuda tributaria . no es, en cambio, admisible en esta fase la discusión sobre la procedencia de la deuda (hecho imponible, exenciones) o sobre su cuantía (base imponible o liquidable, tipo impositivo, bonificaciones o deducciones).

## 7. Suspensión del Procedimiento.

Una vez iniciado el procedimiento , la suspensión del mismo puede producirse por motivos que son igualmente tasados . La LGT distingue en su artículo 135 dos diferentes supuestos :

El primero es el de la suspensión acordada de conformidad con las normas reguladoras de los recursos y reclamaciones económico–administrativas . Como veremos en su momento , la suspensión de la ejecutoriedad del acto será acordada si se garantiza la deuda con aval bastante.

Según el artículo 135 , apartado 2, se suspenderá inmediatamente el procedimiento de apremio , sin necesidad de prestar garantía, cuando el interesado demuestre que se ha producido en su perjuicio error material , aritmético o de hecho en la determinación de la deuda, o bien que dicha deuda ha sido ingresada, condonada, compensada , aplazada o suspendida. Este segundo grupo es el que en el RGR se identifica como paralización de las actuaciones.

## 8. Ingreso en vía de apremio.

Los plazos para ingresar la deuda a que se refiere la providencia de apremio vienen establecidos en el artículo 108 del RGR. Se trata de los siguientes :a) para las deudas notificadas entre los días 1 y 15 de cada mes , hasta el día 20 de dicho mes , o inmediato hábil posterior; b) para las deudas notificadas entre los días 16 y último de cada mes hasta, el día 5 del mes siguiente o inmediato hábil posterior.

## 9. Recargo de Apremio.

Según el Prof. Ferreiro Lapatza, el recargo de apremio (art. 127 LGT) tiene naturaleza resarcitoria o compensatoria de los daños causados a la Administración por la apertura o puesta en funcionamiento de la vía de apremio. En consecuencia , se exige como tal el recargo del 20 por 100 cuando la providencia de apremio haya sido notificada al deudor y, se reduce al 10 por 100 si abierto el período ejecutivo con la conclusión del período voluntario el deudor paga antes de dicha notificación.

## 10. Fases de la Ejecución.

El procedimiento de apremio se inicia , mediante la emisión de la providencia de apremio, notificada al deudor. EN dicho acto se le intima para que ingrese la deuda dentro del plazo que a tal efecto prevé el Reglamento y se le advertirá que, de no proceder al ingreso en dicho plazo , se procederá al embargo de sus bienes.

Si el deudor no realiza el ingreso en dicho plazo se procederá , en primer lugar , a ejecutar las garantías (aval, prenda, hipoteca o cualquier otra si las hubiere. Esta ejecución se llevará a cabo por los propios órganos de la

Administración mediante el procedimiento de apremio. La ejecución propiamente dicha se realiza mediante el embargo de los bienes del deudor en cuantía suficiente para cubrir el importe de la deuda tributaria , los intereses que se hayan causado o se causen hasta la fecha del ingreso en el Tesoro y las costas del procedimiento, con respecto siempre al principio de proporcionalidad. En el embargo, se debe guardar un determinado orden entre los bienes y derechos que integran el patrimonio del deudor sometido a ejecución. Este orden es el que fija el artículo 131.2 de la LGT , que ordena dejar para el último lugar aquellos bienes cuya traba requiera la entrada en el domicilio. El orden en cuestión puede ser alterado , a propuesta del deudor , si éste señala bienes que garantizan con la misma eficacia y prontitud el cobro efectivo de la deuda (art. 131.3). La LGT recuerda que no pueden ser objeto de traba aquellos bienes que la legislación general considera inembargables así como aquellos bienes cuya escasa cuantía haga presumir que no alcanzarán a cubrir ni siquiera el coste de la realización (art. 131.4).

Cada actuación de embargo se documentará en diligencia notificada a los interesados y si los bienes trabados fueran inscribibles en un registro público , se podrá practicar anotación preventiva conforme a mandamiento expedido por funcionario del órgano competente , anotación que según precisa la Ley tendrá el mismo valor que si se tratara de mandamiento judicial de embargo.

Para asegurar la ejecución, la Administración goza de facultades y privilegios :como son el derecho e la Administración Tributara de ordenar el embargo de los fondos , valores y otros bienes depositados , facultades de información de los órganos de recaudación p bien entrar en el domicilio del afectado con la oportuna autorización judicial ; La Ley asimismo establece la responsabilidad solidaria de quienes colaboraran con el deudor en la ocultación maliciosa de los bienes para impedir su traba , así como de quienes , por culpa o negligencia, incumplan las órdenes o consientan en el levantamiento de los bienes.

Los bienes embargados serán finalmente enajenados , mediante subasta , concurso o adjudicación directa (art. 137.1 de la LGT). El Reglamento de Recaudación (art. 139 a 151) se ocupa ampliamente de esta fase : valoración , orden de enajenación y formas de la misma. La forma ordinaria es la subasta, aunque pueden admitirse , dentro de ciertas condiciones , el concurso y la adjudicación directa. El procedimiento puede también concluir con adjudicación de los bienes a la Hacienda Pública , si es que no llegan a enajenarse (art. 137.2 de la LGT).

#### 10. Terminación del Procedimiento.

El Reglamento de Recaudación en su artículo 102 menciona las siguientes tres modalidades de terminación del procedimiento de apremio :

El pago del débito , que se hará constar en el expediente,

El acuerdo de fallido, total o parcial , de los deudores principales y responsables solidarios,

El acuerdo de haber quedado extinguido el débito por cualquier otra causa legal.

En cuanto al pago , puede producirse mediante ingreso de la deuda pro el obligado tributario ; ingreso que se puede efectuar no sólo en el plazo indicado en la providencia de apremio, sino también en cualquier momento anterior a la adjudicación de los bienes. El pago , en este caso, deberá comprender las costas del procedimiento y los intereses devengados a lo largo del mismo.

Aparte de esto, la ejecución puede llegar hasta culminar con la enajenación de los bienes, en cuyo caso el producto de dicha enajenación se imputará a la extinción del crédito ,en la medida en que éste quede cubierto. También puede darse , si los bienes no encuentran comprador, la adjudicación directa a la Hacienda Pública, en lo que podríamos considerar una datio in solutum o adjudicación en pago de deudas , sólo que regulada por normas imperativas : en nuestro caso, la establecida en el artículo 137.2 de la LGT, cuyo párrafo precisa que

el importe por el que se adjudiquen dichos bienes será el de la deuda no pagada, sin que exceda del 75 por 100 de la valoración que sirvió de tipo inicial en el procedimiento de enajenación.

Imputación de pagos.

Con relación al pago, puede darse el caso de que existan varias deudas de un mismo obligado que hayan sido acumuladas en un solo procedimiento, lo cual puede producirse en la fase de ejecución propiamente dicha, a raíz de la providencia de embargo, (art. 110 RGR), en estos casos, si la cantidad ingresada o aplicada al pago no alcanza a cubrir todas las deudas, tiene lugar una imputación de carácter reglado: el pago se aplicará a la extinción de las deudas por orden de mayor a menor antigüedad la cual, a su vez, se determina en razón del vencimiento del período voluntario (véase art. 45.3 RGR).

Insolvencia

El procedimiento de apremio puede terminar también con la declaración de fallido del deudor principal y, si los hubiere de los responsables solidarios.

## TEMA 23 : REVISION DE ACTOS TRIBUTARIOS

### 1. Concepto.

#### 1. La Función Administrativa de revisión en materia de Hacienda Pública.

En el más amplio sentido de estos términos, gestionar o aplicar los tributos significa no sólo determinar las concretas obligaciones que derivan de las normas que los establecen y ejecutar tales obligaciones, sino también procurar que la determinación y ejecución de estas obligaciones se realice conforme al mandato de la ley, evitando y corrigiendo en lo posible toda desviación.

Para facilitar la determinación de las concretas obligaciones tributarias y su ejecución, el ordenamiento jurídico dota a los actos administrativos tributarios como a todos los actos administrativos, de una presunción de legalidad. Los actos administrativos tributarios se presumen legítimos, y en virtud de esta presunción son inmediatamente ejecutables.

El ordenamiento jurídico dispone que la presunción de legalidad no es indestructible. Los actos administrativos tributarios pueden ser objeto de revisión, es decir, pueden ser sometidos de nuevo a examen para en su caso corregirlos o enmendarlos.

La revisión puede realizarse por la propia Administración o por un órgano del poder judicial. La revisión por la Administración puede efectuarse de oficio o previa la interposición de un recurso administrativo. La LRJAPAC establece en su disposición adicional quinta que: La revisión de actos en vía administrativa en materia tributaria se ajustará a lo dispuesto en los artículos 153 a 171 de la Ley General Tributaria y disposiciones dictadas en desarrollo y aplicación de la misma, aunque debe entenderse aplicable en este punto como supletoria la LRJAPAC, en virtud del artículo 9.2 de la LGT.

Por el contrario, la revisión, previo recurso de los actos administrativos tributarios, ofrece, frente a la revisión previo recurso administrativo general, características esenciales: la principal de ellas deriva de la existencia y actuación de unos órganos administrativos especiales, los Tribunales Económico-Administrativos, a los que se les encomienda, aunque no de forma exclusiva ni exclusivamente, la resolución de las reclamaciones o recursos administrativos contra tales actos. Para acudir ante los órganos de la jurisdicción contenciosa-administrativa es necesario antes haber agotado la vía administrativa. El recurso económico-administrativo funciona así como un presupuesto necesario del recurso ante la citada jurisdicción.

2. Procedimientos especiales de revisión ; nulidad de pleno derecho ; anulabilidad rectificación de errores materiales o de hecho , devolución de ingresos indebidos.

Distingue la LGT cuatro supuestos diferentes :

Nulidad,

Anulabilidad,

Rectificación de errores materiales,

Devolución de ingresos indebidos.

Nulidad

Corresponderá (art. 153 LGT) al Ministro de Hacienda la declaración de nulidad de pleno derecho , previo dictamen del Consejo de Estado, de los actos siguientes :

Los dictados por órgano manifiestamente incompetente.

Los que son constitutivos de delito.

Los 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 de los órganos colegiados.

2. El procedimiento de nulidad a que se refiere el apartado anterior podrá iniciarse :

Por acuerdo del órgano que dictó el acto o de su superior jerárquico.

A instancia del interesado.

En el procedimiento serán oídos aquellos a cuyo favor reconoció derechos el acto.

B) Anulabilidad.

Serán revisables por resolución del Ministro de Hacienda y , en su caso de delegación del Directos general del Ramo, en tanto no haya prescrito la acción administrativa (art. 154 de la LGT) , los actos dictados en vía de gestión tributaria cuando se encontrasen en cualquiera de los siguientes casos :

Los que . previo expediente en el que se haya dado audiencia al interesado se estime que infringen manifiestamente la Ley.

Cuando se aporten nuevas pruebas que acrediten elementos del hecho imponible íntegramente ignoradas por la Administración al dictar el acto objeto de la revisión.

C) Rectificación de errores materiales.

La Administración (artículo 156 de la LGT) rectificará en cualquier momento , de oficio o a instancia del interesado , los errores materiales o de hecho y los aritméticos , siempre que no hubiesen transcurrido cinco años desde que se dictó el acto objeto de rectificación.

D) Devolución de ingresos indebidos.

1. Los sujetos pasivos o responsables y sus herederos o causahabientes (art. 155 LGT) tendrán derecho a la devolución de los ingresos que indebidamente hubieran realizado en el Tesoro con ocasión del pago de las deudas tributarias , aplicándose el interés legal.

Por vía reglamentaria se regulará el procedimiento que debe seguirse, según los distintos casos de ingresos indebidos de naturaleza tributaria se rige, fundamentalmente , en la actualidad , por las normas contenidas en el RD 1163/1993 . De acuerdo con ellas el procedimiento se puede iniciar de oficio o a instancia de parte. Iniciado el procedimiento el órgano competente de la Administración tributaria ha de realizar las actuaciones necesarias para comprobar la procedencia de la devolución. La resolución que ponga fin al expediente será reclamable en vía económico–administrativa.

También claro está , el resto de las resoluciones que deciden los procedimientos especiales de revisión a que acabamos de hacer referencia pueden ser objeto de recurso económico–administrativo (art. 157 LGT).

No pueden ser objeto de revisión de oficio los actos administrativos confirmados por sentencia judicial firme (art. 158 de la LGT). Fuera de los casos previstos en los artículos 153, 154, 155 y 156 , a los que nos hemos referido , la Administración tributaria – señala el artículo 159 de la LGT – no podrá anular sus propios actos declarativos de derecho , y para conseguir su anulación deberá previamente declararlos lesivos para el interés público e impugnarlos en vía contencioso–administrativa con arreglo a la Ley de dicha jurisdicción.

3. Recurso de reposición ; concepto , naturaleza , procedimiento y efectos .

El recurso de reposición (art. 160 de la LGT) será potestativo y se interpondrá ante el órgano que en vía de gestión dictó el acto recurrido, el cual será competente para resolverlo , salvo que se atribuya su competencia a la autoridad superior.

La reposición somete a conocimiento del órgano competente para su resolución todas las cuestiones que ofrezca el expediente , hayan sido o no planteadas en el recurso.

Se entenderá tácitamente desestimada a efectos de ulterior recurso cuando, en el plazo que reglamentariamente se establezca , no se haya practicado notificación expresa de la resolución recaída.

El recurso de reposición (artículo 161 de la LGT) interrumpe los plazos para el ejercicio de otros recursos , que volverán a contarse inicialmente a partir del día en que se entienda tácitamente desestimado o en su caso desde la fecha en que se hubiera practicado la notificación expresa de la resolución recaída.

Contra la resolución de un recurso de reposición concluye el artículo 162 de la LGT – no puede interponerse de nuevo este recurso.

El RD 2244/1979 , reglamenta el recurso de reposición , siendo los puntos más destacables :

Prohibición de simultaneidad , el recurso de reposición y el recurso económico–administrativo no se pueden simultanear.

Plazos ; el plazo para interponer el recurso es de quince días , a contar desde la notificación del actos que se recurre. El recurso debe ser resuelto , en general , en el plazo de ocho días . Se entiende desestimado si transcurren treinta días desde su interposición sin que se notifique resolución expresa.

Legitimados. Puede interponer el recurso cualquier persona cuyos intereses legítimos y directos resulten afectados así como el Interventor general del Estado y sus delegados. El Real Decreto señala expresamente que no estarán legitimados quienes asuman obligaciones tributarias en virtud de pacto o contrato.

## Procedimiento.

El recurso se inicia con el correspondiente escrito de interposición en el que se formularán las alegaciones. Con él se presentarán los documentos que le sirvan de base. Si el interesado precisa del expediente para formular sus alegaciones podrá solicitar su puesta de manifiesto desde el día siguiente al de la notificación del acto impugnado. La ejecución del acto impugnado se suspenderá siguiendo el régimen que para la misma establece la normativa reguladora de las reclamaciones económico-administrativas. Acordada la suspensión con ocasión de la interposición del recurso de reposición, sus efectos se mantendrán en la vía económico-administrativa si se interpusiera la correspondiente reclamación. La resolución expresa precisa ser motivada y se notificará a los interesados y a la intervención.

## 2. Reclamaciones Económico-Administrativas.

### 1. Concepto y Fuentes.

El recurso económico-administrativo es un recurso administrativo especial, establecido para supuestos concretos y determinados : los que integran la materia económico-administrativa.

Los actos administrativos de gestión de los tributos forman parte fundamental, económica y numéricamente de la materia económico-administrativa.

El recurso económico-administrativo es un recurso previo y necesario para acudir ante la vía contencioso-administrativa ; no es posible la impugnación directa ante la jurisdicción contencioso-administrativa sin agotar la vía económico-administrativa.

Se rigen fundamentalmente por las normas contenidas en el RD legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre, por el que se ha articulado la Ley 39/1980 de 5 de julio de bases sobre procedimiento económico-administrativo y en el RD 391/1996, de 1 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas. La organización de los Tribunales Económico-Administrativos ha sido, sin embargo profundamente modificada por la disposición adicional octava de la Ley 33/1987, de 23 de diciembre, de Presupuestos para 1988.

### 2. Objeto; actos impugnables y actos excluidos ; plazos ; suspensión del acto impugnado.

El artículo 2º del RD 391/1996 nos dice que se substanciarán en vía económico-administrativa las reclamaciones que se deduzcan sobre las siguientes materias :

La gestión, inspección y recaudación de los tributos y de las exacciones parafiscales y, en general, de todos los ingresos de Derecho Público del Estado y de la Administración Institucional vinculada o dependiente de la Administración general del Estado.

La gestión, inspección y recaudación de los tributos cedidos por el Estado a las Comunidades Autónomas o de los recargos establecidos por éstas sobre tributos del Estado.

El reconocimiento o la liquidación por autoridades u organismos del Ministerio de Economía y Hacienda de obligaciones del Tesoro Público y las cuestiones relacionadas con las operaciones de pago por dichos órganos con cargo al Tesoro.

El reconocimiento y pago de toda clase de pensiones y derechos pasivos que sea de la peculiar competencia del correspondiente centro directivo del Ministerio de Economía y Hacienda.

Los actos relativos a los tributos que constituyan ingresos de las Haciendas Locales en los casos en que así se

disponga por la legislación reguladora de dichas Haciendas.

Cualesquiera otras respecto de las que por precepto legal expreso así se declare.

Los actos contra los cuales se puede interponer este recurso , está integrada fundamentalmente por actos de gestión tributaria. Junto a ellos configuran esta materia los actos de reconocimiento , liquidación y pago de las obligaciones en general, del Tesoro; los actos de reconocimiento y pago de derechos pasivos de los funcionarios ; los que se realicen para la efectiva percepción de ingresos de Derecho público no tributarios y los que se refieran a cualesquiera otras materias respecto de las que por precepto legal expreso así se declare.

El artículo 15 del RD legislativo 2795/1980 concreta actos de este tipo que son susceptibles de recurso económico–administrativo utilizando una fórmula general :La reclamación económico–administrativa será admisible contra los actos siguientes :

Los que provisional o definitivamente reconozcan o denieguen un derecho o declaren una obligación.

Los de trámite que decidan directa o indirectamente el fondo del asunto o pongan término a la vía de gestión.

El citado artículo en su punto 2 dice . Será admisible también la reclamación, previo cumplimiento de los requisitos y en la forma que se determine reglamentariamente , en relación a los siguientes actos :

Las autoliquidaciones practicadas por los contribuyentes.

Los actos de repercusión tributaria previstos legalmente.

Las retenciones efectuadas por el sustituto del contribuyente o por las personas obligadas por la Ley a practicar retención.

Finalmente debemos indicar que el RD legislativo 2795/1980 trata de delimitar los actos administrativos susceptibles de recurso señalando en su artículo 16 , que no lo son :

Los que den lugar a reclamación en vía administrativa previa a la judicial, civil o laboral o pongan fin a dicha vía.

Los dictados en procedimientos en los que esté reservada al Ministro de Hacienda la resolución que ultime la vía administrativa y los excluidos expresamente por una ley.

El conocimiento de reclamaciones contra actos de la Administración tributaria de las Comunidades Autónomas corresponde a los órganos económico–administrativos de las citadas comunidades cuando se trate de tributos propios y a los del Estado cuando se trate de recargos , impuestos cedidos e impuestos estatales (art. 20 de la LOFCA). Con relación a las Corporaciones Locales la LRHL ha determinado la supresión de las reclamaciones económico–administrativas en la esfera local previendo únicamente la interposición , contra los actos que resuelvan las reclamaciones presentadas ante la Corporación en materia de Ordenanzas y Presupuestos o los recursos de reposición en materia de aplicación de tributos locales , del recurso contencioso–administrativo.

3. Procedimiento de la reclamación económico–administrativa ; particularidades en las autoliquidaciones.

Las impugnaciones en vía económico–administrativa de los actos de gestión tributaria – indica el artículo 164 de la LGT – se ordenan en las siguientes modalidades :

Reclamación económico–administrativa en una o dos instancias.

Recurso extraordinario de revisión.

Con carácter general a señalar que los actos administrativos se presumen legítimos y son, inmediatamente ejecutables . En este sentido, el artículo 21 del RD legislativo 2795/1980 señala que la reclamación económico–administrativa no suspende la ejecución del acto impugnado.

Sin embargo, el artículo 22 del citado texto legal dispone que la ejecución del acto impugnado quedará suspendida automáticamente a instancia del interesado si se garantiza el importe de la deuda tributaria.

El mismo precepto legal contempla la posibilidad de suspender la ejecución del acto impugnado sin prestación de garantía o con la prestación de garantías distintas a las previstas para la suspensión automática cuando dichas garantías no puedan ser aportadas y la ejecución pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación.

El derecho a reclamar contra la propia autoliquidación fue reconocido y encauzado por la vía económico–administrativa en el artículo 145 del RD legislativo 2795/1980 , según el cual , será admisible también la reclamación económico–administrativa, previo cumplimiento de los requisitos y en la forma en que se determine reglamentariamente , en relación a .las autoliquidaciones practicadas por los contribuyentes.

Se abría así la extraña posibilidad de que el administrado reclamase contra un acto propio ante un Tribunal administrativo que debía decidir entre dos actuaciones de una misma persona , particular , en las que, en principio, la Administración financiera no habría tenido arte ni parte.

El Reglamento renunció a esta extraña vía , y dispone en su artículo 116 que :La resolución expresa o presunta que dicte la Administración tributaria a raíz de haber instado el sujeto pasivo u obligado tributario la rectificación de su declaración–liquidación o autoliquidación, será susceptible de impugnación en vía económico–administrativa . El particular debe plantear su pretensión ante la Administración tributaria. Esta debe emanar un acto administrativo de liquidación, provisional o definitivo según haya tenido lugar o no la comprobación , que puede ser expreso presunto. Contra este acto administrativo de liquidación, no ya contra la autoliquidación, se puede presentar después la reclamación económico–administrativa. Ninguna nueva competencia se ha atribuido en este caso, insistimos a los TTEEAA. Se ha respetado escrupulosamente según el Profesor Ferreriro con el mayor acierto , el camino tradicional que encomendó a los TTEEAA la tarea de revisar actos administrativos y no actuaciones de los administrados.

#### 4. Primera instancia ; iniciación, instrucción alegaciones , prueba y resolución.

El recurso se interpone en única instancia cuando contra su resolución no cabe ulterior recurso de alzada. El recurso agota este caso la vía administrativa y abre la posibilidad de impugnación ante la jurisdicción contencioso–administrativa. El recurso se interpone en primera instancia , claro está , cuando contra su resolución conforme al contenido 10 del Reglamento , cabe recurso de alzada cuando la cuantía exceda de 5.000.000 de pesetas.

El procedimiento en primera o única instancia debe atravesar normalmente cuatro fases : iniciación, instrucción, terminación y ejecución.

Iniciación.

El procedimiento puede iniciarse de dos formas diferentes :

La reclamación económico–administrativa (art. 26 RD 2795/1980) , podrá iniciarse :

Mediante escrito en el que el interesado se limite a pedir que se tenga por interpuesta.



Formulando, además las alegaciones que crea convenientes a su derecho , con aportación de la prueba pertinente . En este caso se entenderá que renuncia al trámite de puesta de manifiesto para alegaciones y pruebas salvo que expresamente solicite lo contrario.

En general , el escrito ha de presentarse en el plazo de quince días a partir de la notificación del acto que se impugna.

### Instrucción

Los órganos económico–administrativos (art. 28 RD 2795/1980) desarrollarán de oficio o a petición del interesado , los actos de instrucción adecuados para la determinación , conocimiento y comprobación de los datos en virtud de los cuales debía procederse a la resolución.

En este sentido , y en primer lugar , el órgano económico–administrativo competente debe reclamar el expediente o las actuaciones correspondientes al Centro o dependencia que dictó el acto recurrido. El expediente se pondrá de manifiesto a los interesados , cuando no hubieran renunciado a ello, para que lo examinen y tomen las notas precisas y en el plazo de quince días presenten, si no lo hubieran hecho ya, el pertinente escrito de alegaciones con aportación o proposición de las pruebas oportunas. Al escrito de alegaciones deben acompañar los documentos que juzguen conveniente para la defensa de sus derechos. No obstante , puede sustanciarse el procedimiento sin necesidad de recabar el envío del expediente de gestión cuando de las alegaciones formuladas en el escrito de interposición o de los documentos aportados por los interesados resulten acreditados los datos necesarios para resolver o de ellos resulte evidente un motivo de inadmisión. Los hechos pueden acreditarse por cualquier medio de prueba, aplicándose las reglas generales del Derecho en cuanto a la carga de la prueba y a su apreciación. Practicada ésta y celebrada en su caso, vista pública , debe darse por concluida la fase de instrucción. La celebración de vista pública ha de solicitarse por los reclamantes. El Tribunal decide discrecionalmente sobre ello teniendo en cuenta la importancia de la reclamación y las demás circunstancias del caso.

### Terminación.

El modo normal de terminación del procedimiento es la resolución del Tribunal en al que éste se pronuncia sobre las cuestiones que ofrece a su consideración el expediente del recurso. Los Tribunales económico–administrativos (art. 35 RD 2795/1980) no podrán abstenerse de resolver ninguna reclamación sometida a su conocimiento, ni aún a pretexto de duda racional o deficiencia en los preceptos legales. Las resoluciones deben contener los fundamentos de hecho y de derecho del fallo o parte dispositiva, en la que han de decidirse todas las cuestiones planteadas por los interesados y las que haya suscitado el expediente. El procedimiento puede terminar también anormalmente por desistimiento y renuncia. El desistimiento es la declaración de voluntad del interesado en la que manifiesta que abandona su pretensión ; mientras que la renuncia supone no sólo el abandono de la concreta pretensión procesal sino también al derecho que sirve de base. Si desiste de la pretensión procesal concreta. Se renuncia al derecho que le sirve de base. El procedimiento puede terminar también anormalmente por caducidad de la instancia declarada por las normas que regulan el procedimiento cuando los interesados , por causas a ellos imputables, permanecen inactivos durante el tiempo que tales normas señalen.

### Ejecución

La ejecución de la resolución adoptada se produce de oficio y se encomienda a los órganos de gestión que , en su caso , rectificarán el acto administrativo objeto de recurso en el plazo de quince días.

5. Recurso de alzada; resoluciones recurribles , interposición , prueba , tramitación y resolución.

El recurso de alzada ordinario se da, con carácter general , contra las resoluciones de los TEAR o TEAL ,

salvo en los casos expresamente exceptuados por su cuantía. El recurso , que en los aspectos procedimentales sigue, en líneas generales las pautas del correspondiente a la primera instancia , se resuelve por el TEAC.

La resolución del recursos de alzada pone término a la vía administrativa y es recurrible en vía contencioso-administrativa ante la Audiencia Nacional.

#### 6. Recurso extraordinario de alzada.

Para posibilitar la unificación de criterios y doctrina , la normativa reguladora de las reclamaciones económico-administrativas prevé que las resoluciones de los TEAR y TEAL, que no sean susceptibles de recurso de alzada ordinario podrán, sin embargo, ser impugnadas por los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de quienes dependa orgánica o funcionalmente la oficina que haya dictado el acto recurrido o a quienes corresponda la interpretación administrativa de las normas aplicables , mediante recurso de alzada extraordinario, cuando estimen gravemente dañosa y errónea la resolución dictada.

Recibido el expediente por el TEAC, éste lo remitirá al órgano que hubiese interpuesto el recurso para alegaciones . Recibido el escrito de alegaciones se dará traslado de la copia a los interesados para que aleguen lo que estimen pertinente.

El RD legislativo 2795/1980 dispone que la resolución jurídica particular derivada de la resolución que se recurre y unificará el criterio.

#### 7. Recurso extraordinario de revisión ; motivos , plazos, trámites, resolución y efectos.

El recurso extraordinario de revisión (art. 39 RD legislativo 2795/1980) podrá interponerse contra los actos de gestión y las resoluciones dictadas por los órganos económico-administrativos cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias :

Que al dictarlas se hubiera incurrido en manifiesto error de hecho que resulte de los propios documentos incorporados al expediente .

Que aparezcan documentos de valor esencial para la resolución de la reclamación, ignorados al dictarse o de imposible aportación entonces al expediente.

Que en la resolución hayan influido esencialmente documentos o testimonios declarados falsos por sentencia judicial firme anterior o posterior a aquella resolución siempre que , en el primer caso, el interesado desconociese la declaración de falsedad.

Que la resolución se hubiere dictado como consecuencia de prevaricación , cohecho , violencia u otra maquinación fraudulenta y se haya declarado así en virtud de sentencia judicial firme.

En general como vemos el fundamento de la revisión es, en estos casos, la aparición de un hecho nuevo, el conocimiento nuevo que de él se tiene , que no pudo ser tenido en cuenta en el momento en que se dictó el acto o resolución recurrido.

Será competente , en general , para entender de este recurso el TEAC.

El recurso se interpondrá (art. 171 LGT) :

Cuando se trate de error de hecho resultante de los documentos incorporados al expediente, dentro de los cuatro años siguiente a la fecha de notificación de la resolución impugnada.

En los demás casos en el plazo de tres meses a partir del descubrimiento del documento o desde que quedó firme la sentencia judicial.

La tramitación de este recurso se ajustará en líneas generales, al procedimiento descrito para las reclamaciones en primera o única instancia.

### 3. Recursos en la jurisdicción judicial.

#### 1. Concepto.

Los actos administrativos tributarios , una vez agotada la vía administrativa , son en general impugnables ante la jurisdicción contenciosa-administrativa. El recurso contencioso-administrativo no afecta , sólo a los actos administrativos , sino en general , con las excepciones indicadas en las Leyes, a todos los actos de la Administración sometidos al Derecho Administrativo.

Es, por tanto , en el seno del Derecho Administrativo donde debe estudiarse este recurso , que insistimos, no ofrece ningún tipo de especialidad por el hecho de que el acto recurrido haya sido dictado por la Administración financiera.

#### 2. Idea General del Proceso.

Tres cuestiones en la impugnación ante la Jurisdicción Contecioso-Administrativa ofrece un especial interés para nuestra materia :

La regla solve e repete.

La impugnación de cualquier acto administrativo que implique liquidación de un crédito a favor del Estado sólo es posible si el particular se aviene previamente a realizar el pago que se discute.

#### b) La inejecución de sentencias por detrimento grave de la Hacienda Pública.

La ejecución de las sentencias de los Tribunales Contencioso-Administrativos correa cargo de la Administración . Pero la Administración puede acordar la suspensión del cumplimiento total parcial del fallo por el plazo que se marque o la inejecución en absoluto total o parcial del indicado fallo. La suspensión o inejecución debe ser acordada por el Consejo de Ministros con carácter extraordinario y fundándose en una de las causas taxativamente enumeradas en la LRJCA si estimase que el cumplimiento de la sentencia en sus propios términos habría de producir trastorno grave a la Hacienda Pública , podrá el Consejo de Ministros , previo dictamen del Consejo de Estado, fijar la modalidad de pago que dé cumplimiento al fallo en la forma que sea menos gravosa para el Tesoro Público . Si el cumplimiento del fallo – continua el artículo 105.4 de la LRJCA– implicase fraccionamiento o aplazamiento llevará aparejada la obligación de abonar el interés de demora al tipo legal.

### 4. La garantía constitucional.

#### 1. Artículo 24 de la Constitución.

Entre los derechos fundamentales que cimientan el orden jurídico plasmado en el ordenamiento se halla el de obtener la tutela efectiva de los jueces y tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos , sin que en ningún caso pueda producirse indefensión, derecho que no puede ser marginado , sea cual fuere la normación que emanan las Cortes Generales , ha de ser respetuosa con ese derecho. Cuando entre la potestad de ejecutividad de la Administración tributaria y el derecho a obtener tutela judicial efectiva se plantea o surge posible confrontación ha de superarse a través de fundada y razonable interpretación del ordenamiento , de

manera que su desenlace se logre merced a ponderada armonización y justo equilibrio entre la prerrogativa administrativa y el derecho a obtener tutela judicial efectiva. En esta línea la STS del 27 de marzo de 1986 , dice :

Las potestades que la CE y las Leyes encomiendan a la Administración pública no son privilegios , sino instrumentos normales para el cumplimiento de sus fines y, en definitiva , para la satisfacción de los intereses generales a los que alude el art. 103 párrafo 1º del texto constitucional , como su razón de ser han de manejarse las vías hermenéuticas ordinarias y, en especial , la teleológica en función , por una parte , de ella finalidad a que debe servir cada potestad pública y por otra de la realidad subyacente , que justifica en cada caso aquella y determina su ámbito de actuación.

La Sentencia del TC de 9 de marzo de 1984 instruye acerca de que : La Administración que a través de sus órganos competentes procede a ejecución forzosa de sus actos administrativos , tiene en los actos de ejecución que respetar los derechos fundamentales de los sujetos pasivos de la ejecución.

## 2. Recurso directo de inconstitucionalidad.

Art. 161.2 de la CE :El Gobierno podrá impugnar ante el Tribunal Constitucional las disposiciones y resoluciones adoptadas por los órganos de las Comunidades Autónomas . La impugnación producirá la suspensión de la disposición o resolución recurrida, pero el Tribunal , en su caso , deberá ratificarla o levantarla en un plazo no superior a cinco meses.

Art. 162.1 de la CE :Están legitimados :

Para interponer el recurso de inconstitucionalidad . el Presidente del Gobierno, el Defensor del Pueblo, 50 Diputados, 50 Senadores, los órganos colegiados ejecutivos de las CCAA, y en su caso, las Asambleas de las mismas.

## 3. Cuestión de inconstitucionalidad.

Art. 163 de la CE :Cuando un órgano judicial considere , en algún proceso , que una norma con rango de Ley, aplicable al caso, de cuya validez dependa el fallo , pueda ser contraria a la Constitución, planteará la cuestión ante el Tribunal Constitucional en los supuestos , en la forma y con los efectos que establezca la ley, que en ningún caso serán suspensivos.

## 4. Recurso de amparo.

Art. 162 1 b) de la CE :Para interponer el recurso de amparo, toda persona natural jurídica que invoque un interés legítimo , así como el Defensor del Pueblo y el Ministerio Fiscal.

## 5.Resolución de conflictos constitucionales.

Art. 164 de la CE : 1.Las sentencias del Tribunal Constitucional se publicarán en el Boletín Oficial del Estado con los votos particulares , si los hubiere . Tienen el valor de cosa juzgada a partir del día siguiente de su publicación y no cabe recurso alguno contra ellas. Las que declare la inconstitucionalidad de una ley o de una norma con fuerza de ley y todas las que no se limiten a la estimación objetiva de un derecho , tienen plenos efectos frente a todos.

2. Salvo que en el fallo se disponga otra cosa , subsistirá la vigencia de la ley en la parte no afectada por la inconstitucionalidad

## 5. Justicia Internacional.

1. Tribunal Europeo de Derechos Humanos.
2. Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.

Art. 177 del Tratado de Roma : El Tribunal de Justicia será competente para pronunciarse con carácter prejudicial :

Sobre la interpretación del presente Tratado.

Sobre la validez e interpretación de los actos adoptados por las instituciones de la comunidad.

Sobre la interpretación de los Estatutos de los organismos creados por un acto del Consejo, cuando dichos estatutos así lo prevean.

Y añade :

Cuando se plantee una cuestión de esta naturaleza ante un órgano jurisdiccional de uno de los Estados miembros , dicho órgano podrá pedir al Tribunal de Justicia que se pronuncie sobre la misma , si estima necesaria una decisión al respecto para poder emitir su fallo. Cuando se plantee una cuestión de este tipo en un asunto pendiente ante un órgano jurisdiccional nacional, cuyas decisiones no son susceptibles de ulterior recurso judicial conforme al Derecho interno , dicho órgano estará obligado a someter la cuestión al Tribunal de Justicia..

El objeto más frecuente de cuestiones prejudiciales es la interpretación de actos de la comisión o del Consejo, como pueden ser directivas o reglamentos. También puede ser objeto de cuestión prejudicial la interpretación de actos del propio Tribunal , como pueden ser sentencias que hayan resuelto cuestiones prejudiciales anteriores.

La competencia para remitir una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia corresponde a los órganos jurisdiccionales de los Estados miembros . Los requisitos que integran el concepto comunitario de órgano jurisdiccional son : origen legal, permanencia, jurisdicción obligatoria y procedimiento contradictorio. Requisitos que cumplen nuestros TEAC . Así pues tanto los órganos económico–administrativos centrales como los Tribunales de la jurisdicción contencioso–administrativa pueden , si lo estiman necesario para la resolución del litigio que se les somete, plantear cuestión prejudicial . Pero no están obligados a hacerlo aun cuando lo soliciten los interesados , salvo que se trate del órgano cuya decisión ya no sea susceptible de ulterior recurso judicial.

El planteamiento de la cuestión prejudicial si accede a ello el Tribunal nacional , suspende lógicamente el curso del litigio principal. Una vez el procedimiento termina , el Tribunal de Justicia emite sentencia que interpreta la norma comunitaria y a la que se debe someter la jurisdicción nacional.

## TEMA 24 : INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS

### 1. Introducción : el ius punendi del Estado.

En nuestro ordenamiento el ejercicio del poder punitivo del Estado se lleva a cabo no solamente mediante la imposición de penas por parte de los órganos de la jurisdicción penal , sino también a través de sanciones impuestas directamente por la Administración , la cual se encarga de apreciar la existencia de la infracción y de determinar la correspondiente sanción . Todo ello en el marco de un procedimiento administrativo que queda , como es natural. Sometido a control jurisprudencial , pero en el ámbito del propio de la revisión de actuaciones de la Administración , la Jurisdicción Contencioso–Administrativa.

En el ámbito del Derecho Tributario , el ejercicio de este poder punitivo en la vía administrativa es el que corresponde a las infracciones y sanciones tributarias.

En cuanto al tema de su naturaleza jurídica aparece claramente que el correspondiente a las infracciones administrativas tiene un carácter claramente represivo o punitivo , que hace a estas instituciones substancialmente idénticas a las de índole penal en sentido estricto. Actualmente constituye opinión absolutamente mayoritaria la de que las diferencias entre estas sanciones (las administrativas ) y las jurídico-penales propiamente dichas no son substanciales , sino puramente formales . Por ello se solicita unánimemente la aplicación de los principios fundamentales del Derecho penal ; sobre todo la de aquellos que suponen una limitación del poder punitivo del Estado, a la sanción administrativa (Muñoz Conde).

En relación con esta cuestión , conviene tener presente el dato fundamental aportado por el art. 25 de la CE, el cual, a la hora de establecer los principios fundamentales en relación con el ejercicio del poder punitivo del Estado , lo hace mediante una referencia conjunta a los ilícitos propiamente penales y a los de carácter administrativo.

Las anteriores consideraciones claramente en el específico ámbito de las infracciones y sanciones tributarias, que constituye uno de los ejemplos en que más visiblemente se aprecia esta identidad sustantiva entre las instituciones del Derecho Penal y el de las infracciones administrativas . Aparte de consideraciones de orden teórico , el propio Derecho Positivo pone de manifiesto en su evolución la similitud de los bienes jurídicos protegidos en uno y otro campo. Subrayemos el parentesco entre los tipos objetivos de los delitos contra la Hacienda pública (en especial los delitos fiscales) y los de las infracciones tributarias : o el fenómeno de emigración de figuras de uno a otro campo , que ponen de manifiesto el carácter accidental , de pura opción de política legislativa , que separa las infracciones tributarias criminalizadas de las no criminalizadas .El bien jurídico protegido es el mismo . Lo que varía es la intensidad de la protección.

Para concluir las fuentes del Derecho positivo a tener en cuenta en esta materia son :

La Ley General Tributaria , art. 77 a 89 . Afectado por la Ley de Modificación Parcial de la LGT (Ley 25/1995).

RD 2631/1985 de 18 de diciembre. Normas sobre el procedimiento sancionador y sobre la ponderación de los criterios de graduación de las sanciones.

Reglamento de Inspección RD 939/1986 de 25 de abril , que regula el procedimiento sancionador en los casos en que la infracción es detectada en el curso de un procedimiento de inspección.

La Ley 30/1992 , que regula el Procedimiento Administrativo Común, excluye expresamente de su ámbito de aplicación los procedimientos tributarios , citando expresamente los de gestión, recaudación e inspección , así como los de revisión (Dispos. Adic. Quinta) . No se menciona el procedimiento sancionador , aunque , en realidad este se encuadra , en la generalidad de los casos, dentro de un procedimiento de gestión. El Reglamento que desarrolla la Ley 30/1992 en lo concerniente al procedimiento sancionador , el RD 1398/1993 , por su parte , establece lo siguiente .Quedan excluidos del presente Reglamento los procedimientos de ejercicio de la potestad sancionadora en materia tributaria y los procedimientos para la imposición de sanciones en el orden social. No obstante , este Reglamento tiene carácter supletorio de las regulaciones de tales procedimientos. A juicio de prestigiosos autores (entre ellos Pérez Royo) , a pesar de la letra del pretexto , el entendimiento cabal de los preceptos que acaban de ser citados conduce a la conclusión de que la exclusión de la materia tributaria del ámbito de aplicación de la Ley 30/1992 se restringe a los aspectos estrictamente procedimentales (competencia, plazos, etc.), pero no alcanza a los elementos o aspectos sustantivos.

2. Concepto y caracteres de la infracción tributaria.

### 1. Definición legal y concepto jurídico.

El capítulo de la LGT dedicado a Infracciones y sanciones tributarias comienza con la definición del concepto de infracción :Son infracciones tributarias las acciones y omisiones tipificadas y sancionadas en las leyes. Las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia (art. 77.1 LGT).

El análisis de este precepto permite establecer los elementos esenciales del concepto de infracción tributaria, incluyendo los principios fundamentales que deben ser tenidos en cuenta para su aplicación.

### 2. La acción.

Toda infracción tributaria está constituida por un comportamiento positivo o simplemente omisivo (acción u omisión) 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. Para que este comportamiento sea constitutivo de infracción es necesario, sin embargo, que el ordenamiento reserve para el mismo una reacción de carácter represivo, una sanción.

### 3. La Antijuridicidad o la legalidad.

Según este principio el precepto que establece el tipo de infracción y la sanción prevista para el mismo debe ser una norma con rango de ley . El Derecho Penal en sentido estricto rige una reserva de Ley orgánica. En el ámbito del Derecho sancionador administrativo, al no existir penas de privación de libertad es suficiente la reserva de ley ordinaria. Más aún : el legislador de la LGT considera que esta reserva es meramente relativa, de manera que el legislador puede habilitar al ejecutivo para desarrollar por vía reglamentaria los tipos de infracción definidos en las Leyes o, más exactamente , especificar dentro de los límites establecidos por la propia Ley, los supuestos de infracción y las correspondientes sanciones.

### 4. La tipicidad.

El comportamiento infractor , así como la sanción prevista para el mismo, debe aparecer descrito con suficiente precisión en una norma. Se trata del principio del injusto típico , característico de todo ordenamiento represivo . A él se refiere la Ley al emplear en la definición el adjetivo tipificadas.

### 5. La culpabilidad.

En Derecho Penal , y en general en el ordenamiento sancionador rige el criterio de que la responsabilidad puede ser exigida sólo si en el comportamiento del agente se aprecia la existencia de dolo o de culpa.

### 6. Las circunstancias eximentes.

El artículo 77.4 de la LGT enumera una serie de circunstancias cuya presencia elimina la responsabilidad por infracción tributaria. Los supuestos enumerados son :

Cuando se realicen por quienes carezcan de capacidad de obrar en el orden tributario . Es evidente que en estos supuestos (actuación de menores o incapaces) lo que falta es el propio sujeto de la acción.

Cuando concurra fuerza mayor. Es evidente que en los supuestos en que el resultado del incumplimiento de un mandato tributario no sea imputable a la voluntad del agente, a su falta de diligencia, sino a una circunstancia fuera de su control , queda excluida la sanción, en base al mandato general que dice que no hay responsabilidad sin que exista, al menos culpa o negligencia.

Cuando deriven de una decisión colectiva , para quienes hubieren salvado su voto o no hubieren asistido a la

reunión en que se adoptó la misma.

Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. En particular, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el contribuyente haya presentado una declaración veraz y completa y haya practicado, en su caso, la correspondiente autoliquidación, amparándose en una interpretación razonable de la norma.

### 3. Clases.

#### 1. Clasificación legal.

La LGT distingue dos clases de infracciones : las simples y las graves . Esta clasificación bimenbre , establecida en la Reforma de 1985. Con todo, debemos indicar desde este momento que la clasificación aparentemente tan sencilla , entre infracciones simples y graves se vuelve más complicada cuando se examinan los diversos supuestos tipificados en la propia LGT. Así veremos que, en razón de la sanción prevista, se puede establecer dentro de las simples , una diferencia entre las que podríamos llamar simples propiamente dichas y las simples cualificadas, cuya sanción pecuniaria puede alcanzar niveles muy elevados. Dentro de las graves, se debe distinguir entre aquellos tipos que conllevan directamente un resultado de perjuicio económico para la Hacienda pública y aquellos otros que están constituidos por acciones que no suponen un perjuicio económico inmediato, sino que simplemente lo preparan.

#### 2. Simples.

En la LGT , las infracciones simples se encuentran definidas de una manera que es ciertamente criticable desde el punto de vista de los principios rectores en este ámbito a los que antes hemos hecho referencia . La definición contenida en el art. 78 es la siguiente :Constituye infracción simple el incumplimiento de obligaciones o deberes tributarios exigidos a cualquier persona , sea o no sujeto pasivo, por razón de la gestión de los tributos y cuando no constituyan infracciones graves.

El legislador viene a decir que es infracción simple la que no es grave. La nueva redacción del artículo 78 introducida por la reforma de 1995 aparenta corregir este defecto añadiendo a la anterior definición una enumeración de conductas que, en particular , tienen la consideración de infracciones simples.

Estas infracciones simples tipificadas se corresponden a la violación de los más significativos de los deberes formales o accesorios impuestos a los sujetos pasivos o a terceros en el ámbito de la gestión tributaria. Y serán infracciones simples :

La falta de presentación de declaraciones o la presentación de declaraciones falsas , incompletas o inexactas.

El incumplimiento de los deberes de suministrar datos , informes o antecedentes con trascendencia tributaria , deducidos de sus relaciones económicas , profesionales o financieras con terceras personas , establecidos en los artículos 111 y 112 de esta Ley.

El incumplimiento de las obligaciones de índole contable o registral y censal.

El incumplimiento de las obligaciones de facturación y, en general , de emisión , entrega y conservación de justificantes o documentos equivalentes. A estos incumplimientos , propios de los sujetos que tengan la condición de comerciantes o profesionales , se añade el de consignar la repercusión de las cuotas tributarias , que incumbe igualmente a este tipo de sujetos (art. 83.5).

El incumplimiento de la obligación de utilizar y comunicar el Número de Identificación Fiscal.



La resistencia , excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria, ya sea en fase de gestión, inspección o recaudación.

### 3. Graves.

Se encuentran definidas en el artículo 79 de la LGT , el cual define cinco tipos de conductas merecedoras de esta calificación . Dentro de ellas se pueden distinguir dos clases o especies diferenciadas. Existen unas infracciones graves que podemos calificar como comportamientos de resultado dañoso para la recaudación tributaria, es decir , de las cuales se deriva un resultado de evasión. Son las definidas en las letras a), b), c) del artículo 79 . AL lado de ellas aparecen otras en las que la conducta típica no da lugar inmediatamente a un resultado de daño , sino que puede ser considerada como preparatoria de la evasión o defraudación , que se consumará en un momento posterior. Pertenecen a este género las conductas definidas en las letras d) y f).

Dejar de ingresar dentro de los plazos reglamentariamente señalados la totalidad o parte de la deuda tributaria, salvo que se regularice con arreglo al artículo 61 de esta Ley o proceda la aplicación de lo previsto en el artículo 127 también de esta Ley.

No presentar , presentar fuera de plazo previo requerimiento de la Administración tributaria o de forma incompleta o incorrecta las declaraciones o documentos necesarios para que la Administración tributaria pueda practicar la liquidación de aquellos tributos que no se exigen por el procedimiento de autoliquidación. Son aquellos supuestos en que la deuda tributaria es exigida mediante el procedimiento clásico de declaración del sujeto pasivo seguida de la correspondiente liquidación administrativa , tras cuya notificación se inicia el período voluntario de pago. Al igual que en el supuesto del caso a) , la presentación de una declaración complementaria , para subsanar de manera espontánea la falta de presentación en plazo o para sustituir, igualmente de forma espontánea , a la presentada inicialmente con datos incorrectos o falseados , elimina la calificación de infracción.

Disfrutar u obtener indebidamente de un beneficios fiscales , exenciones , desgravaciones o devoluciones. La consecuencia de disfrutar indebidamente de un beneficio fiscal, de una exención , o de una desgravación es precisamente la de dejar de ingresar la cuantía de la deuda que hubiera sido procedente de no mediar el beneficio fiscal indebidamente aplicado. En estos casos, el perjuicio económico para el Tesoro no consiste simplemente en dejar de percibir la deuda en la cuantía establecida por la Ley , sino que , además se da lugar a un acto de disposición, a una salida de caja en beneficio de un sujeto que no tiene derecho a dicha devolución.

Determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos de impuesto, a deducir o compensar en la base o en la cuota de declaraciones futuras propias o de terceros. En éste , al igual que en el siguiente, la conducta infractora no es directamente determinante de un perjuicio económico para el Tesoro, de una evasión tributaria , sino que nos encontramos con una conducta de carácter meramente preparatorio de futuras evasiones. Lo que el legislador ha querido castigar es el hecho de falsear los elementos o la propia justificación documental de una deducción, que , cuando sea aplicada en una declaración futura, dará lugar a la evasión . La deducción que se falsea o se acredita de manera improcedente puede consistir en una suma a deducir de la base o bien en la cuota, según especifica el texto del precepto . Conviene resaltar que el sujeto activo de esta infracción puede ser tanto el propio sujeto pasivo del tributo cuya evasión se prepara , como un tercero . La Ley alude expresamente a declaraciones propias o de terceros.

Falseamiento de resultados por entidades en régimen de transparencia. En este esquema de aplicación del tributo, la evasión o defraudación tributaria se lleva a cabo en dos fases, mediante el encadenamiento de dos diferentes tipos de conducta : en primer lugar el de la sociedad transparente , que falsea sus resultados, determinando unos beneficios a imputar a los socios distintos de los que, en realidad, se han obtenido; en segundo lugar , la conducta de cada uno de los socios , que, al imputar a su renta, como derivados de la sociedad transparente, unos ingresos distintos de los que en realidad han sido obtenidos por la sociedad , ingresa una cantidad inferior a la debida. La Ley considera que en esos casos la infracción sancionable es la

cometida por la sociedad al falsear sus resultados.

#### 4. En Particular la infracción grave que consiste en dejar de ingresar la deuda tributaria.

El núcleo de la conducta infractora consiste en la omisión total o parcial del ingreso de la deuda tributaria , o más correctamente expresado en la evasión de este ingreso. Igualmente aunque la Ley no lo diga , se refiere a las omisiones de ingreso cometidas en los tributos con autoliquidación. En estos tributos la omisión total o parcial del ingreso va unida o bien a la falta de presentación de la declaración-liquidación , o bien a su presentación con datos incorrectos o falseados . Es precisamente ese comportamiento lo que determina la presencia del tipo infractor. Queremos decir lo siguiente : si el sujeto cumple con su deber de declarar de manera correcta , pero no realiza el ingreso resultante de su autoliquidación , no existe infracción. Lo procedente en estos casos será iniciar la vía de apremio, como dice el artículo 127 , al que se remite el propio precepto que estamos comentando. Tampoco se apreciará la existencia de infracción en aquellos casos en que el sujeto incumple inicialmente su deber de declarar e ingresar , pero lo subsana posteriormente mediante una declaración complementaria, es decir, realizada espontáneamente , sin requerimiento de la Administración .

#### 4. Sanciones tributarias.

##### 1. Concepto y clases.

La protección de los derechos de la Hacienda Pública se desarrolla también a través de instituciones de carácter represivo o sancionador , poder punitivo que puede realizarse en nuestro ordenamiento directamente por la Administración , mediante el establecimiento de sanciones a fin de reprimir conductas ilícitas

En cuanto a las clases y directamente relacionadas con las infracciones que pretenden evitar o reprimir podemos distinguir entre :

Sanciones por infracciones simples y

Sanciones por infracciones graves.

Posteriormente y dentro del ámbito penal podremos encontrar infracciones por delitos fiscales.

##### 2. Sanciones en infracción simple.

La sanción que la Ley prevé con carácter general para las infracciones simples es la de multa pecuniaria fija de 1.000 a 150.000 pesetas (art. 83.1). Pero en casos determinados la sanción puede ser mucho más elevadas.

Ahora procederemos a determinar las sanciones aplicables a cada una de las infracciones tipificadas en la LGT :

La falta de presentación de declaraciones o la presentación de declaraciones falsas , incompletas o inexactas.

La multa prevista para estos casos es la establecida con carácter general (1.000 a 150.000 pesetas).

b) El incumplimiento de los deberes de suministrar datos , informes o antecedentes con trascendencia tributaria , deducidos de sus relaciones económicas , profesionales o financieras con terceras personas , establecidos en los artículos 111 y 112 de esta Ley.

Estas sanciones se contemplan en el artículo 83.2 . El principio básico para determinar la sanción es el siguiente : multas de 1.000 a 200.000 pesetas por cada dato omitido, falseado o incompleto. Como este criterio puede dar lugar a sanciones desmesuradas, la propia Ley se ha encargado de introducir límites en

función del volumen de operaciones del sujeto infractor (3 por 100 o 5 por 100 según los casos) , completados con otros límites fijos en otros casos . En relación con estas infracciones, la Ley ha previsto también la aplicación , junto a las multas, de otras sanciones no pecuniarias, de privación de derechos : cuando la multa impuesta alcance 1.000.000 de pesetas y de la infracción cometida se deriven consecuencias de gran transcendencia para la eficacia de la gestión tributaria, podrá establecerse la pérdida , por un período máximo de dos años, del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales , del derecho a disfrutar de subvenciones o ayudas públicas y del derecho a contratar con entes públicos (art. 84 LGT). Cuando quien incumple el deber de información de que estamos tratando tuviere la condición de autoridad, funcionario o profesional oficial (notario, registradores) y de la infracción se derivaran graves consecuencias para la gestión , se aplicarán también sanciones de suspensión del ejercicio del oficio o profesión , en los términos que establece el artículo 86 de la LGT.

El incumplimiento de las obligaciones de índole contable o registral y censal.

Las sanciones serán de 25.000 a 1.000.000 de pesetas . Por lo que se refiere al incumplimiento de los deberes de información censal, la multa es, en cambio de 1.000 a 150.000 pesetas, o sea coincidente con la aplicable con carácter general para las infracciones simples.

El incumplimiento de las obligaciones de facturación y, en general , de emisión , entrega y conservación de justificantes o documentos equivalentes.

La multa prevista es la general (1.000 a 150.000 pesetas) , pero sin que el total de las multas impuestas pueda superar el 5 por 100 del importe de las operaciones a las que se refiere la infracción (operaciones no incluidas en las facturas o no consignadas como repercutidas). Cuando el incumplimiento tenga carácter general se considerará que existe una sola infracción sancionable con una multa entre 25.000 pesetas y el 5 por 100 del volumen de operaciones del sujeto en el periodo objeto de comprobación.

El incumplimiento de la obligación de utilizar y comunicar el Número de Identificación Fiscal.

La multa en este caso del es la general (1.000 a 150.000 pesetas) , aplicable por cada caso de incumplimiento en la utilización del NIF . No obstante , cuando un sujeto incumple este deber de manera general se considerará como una sola infracción , con multa entre 25.000 y 500.000 pesetas . Si este incumplimiento general se hubiera producido en el desarrollo de una actividad empresarial , profesional o artística , la multa será del 5 por 100 del volumen de operaciones (art. 83.6). Multas especiales están previstas para los casos en que las infracciones relacionadas con el uso del NIF sean cometidas por una entidad de crédito (art. 83.6).

f) La resistencia , excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria, ya sea en fase de gestión, inspección o recaudación.

La multa aplicable es de 50.000 a 1.000.000 de pesetas (art. 83.7). Sanciones específicas , de carácter no pecuniario , son aplicables cuando el infractor sea una entidad de crédito . La LGT se remite en este punto a la Ley de Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito (art. 85 LGT).

### 3. Sanciones en infracción grave.

Dejar de ingresar dentro de los plazos reglamentariamente señalados la totalidad o parte de la deuda tributaria, salvo que se regularice con arreglo al artículo 61 de esta Ley o proceda la aplicación de lo previsto en el artículo 127 también de esta Ley.

La sanción que corresponde a este tipo de infracción grave consiste en una multa pecuniaria proporcional del 50 al 150 por 100 de la cuota evadida o dejada de ingresar (art. 87.1 LGT). Cuando la falta de ingreso corresponda a tributos repercutidos , retenciones o ingresos a cuenta por pagos en especie , la multa será del

785 al 150 por 100 (art. 88.3 LGT). Está además prevista la aplicación de sanciones de privación de derechos para aquellos casos excepcionalmente graves . La Ley entiende que esta especial gravedad existe en los casos en que el perjuicio económico represente más del 50 por 100 de las cantidades que hubieran debido ingresarse y exceda de 5.000.000 de pesetas , concurriendo , además , el empleo de medios fraudulentos (anomalías sustanciales en la contabilidad) , o bien resistencia a la acción investigadora . En los indicados supuestos los infractores serán sancionados con la pérdida , durante un plazo de hasta cinco años , de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de beneficios e incentivos fiscales, y serán , además excluidos de la contratación pública , también durante un plazo de hasta cinco años (art. 87.3 LGT).

No presentar , presentar fuera de plazo previo requerimiento de la Administración tributaria o de forma incompleta o incorrecta las declaraciones o documentos necesarios para que la Administración tributaria pueda practicar la liquidación de aquellos tributos que no se exigen por el procedimiento de autoliquidación.

Las sanciones aplicables en estos casos son las mismas que ya hemos expuesto al tratar el tipo a).

Disfrutar u obtener indebidamente de un beneficios fiscales , exenciones , desgravaciones o devoluciones.

Las sanciones a aplicar son las mismas que ya hemos examinado en los otros casos de infracción con perjuicio económico directo : de 50 al 150 por 100 de las devoluciones indebidamente recibidas . Se aplican también en este caso las sanciones de privación de derechos en los términos que vimos en los apartados anteriores.

d) Determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos de impuesto, a deducir o compensar en la base o en la cuota de declaraciones futuras propias o de terceros.

Las sanciones previstas para estas infracciones consisten en multas pecuniarias proporcionales relacionadas no con el perjuicio económico que en estos casos no existe de manera inmediata, sino con el importe de las deducciones o partidas falsamente acreditadas . La multa será del 10 por 100 de las cantidades , gastos o partidas negativas a compensar o deducir cuando esta compensación o deducción esté destinada a ser prácticamente en la base . Cuando la deducción o el crédito de impuesto falseado corresponda a una deducción en la cuota, la multa será del 15 por 100.

Queda por examinar el problema del concurso entre estas infracciones preparatorias y las de evasión que se producirán al aplicar las deducciones falsamente acreditadas en la declaración-liquidación. Para estos casos dispone el tercer párrafo del art. 88.1 lo siguiente :Las sanciones impuestas conforme a lo previsto en este apartado serán deducibles en la parte proporcional correspondiente de las que pudieran proceder por las infracciones cometidas ulteriormente mediante la compensación o deducción de los conceptos aludidos o por la obtención de devoluciones derivadas de los mismos.

Lo que cabe deducir es , que en los casos de concurso a que nos hemos referido deberá calcularse cuál es el porcentaje del perjuicio económico derivado de la aplicación de la deducción o compensación falseada ; ese porcentaje se aplicará a la multa fijada para la indicada evasión tributaria o infracción principal ; de la cantidad resultante será deducible la multa establecida para la infracción preparatoria. De esta manera , en la práctica resultarán que en numerosos casos la multa por la infracción que hemos llamado preparatoria quedará totalmente absorbida en la multa correspondiente a la infracción principal. Lo cual hace dudar seriamente de la eficacia práctica de tan complejo tipo infractor.

e) Falseamiento de resultados por entidades en régimen de transparencia.

Las sanciones aplicables en relación con las infracciones de las entidades en régimen de transparencia consisten en multa proporcional determinada en función de los resultados falseados a imputar a los socios. Estas multas, tras la reforma de 1995, han quedado establecidas de la siguiente forma : multa del 20 al 60 por 100 de la diferencia entre las cantidades a imputar en la base de los socios y las declaradas. Esta multa será del

50 por 100 cuando se trate de falsa imputación de deducciones , bonificaciones y retenciones (art. 88.2 LGT).

#### 4. Graduación de las sanciones ; criterios y circunstancias.

Para las diferentes clases de infracciones y sus correspondientes sanciones, la Ley prevé en la práctica totalidad de los supuestos un umbral mínimo y un límite o techo máximo para cada sanción . La autoridad u órgano competente para determinar en cada caso concreto la sanción deberá fijarla mediante el ejercicio de una facultad que podríamos llamar discrecional, pero en el bien entendido de que no se trata de discrecionalidad administrativa , sino del ejercicio de un poder análogo al que ejerciten los órganos jurisdiccionales en la graduación de las penas. Para orientar el ejercicio de este poder o facultad de graduación, la Ley contiene una serie de criterios.

Los criterios que contempla el artículo 82 de la LGT son los siguientes ;

La comisión repetida de infracciones tributarias. La presencia de esta circunstancia en una infracción grave determinará el incremento del porcentaje de la sanción mínima entre 10 y 50 puntos.

La resistencia , negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración tributaria. Igualmente esta circunstancia determinará un incremento de la sanción grave entre 10 y 50 puntos.

La utilización de medios fraudulentos en la comisión de la infracción o la comisión de ésta por medios de persona interpuesta . La Ley considera como medios fraudulentos, principalmente, los siguientes : la existencia de anomalías sustanciales en la contabilidad y el empleo de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados. El incremento de sanción derivado de esta circunstancia será , en las infracciones graves de entre 25 y 75 puntos.

La falta de presentación de declaraciones o la presentación de declaraciones falsas, incompletas o inexactas cuando de ello se derive una disminución de la deuda tributaria. Se trata de un criterio de graduación introducido por la reforma, aplicable únicamente para las infracciones graves y que dará lugar a un incremento de la sanción entre 10 y 25 puntos.

La falta de cumplimiento espontáneo o el retraso en el cumplimiento de las obligaciones o deberes formales de colaboración. Este criterio es aplicable sólo para la sanción de las infracciones simples. En el caso de las graves, ya vimos cómo el cumplimiento espontáneo ,aunque sea con retraso, elimina la sanción. En las simples de que estamos hablando , el simple retraso , aunque sea subsanado de manera espontánea , deja subsistente la infracción, aunque puede ser tenido en cuenta para la graduación de la multa.

La trascendencia para la eficacia de la gestión tributaria de los datos, informes o antecedentes no facilitados y, en general , del incumplimiento de las obligaciones formales, de las de índole contable o registral y de colaboración o información a la Administración tributaria. Se trata igualmente de un criterio aplicable sólo para las infracciones simples.

La Ley remite al desarrollo reglamentario la aplicación de los criterios de graduación que hemos citado, aunque , como ya hemos dicho , la propia Ley se ha encargado de precisar la modulación d ellos criterios, al menos en lo concerniente a las sanciones por infracción grave.

#### 5. Procedimiento para sancionar las infracciones tributarias.

Las sanciones tributarias son impuestas mediante un expediente o procedimiento administrativo , en el curso del cual es la propia Administración la encargada de constatar la existencia de la infracción y determinar la sanción correspondiente. La LGT dedica sólo alguna referencia marginal a la regulación del procedimiento. En sustancia , lo único que se regula en la LGT es la cuestión de la competencia para la imposición de

sanciones y los criterios generales en relación al procedimiento de imposición de sanciones no pecuniarias . La normativa reguladora del procedimiento ha sido relegada al nivel reglamentario (RD 2631/1985 y Reglamento General de Inspección).

Tienen vigencia en nuestro ámbito los principios del procedimiento sancionador codificados de manera expresa en la Ley 30/1992 : garantía de procedimiento , distinción entre fase instructora y sancionadora , presunción de inocencia, derecho del presunto infractor a ser informado de los cargos, de las posibles sanciones , de la identidad el instructor y de la autoridad competente para imponer la sanción, derecho a formular alegaciones.

En realidad , estos principio , aunque con algunas significativas lagunas aparecen respetados en la regulación reglamentaria del procedimiento sancionador , dentro del cual pueden distinguirse las siguientes fases :

Iniciación, que podrá gestarse dentro de un procedimiento de gestión o bien en un procedimiento de inspección . En este segundo caso, que será el más común , la iniciación se documentará en diligencia o acta, según los casos.

Prueba e informes.

Audiencia a los interesados. En el caso de que la infracción se sustancie dentro de un procedimiento de inspección , los trámites serán los establecidos en relación con las actas o diligencias.

Resolución, que corresponderá al órgano competente que viene establecido en la LGT (art. 81) y contra la cual el sujeto podrá ejercer las acciones de impugnación correspondientes. Si hubiera renunciado al ejercicio de las mismas, en el caso de actas de conformidad , para beneficiarse de la rebaja del 30 por 100 de que hemos hablado antes, la multa será respuesta en su cuantía inicial. En relación al procedimiento , conviene señalar que la Ley introduce un precepto que, a nuestro juicio, suscita , bastantes reparos. Se trata del siguiente :La interposición de cualquier recurso o reclamación no suspenderá la ejecución de la sanción impuesta, sin perjuicio de los dispuesto en la normativa general aplicable sobre la suspensión de los actos impugnados y de los previsto al respecto en la regulación de las reclamaciones económico–administrativas. No viene a presentar ninguna novedad, en la LGT el principio tradicional de ejecutividad del acto administrativo , sin que la simple impugnación tenga , por sí sola , efectos suspensivos de la ejecución. La ley con todo ha matizado el tratamiento de la ejecutividad , disponiendo que la suspensión será procedente en todo caso cuando resulte sustancialmente afectada la capacidad productiva y el nivel de empleo. Como criterio de medida de esta circunstancia , se refiere la Ley a los casos en que la sanción exceda del 15 por 100 del patrimonio o de los fondos propios del sujeto.

6. Extinción por cumplimiento , condonación, amnistía y prescripción.

Las causas de extinción de la responsabilidad derivada de la comisión de infracciones tributarias son las siguientes :

El pago o cumplimiento.

Prescripción . El plazo es el de cinco años.

La condonación graciable, la cual podrá ser acordada para las sanciones tributarias firmes , mediante concesión discrecional del ministro de Economía y Hacienda , en los casos en que la ejecución de la sanción afectara gravemente a la capacidad productiva o al nivel de empleo o produjera grave quebranto para los intereses del Estado.

Muerte del infractor. Cuando éste sea una persona jurídica , sin embargo, la disolución de la misma dará lugar

a la transmisión de obligaciones tributarias pendientes (entre las que hay que incluir las sanciones) a los socios o partícipes , que responderán solidariamente y hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que se les hubiera adjudicado.

## Delito contra la Hacienda Pública.

### 1. Concepto y clases.

La protección de los derechos de la Hacienda Pública se desarrolla también a través de instituciones de carácter represivo o sancionador . En nuestro ordenamiento la represión de las conductas ilícitas se lleva a cabo en un doble orden : por un lado, mediante el recurso al Derecho Penal en sentido estricto, a través de la tipificación en el Código Penal de las correspondientes figuras delictivas acompañadas de las penas adecuadas ; por otro mediante, el recurso al poder punitivo ejercido en la vía administrativa , es decir, a través del establecimiento de sanciones aplicables directamente por la Administración . El primero de los ámbitos es el que ocupa la regulación de los delitos contra la Hacienda Pública ; el segundo comprende las infracciones y sanciones tributarias, reguladas básicamente en la LGT.

### 2. Tipificación.

La elusión de tributos y el disfrute ilícito de beneficios fiscales.

Llamamos defraudación tributaria al delito tipificado en el artículo 3054 del Código Penal , considerado como el delito fiscal por antonomasia , la evasión tributaria, que muchas veces se identifica simplemente como delito fiscal.

El artículo 305 del CP dice :El que, por acción u omisión dolosa, defraudare a la Hacienda Pública estatal , autonómica , foral o local , eludiendo el pago de tributos , cantidades retenidas o que se hubieren debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma firma, 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 15.000.000 de pesetas.

El primero de los conceptos, es decir, le de elusión del pago de tributos, debe ser entendido, en el contexto del artículo 305 , como sinónimo de evasión tributaria u omisión del pago de una deuda tributaria de cualquier especie. El Código Penal ha aclarado en su redacción de 1995 que este resultado dañosos puede ser realizado mediante la falta de ingreso de la cuota o bien de las retenciones o ingresos a cuenta de retribuciones en especie . Quedan fuera otros conceptos como los pagos fraccionados o los ingresos a cuenta distintos de los citados.

El Código alude a una segunda forma de causar un daño patrimonial a la Hacienda pública. Se trata de la obtención indebida de devoluciones o el disfrute igualmente ilícito de beneficios fiscales.

Tanto en un caso como en el otro , la falta de ingreso o la obtención indebida de devoluciones debe ser superior a 15.000.000 de pesetas, que es el limite que ha fijado la redacción de 1995. Para el cómputo de esta cuantía el apartado 2 del artículo 305 dicta reglas precisas :A efectos de determinar la cuantía mencionada en el apartado anterior , si se tratare de tributos , retenciones , ingresos a cuenta o devoluciones periódicos o de declaración periódica se estará a lo defraudado en cada periodo impositivo o de declaración, y , si éstos fueran inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá a l año natural. En los demás supuestos , la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación.

Se pueden distinguir tres supuestos :

En los casos de tributos periódicos en sentido estricto (IRPF, IS, IBI) , cuyo devengo salvo casos marginales , tiene carácter anual , la cuantía de los 15.000.000 debe ser referida a cada período o, lo que es lo mismo , a cada deuda tributaria objeto de liquidación o autoliquidación.

En los casos de tributos o de pagos de devengo instantáneo , pero de declaración periódica (IVA, retenciones del IRPF) , se sumarán o acumularán las defraudaciones realizadas en las diferentes declaraciones dentro del año natural.

En los restantes casos , es decir, en los tributos instantáneos en sentido estricto (ISD, ITPAJD), la cuantía deberá ser alcanzada en cada cuota.

Aunque la letra del artículo 305 no lo dice de manera expresa, para la apreciación de ella existencia del delito es necesario no simplemente que se haya producido el resultado dañoso, a través de cualquiera de las modalidades estudiadas y en la cuantía requerida, sino que, además , dicho resultado haya sido alcanzado mediante una conducta que merezca ser calificada como defraudación. Así lo entiende la generalidad de la doctrina , sobre la base literal del empleo del término o expresión, de honda raigambre penal , el que defraudare m, y sobre todo en mérito a consideraciones relativas al llamado principio de intervención mínima, es decir , al carácter subsidiario o de última ratio propio del Derecho Penal , que impide sancionar conductas de simple incumplimiento de pago, incluso intencionadas o dolosas (sería tanto como regresar a la prisión por deudas).

#### El delito contable

La segunda modalidad de delito fiscal , que fue introducida por la reforma de 1985 , es la del llamado delito contable, es decir, de un delito integrado por diversos tipos de conductas relacionadas con el incumplimiento del deber de llevanza de contabilidad o de registros fiscales.

El texto actualmente vigente del artículo 310 que es que se refiere al llamado delito contable es el siguiente :

Será castigado con la pena de arresto mayor y multa de 1.500.000 a 3.000.000 de pesetas el que estando obligado por ley tributaria a llevar contabilidad mercantil o libros o registros fiscales :

Incumpliera absolutamente dicha obligación en régimen de estimación directa de bases tributarias.

Lleve contabilidades distintas que, referidas a una misma actividad y ejercicio económico , oculten o simulen la verdadera situación de la empresa.

No hubiere anotado en los libros obligatorios negocios , actos , operaciones o, en general , transacciones económicas o los hubiere anotado con cifras

Hubiere practicado en los libros obligatorios anotaciones contables ficticias.

La consideración como delito de los supuestos de las letras c), d) anteriores requerirá que se hayan omitido las declaraciones tributarias o que las presentadas fueren reflejo de su falsa contabilidad y que la cuantía en más o menos de los cargos o abonos omitidos o falseados , exceda , sin compensación aritmética entre ellos , de 30.000.000 de pesetas , por cada ejercicio económico.

En todo caso , el primer elemento que caracteriza a este delito , como requisito que debe estar presente en cualquiera de su modalidades , es el siguiente : sólo pueden ser objeto activos de este delito aquellas persona a las que la Ley tributaria imponga deberes contables . Ya se trate de contabilidad en sentido estricto (contabilidad mercantil), ya sea trate de libros o registros específicamente fiscales . Pero, en todo caso, ha de tratarse de una obligación que venga impuesta por Ley tributaria .



### 3. Efectos.

La elusión de tributos y el disfrute ilícito de beneficios fiscales.

Las penas principales previstas para este delito son las de prisión de 1 a 4 años y multa del tanto al séxtuplo de la suma defraudada.

En cuanto a la aplicación de estas penas , la reforma de 1995 añadió la precisión de que las mismas se aplicarán en su grado máximo cuando se dieran algunas de las circunstancias siguientes : a) la utilización de persona o personas interpuestas de manera que quede oculta la identidad del verdadero obligado tributario; b) la especial trascendencia y gravedad de la defraudación , que se calibrará en función de la cuantía defraudada , así como por la existencia de una estructura organizativa que pueda afectar a una pluralidad de obligados tributarios.

Como penas adicionales a las indicadas se establecen las siguientes : la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de beneficios fiscales o de la Seguridad Social durante un período de tres a seis años.

El delito contable

Las penas previstas para el delito contable son las siguientes : arresto de 7 a 15 fines de semana y multa de 3 a 10 meses.

### SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL

Tasas : Locales, Autonómicas y Estatales.

Contribuciones Especiales : Locales, Autonómicas y Estatales.

Impuestos :

Estatales :

I.R.P.F. Progresivo y grava la renta con independencia de la fuente de procedencia. Personas físicas.

I.S. Proporcional , personas jurídicas y grava la renta con independencia de la fuente de procedencia. Personas físicas.

Impuesto del Patrimonio de las Personas Físicas. Grava el patrimonio del cual es titular una persona física. Progresivo , con tipo impositivo más bajo que el IRPF, individual , y no es posible la declaración conjunta. Es un impuesto objetivo.

Impuestos que gravan los bienes y el consumo :

– ITPO y AJD : ITP (ámbito civil) , incompatible con el IVA.

Operaciones societarias.

Actos jurídicos documentados , actos que se demuestran en documentos públicos para que haga de protección especial y hacen referencia a determinados documentos notariales, administrativos y mercantiles.

IVA. Entrega de bienes y la prestación de servicios dentro del ámbito mercantil , tanto de actos habituales

como ocasionales . Grava también las transmisiones intracomunitarias y las importaciones con países no comunitarios .

Impuesto de Donaciones y Sucesiones . Grava transmisiones lucrativas , ya sean inter-vivos (Donaciones) y mortis-causa (Sucesiones) con liquidaciones diferentes para unos y para otros . Progresivo y de progresión muy importante. Cedido a las comunidades autónomas con capacidad normativa.

Tributos Locales .

I.B.I,

I.A.E.

Impuestos sobre Vehículos de Tracción Mecánica.

Impuesto sobre el aumento de valor de terrenos de naturaleza urbana.

Impuestos sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.

Impuestos Especiales , sobre el alcohol, gasolina, hidrocarburos.., es una sobrevaloración , formando parte de la base imponible para el IVA.

Renta de Aduanas, todo un conjunto de impuestos que genera el intercambio de mercaderías.

3

1