

Tema 1. El Derecho financiero: concepto y contenido

1. Concepto y contenido del Derecho financiero.

El Derecho financiero es la rama del Derecho público que regula la constitución y gestión de la Hacienda Pública

- esto es, la actividad financiera realizada por las entidades públicas
- por actividad financiera se entiende la actividad encaminada a la obtención de ingresos, así como a la realización de gastos con los que poder subvenir a la satisfacción de determinadas necesidades colectivas.

¿Qué es la Hacienda Pública y qué elementos la integran (desde un punto vista estático)?:
Normas

- Hacienda Pública es el "conjunto de derechos y obligaciones de contenido económico cuya titularidad corresponde al Estado, a las restantes Entidades Públicas (territoriales e institucionales) y a sus organismos autónomos".

¿Cómo se gestiona la Hacienda Pública (punto de vista dinámico)?: Procedimientos

- la Hacienda Pública se gestiona mediante los procedimientos que transforman los derechos y obligaciones del Estado en ingresos y gastos.

2. Autonomía científica del Derecho financiero.

La actividad financiera tiene una naturaleza compleja: política, jurídica, económica, social, ...; cada uno de estos aspectos debe ser asumido como objeto de conocimiento por ciencias distintas debido a que el objeto de conocimiento de cualquier ciencia ha de estar dotado de una cierta homogeneidad. Por ello, la complejidad de la actividad financiera exige que los diferentes aspectos que ofrece sean analizados por separado:

- en particular, el Derecho asume como objeto de conocimiento la ordenación jurídica de la actividad financiera (esto es, los ingresos y gastos públicos)
- la conexión entre el ingreso y el gasto público obliga a su estudio de forma unitaria, con una metodología común y bajo las directrices de unos principios comunes de justicia financiera
 - el art. 31.2 CE ("El gasto público realizará una asignación equitativa de los ingresos públicos") reitera la unidad y complementariedad de ingresos y gastos
 - también la reforma del art. 135 CE (para garantizar la estabilidad presupuestaria) relaciona directamente los ingresos con los gastos
 - a partir de 2020: Déficit anual < 0.4% PIB; Deuda pública < 60% PIB
 - esto es, no hay un Derecho de los ingresos públicos y otro Derecho de los gastos públicos.

Por todo ello, los principios de justicia aplicables en el ámbito de los ingresos o en el ámbito de los gastos solo alcanzan su verdadera dimensión cuando se integran conjuntamente como principios de justicia financiera. Los principios de justicia tributaria (de acuerdo con los cuales los ciudadanos deben contribuir en la medida de sus capacidades económicas) se explican porque los tributos son la cuota a través de la cual se concurre a la financiación de los gastos públicos.

3. Concepto y contenido del Derecho tributario.

El Derecho tributario (que es una parte del Derecho financiero) tiene por objeto de estudio el ordenamiento jurídico que regula el establecimiento [ingreso] y aplicación [gasto] de los tributos

- el tributo es una obligación pecuniaria: en virtud de la cual el Estado u otro ente público se convierte en acreedor de un sujeto pasivo (como consecuencia de la realización por éste de un acto o hecho indicativo de capacidad económica).

El Derecho tributario tiene 2 partes:

- Parte General: estudia los conceptos básicos del tributo:
 - qué es el tributo, cómo se establece y regula (las fuentes normativas de regulación del tributo) y quien lo establece y aplica (la individualización de los entes públicos a los que se reconoce el poder para establecer y recaudar tributos)
 - además, analiza los procedimientos de aplicación (gestión, inspección y recaudación) y el desarrollo del procedimiento sancionador y de revisión
 - por último estudia las infracciones y sanciones tributarias
- Parte especial: tiene como objeto de estudio los distintos sistemas tributarios de los entes públicos territoriales, p.e. IRPF, IVA, etc.

Tema 2. El poder financiero

1. Concepto y límites.

La competencia para establecer tributos ha sido uno de los distintivos tradicionales de la soberanía política:

- en un principio los pueblos conquistados eran sometidos al pago de tributos a los vencedores
- más adelante los primeros parlamentos medievales discutían y aprobaban las peticiones de subsidios que hacían los monarcas; estos parlamentos exigían conocer el destino que se iba a dar a estos impuestos
- con la instauración del constitucionalismo en s. XIX:
 - tanto el establecimiento de tributos como la aprobación de los presupuestos estatales pasan a ser competencia reservada al Parlamento
 - tanto la aplicación y efectividad del tributo como la ejecución del presupuesto constituyen una actividad administrativa reglada y sometida al Derecho
- en un principio primaban los aspectos estrictamente formales (como el principio de reserva de ley y el principio de legalidad en la actuación administrativa)
- actualmente, además, también los principios materiales (como se verá más adelante) resultan vinculantes para poder legislar en materia financiera
- conclusión: el tributo deja de ser un símbolo del dominio militar y pasa a ser un instituto jurídico.

El poder financiero es “el poder atribuido por el Derecho para regular el ingreso y el gasto público”:

- el poder financiero se concreta en la titularidad y ejercicio de una serie de competencias constitucionales en materia financiera: en esencia, aprobar los presupuestos, autorizar el gasto público, y establecer y ordenar los recursos financieros necesarios para sufragarlo
- el poder financiero se identifica con el poder legislativo en materia financiera
- la expresión “poder financiero” designa las competencias en materia hacendística
 - las competencias constitucionales y potestades administrativas de que gozan los entes públicos territoriales para establecer un sistema de ingresos y gastos
 - de hecho, la expresión “poder financiero” se está sustituyendo por la expresión “competencias financieras” (normativas, de gestión y de ejecución).

Límites del poder financiero: el poder financiero no es soberano, esto es, no puede sustraerse al Derecho

- Límites de la Constitución:
 - la distribución de las competencias financieras entre los diferentes entes públicos territoriales: Estado, CCAA y Entes Locales
 - los titulares del poder financiero gozan de una amplia libertad de configuración normativa de su Hacienda Pública
 - pero esta libertad ha de respetar la del resto de los entes públicos territoriales
 - la distribución de las cargas públicas entre los ciudadanos que han de concurrir a su financiación y la equitativa asignación de los fondos públicos disponibles, según los principios y exigencias constitucionales
 - además la reciente modificación del art. 135 CE obliga a todas las Administraciones públicas a adecuar sus actuaciones al principio de estabilidad presupuestaria, evitando superar un determinado límite de déficit estructural (que está en relación con el PIB del Estado o de la CCAA)
- Límites derivados de la aplicación de los Tratados Internacionales:
 - problemas de doble imposición (Derecho Tributario Internacional)
 - evasión fiscal internacional (Derecho Internacional Tributario)

- Límites impuestos al poder financiero (tanto del Estado como de las CCAA) consecuencia de la adhesión a la UE
 - los principios derivados de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia Europeo
 - el ordenamiento jurídico comunitario (o "acervo comunitario") en materia financiera, en particular el Derecho fiscal europeo:
 - la potestad de la UE para establecer recursos tributarios propios
 - las normas europeas que inciden en el ordenamiento tributario de los Estados (por ejemplo evitar déficit públicos excesivos o la prohibición de ayudas de Estado)
 - tendencia hacia la armonización de la fiscalidad en los Estados.

2. Distribución funcional del poder financiero.

El poder financiero es un atributo del poder político: sólo se le reconoce a los entes públicos territoriales representativos de los intereses generales de una población establecida en un territorio

- por el contrario, los entes públicos institucionales (de tipo corporativo o carácter funcional) no son representativo de intereses generales, sino de intereses sectoriales -> carecen de poder político y por tanto de poder financiero
- pero estos entes institucionales tienen competencias administrativas: pueden exigir (no confundir con establecer) los tributos establecidos y autorizados por las leyes.

El poder financiero requiere de un proceso de concreción del art. 133 CE para asegurar su operatividad:

- el poder de establecer tributos se concreta en las pretensiones tributarias contenidas en los actos administrativos de liquidación o imposición
- el poder de gastar (esto es, aprobar los Presupuestos y autorizar el gasto público) se concreta en las órdenes de pago.

Las competencias constitucionales del poder financiero son aprobar los Presupuestos, autorizar el gasto público, y establecer y ordenar los recursos financieros para financiar este gasto público; estas competencias son atribuidas por la Constitución a los distintos entes territoriales

- debido al principio de reserva de ley para las materias financieras -> la ordenación importante de la actividad financiera la realizan los órganos del poder legislativo del Estado (Cortes Generales) y de las CCAA (Parlamentos autonómicos)
 - en este sentido, están las competencias constitucionales de normación del poder legislativo; este poder financiero normativo se efectúa atendiendo a la libertad que le corresponde al legislador para determinar la constitución, organización y gestión de los recursos financieros y del gasto público
- pero el poder ejecutivo también tiene competencias de normación en materia financiera y dicta disposiciones reglamentarias subordinadas a la Ley (para complementar o desarrollar las leyes en materia financiera)
- precisamente el ordenamiento financiero está formado por la Ley y por las disposiciones reglamentarias; este ordenamiento consta de:
 - el conjunto de derechos y obligaciones de contenido económico cuya titularidad corresponde a diferentes niveles territoriales (Estado, CCAA, EELL) de la Hacienda Pública
 - los derechos (por ejemplo el cobro de pensiones) y obligaciones (por ejemplo el pago de tributos) de los ciudadanos frente a la Hacienda Pública
 - las potestades atribuidas a la Administración financiera para el ejercicio de funciones gestoras (esto es, los poderes-deberes de la Administración de la Hacienda Pública para la gestión del conjunto de derechos y obligaciones del contenido económico cuya titularidad corresponde al Estado, CCAA o Entidades Locales).

En relación con estas últimas competencias administrativo-financieras conducentes a la realización del gasto público y a la obtención de ingresos para financiarlo, la Administración tiene las siguientes potestades:

- en materia presupuestaria: la ejecución de los créditos presupuestarios consignados en la Ley de Presupuestos (esto es, la autorización y disposición de gastos y ordenación de pagos)
- en materia tributaria: la gestión tributaria (liquidación y recaudación de los tributos) y la policía fiscal (prevención y sanción de los ilícitos fiscales).

En todo caso, es interesante destacar la diferencia entre:

- los actos normativos: derivan del ejercicio de competencias constitucionales normativas (legislativas o reglamentarias) y están integradas en el ordenamiento jurídico, innovándolo
- los actos administrativos de liquidación o de imposición: son los actos consecuencia del ordenamiento jurídico (esto es, los actos a través de los cuales se desarrollan las competencias y las potestades administrativas).

3. La ordenación constitucional del poder financiero en España.

El poder financiero se traduce en el conjunto de competencias constitucionales y de potestades administrativas de que gozan los entes públicos territoriales para establecer y gestionar un sistema de ingresos y gastos con el que satisfacer los fines y las necesidades públicas.

Los titulares del poder financieros son el Estado, las CCAA y los EELL (provincias, municipios, cabildos insulares):

- el Estado y las CCAA tienen en común la existencia de un poder legislativo (del que carecen las Corporaciones Locales)
- el Estado no tiene más límites que los establecidos por la Constitución, mientras que las CCAA deben observar los límites establecidos por las leyes estatales
- por otra parte, los límites son más intensos en materia de ingresos que en materia de gastos.

Criterios y límites para el ejercicio del poder financiero: los titulares del poder financiero han de adecuar su ejercicio al cuadro de valores, principios y objetivos que integran el programa constitucional, y respetando el orden de distribución de competencias establecido en el bloque de la constitucionalidad

- en particular lo establecido en el art. 135: limitación del déficit del Estado y CCAA, y equilibrio presupuestario para los EELL.

Instancias que controlan el ejercicio del poder financiero:

- la constitucionalidad de las leyes (y en algunos casos de los reglamentos de las CCAA) y del correcto deslinde de competencias entre los distintos titulares del poder financiero corresponde emitirlo al TC
- los Tribunales ordinarios enjuician la legalidad de la actividad administrativa derivada de las competencias y de las potestades administrativo-financieras.

4. El poder financiero del Estado.

El Estado es competente para regular no sólo sus propios tributos, sino también el marco general de todo el sistema tributario y para delimitar las competencias financieras de las CCAA respecto a las del propio Estado.

a) Establecimiento del sistema tributario estatal y del marco general de todo el sistema tributario.

“La potestad originaria para establecer tributos corresponde exclusivamente al Estado mediante Ley” (art 133.1 CE); en este sentido, la ordenación del sistema tributario se basa en:

- la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos
- y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad.

Corresponde al legislador estatal regular no sólo sus propios tributos, sino también el marco general del sistema tributario en todo el territorio nacional (como indeclinable exigencia de la igualdad de los españoles):

- en este sentido, la jurisprudencia constitucional ha reiterado la competencia del legislador estatal para la regulación de las instituciones comunes a las distintas Haciendas y la fijación del común denominador normativo que garantice las condiciones básicas de cumplimiento del deber de contribuir, y a partir del cual cada CCAA, en el ámbito de sus competencias, pueda establecer las peculiaridades que estime convenientes
- así, la LGT “establece los principios y las normas jurídicas generales del sistema tributario español y será de aplicación a todas las Administraciones tributarias” (art. 1).

b) Establecimiento de los criterios básicos informadores del sistema tributario de las CCAA.

El art. 157.3 CE remite a una Ley orgánica para la regulación de las competencias financieras de las CCAA:

- además hay que considerar que “la potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley” (art. 133.1 CE)
- y que el Estado tiene la competencia exclusiva sobre la Hacienda General (art. 149.1.14 CE)
- esto es, la Constitución delega en el legislador estatal la función y la responsabilidad de concretar el sistema de distribución de competencias financieras y tributarias entre el Estado y las CCAA, limitándose a señalar los principios básicos (autonomía, coordinación y solidaridad) a los que el legislador estatal habría de ajustar su libertad de configuración normativa
 - en este sentido, la LOFCA (Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas de 1980) traza las pautas y los límites conforme a los cuales las Asambleas Regionales pueden establecer tributos autonómicos
 - estos límites en unos casos son genéricos (art. 6), mientras que en otros van referidos a cada una de las posibles categorías tributarias: tasas (art. 7), contribuciones especiales (art. 8), impuestos (art. 9), recargos sobre impuestos estatales (art. 9) y tributos cedidos (art. 10 y 11)
 - la LOFCA ha sido modificada varias veces y actualmente las CCAA tienen competencias normativas en los tributos cedidos total o parcialmente por el Estado, como se estudiará más adelante.

c) Establecimiento del sistema tributario de los Entes locales.

Corresponde al legislador estatal:

- asegurar un adecuado nivel de autonomía a las Corporaciones locales
- y garantizar la efectividad de la suficiencia financiera para posibilitar el ejercicio de la autonomía constitucionalmente reconocida para cumplir con las funciones que legalmente les han sido encomendadas (sin perjuicio de la contribución que corresponde a las CCAA).

Las Corporaciones locales no tienen potestad legislativa para establecer tributos, ya que los tributos han de establecerse por ley estatal; en este sentido, se aprobó la Ley de Haciendas Locales (LHL) de 1988 que contiene el repertorio de recursos (tributarios y no tributarios) para financiar las actividades de las Entidades locales.

d) Fijación de criterios que posibiliten la coordinación entre los distintos sistemas tributarios.

Tanto en la LOFCA (a nivel de CCAA) como la LHL (a nivel de EELL) establecen los criterios para coordinar los distintos sistemas tributarios; pero no existe un marco legal para regular las relaciones entre las CCAA y las EELL.

e) Regulación de los ingresos patrimoniales.

El poder financiero estatal se extiende también a los ingresos estatales de carácter patrimonial; en este sentido la Constitución señala que por Ley se regularán el Patrimonio del Estado y el Patrimonio Nacional, su administración, defensa y conservación.

f) Ingresos crediticios.

En relación con la emisión de deuda pública o para contraer créditos, la reforma del artículo 135 señala que el volumen de deuda pública del conjunto de las Administraciones públicas (Estado y CCAA) no puede superar el 60% del PIB a partir de 2020, salvo excepciones en caso de catástrofes naturales, recesión económica grave y situaciones de emergencia extraordinaria. En este sentido, el Estado ha de autorizar las emisiones de deuda de las CCAA y EELL.

g) Regulación del gasto público y establecimiento de mecanismos de coordinación en materia presupuestaria.

Éste es un ámbito especialmente significativo del poder financiero del Estado, que se concreta en la exigencia de ley para la regulación de los aspectos más importantes del gasto público: aprobación del Presupuesto, asunción de obligaciones financieras, realización de gastos, etc; así como en el establecimiento de los mecanismos de coordinación que aseguren la estabilidad presupuestaria.

5. El poder financiero de las CCAA de régimen general o común.

Los Estatutos de Autonomía de las CCAA sujetas al régimen común de financiación pueden regular la Hacienda autonómica como elemento indispensable para la consecución de la autonomía política; pero la autonomía financiera de las CCAA debe ejercitarse “con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles” (art. 156.1 CE).

a) Contenido y límites. Principios informadores.

La Constitución reconoce a las CCAA autonomía (tanto política como financiera) para la gestión de sus respectivos intereses:

- de hecho, el TC dice que la autonomía financiera es indispensable para la consecución de la autonomía política (“las CCAA disponen de autonomía financiera para poder elegir sus objetivos políticos, administrativos, sociales y económicos”)
- la autonomía financiera de las CCAA se concreta en la atribución de competencias normativas y de gestión para hacer posible la articulación de su propio sistema de ingresos y gastos
 - en relación con los ingresos, el TC ha señalado que la autonomía financiera implica la capacidad de las CCAA para establecer y exigir sus propios tributos
 - en relación con los gastos, la autonomía financiera de las CCAA entraña tanto la libertad de sus órganos de gobierno en cuanto a la fijación del destino y orientación del gasto público, como para la cuantificación y distribución del mismo dentro del marco de sus competencias.

Los límites del poder financiero reconocido a las CCAA se concretan en los siguientes principios:

a. El principio de autonomía y de corresponsabilidad fiscal:

- las CCAA tienen autonomía “para el desarrollo y ejecución de sus competencias” (art. 156.1 CE)
- esto es, dice el TC que “la autonomía financiera de las CCAA se vincula al desarrollo y ejecución de las competencias que, de acuerdo con la Constitución, le atribuyan los respectivos Estatutos y las Leyes”
- esta vinculación comporta una doble consecuencia:
 - un límite para las CCAA: éstas ostentan la titularidad de los poderes que les confiere el bloque de la constitucionalidad, pero sólo en los límites de sus competencias
 - por otra parte, la autonomía y la suficiencia financiera de las CCAA forman parte del contenido inherente de su ámbito material de competencias y constituyen garantía de su autonomía política: el poder financiero se concreta en la atribución a los entes públicos territoriales de las competencias financieras necesarias para atender a la realización de sus competencias materiales -> sin competencias financieras no existen o son puramente nominales las competencias materiales atribuidas a las CCAA
- conclusión: las CCAA han de disponer de los recursos necesarios y suficientes para la prestación de los servicios correspondientes a las competencias que asumen
- en este sentido, la LOFCA establece “la corresponsabilidad de las CCAA y el Estado en consonancia con sus competencias en materia de ingresos y gastos públicos”.

b. El principio de solidaridad:

- la solidaridad constituye, junto con la autonomía, la clave que sustenta la nueva organización territorial
- el principio de solidaridad es un factor de equilibrio entre la autonomía de las nacionalidades o regiones y la indisoluble unidad de la Nación española
 - este principio proyecta sus exigencias no sólo a las relaciones entre el Estado y las CCAA, sino también a las relaciones entre las CCAA entre sí
 - además, cada CCAA debe velar por la realización del principio de solidaridad en su ámbito territorial
- según el TC la solidaridad interterritorial exige el reconocimiento de una comunidad de intereses entre las distintas CCAA y el comportamiento leal de todas ellas en el ejercicio de sus respectivas atribuciones y competencias
- además, la solidaridad interterritorial obliga al Estado a velar “por el establecimiento de un equilibrio económico, adecuado y justo entre las diversas partes del territorio español” (art. 138.1 CE), y esto implica la adopción de medidas que aseguren la redistribución de la riqueza entre las distintas CCAA y la igualdad en los niveles de provisión de los servicios públicos esenciales o básicos.

c. El principio de unidad:

- el derecho a la autonomía se da sobre la base de la unidad nacional pues la Constitución garantiza tanto la unidad de España como la autonomía de sus CCAA
- el principio de unidad implica que corresponde al legislador estatal la fijación de los criterios básicos de general aplicación en todo el territorio nacional: “la consecución del interés general de la nación está confiada a los órganos generales del Estado” dice el TC.

d. El principio de coordinación con la Hacienda estatal:

- el principio de coordinación exige a las CCAA la acomodación de su actividad financiera a las medidas que adopte el Estado tendentes a conseguir la estabilidad económica interna y externa (ya que corresponde al Estado garantizar el desarrollo armónico entre los diferentes territorios y la estabilidad presupuestaria general)
- para la adecuada coordinación entre la actividad financiera de las CCAA y de la Hacienda del Estado la LOFCA creó el *Consejo de Política Fiscal y Financiera* como órgano consultivo y de deliberación, constituido por el Ministro de la Hacienda, el Ministro de Administraciones Públicas y el Consejero de Hacienda de cada CCAA.

e. El principio de igualdad:

- “todos los españoles tienen los mismos derechos y obligaciones en cualquier parte del territorio del Estado (art. 139.1 CE)
- “las diferencias entre los Estatutos de las distintas Comunidades Autónomas no podrán implicar, en ningún caso, privilegios económicos o sociales” (art. 138.2 CE)
- corresponde al Estado la competencia exclusiva para “la regulación de las condiciones básicas que garanticen la igualdad de todos los españoles en el ejercicio de los derechos y en el cumplimiento de los deberes constitucionales” (art. 149.1.1 CE)
- conclusión: los servicios públicos fundamentales han de ser prestados en igualdad de condiciones a todos los ciudadanos, independientemente de la CCAA en la que residan.

f. El principio de neutralidad:

- “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 el territorio español” (art. 2.1 LOFCA).

g. El principio de territorialidad de las competencias:

- la delimitación territorial de las competencias de las CCAA implica que las normas y actos de las CCAA tienen una eficacia y alcance territorial
- en cualquier caso, “las CCAA 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 CE).

h. La prohibición de duplicidad en la imposición:

- el art. 6 LOFCA recoge la prohibición de doble imposición: sobre el ciudadano no puede recaer la obligación material de pagar doblemente por un mismo hecho imponible (al Estado y a la CCAA, a la CCAA y a la EELL)”
- la creación por las CCAA de tributos propios no pueden recaer sobre hechos imponibles gravados por el Estado o gravados por tributos locales
 - no obstante, las CCAA pueden establecer tributos sobre las materias que la legislación de régimen local reserva a las Corporaciones Locales, pero compensando a las EELL para que los ingresos de tales Corporaciones no se vean mermados.

XAMEN: La prohibición de duplicidad en la imposición como límite específico del poder financiero de las Comunidades Autónomas.

EXAMEN: ¿Pueden las Comunidades Autónomas establecer tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserve a las Corporaciones Locales? Justifique su respuesta.

i. Lealtad institucional:

- el TC ha señalado que “la autonomía y las propias competencias son indisponibles (esto es, es obligatorio su ejercicio) tanto para el Estado como para las CCAA y los EELL”
- por otra parte, el poder financiero de los Entes territoriales ha de desarrollarse dentro de sus respectivos ámbitos competenciales conforme las exigencias de la buena fe y del “más amplio deber de fidelidad a la Constitución”
- la lealtad institucional es uno de los principios, como señala la LOFCA, que ha de presidir el ejercicio de la actividad financiera de las CCAA en coordinación con la Hacienda del Estado
- según el TC, vulnera la lealtad institucional “cualquier transferencia forzosa de recursos de una Hacienda territorial a otra, impuesta unilateralmente por una de ellas, cuando tal transferencia no encuentre una habilitación expresa en el bloque de la constitucionalidad”.

b) El poder financiero de las CCAA en materia de ingresos.

Los recursos de las CCAA están constituidos por (art 157.1 CE):

- a. Impuestos cedidos total (p.e. el Impuesto de sucesiones) o parcialmente (p.e. el IRPF) por el Estado, recargos sobre impuestos estatales (que sólo se ha utilizado 2 veces) y otras participaciones en los ingresos del Estado.
- b. Sus propios impuestos (p.e. los impuestos extrafiscales medioambientales o sobre el lujo), tasas y contribuciones especiales.
- c. Transferencias del Fondo de Compensación Interterritorial y otras asignaciones con cargo a los Presupuestos Generales del Estado.
- d. Rendimientos procedentes de su patrimonio e ingresos de Derecho privado.
- e. El producto de las operaciones de crédito.

En otros temas analizaremos los tributos propios, los tributos cedidos y los recargos sobre tributos estatales; vamos a analizar ahora los restantes recursos:

a. Otras participaciones en los ingresos del Estado: el Fondo de Suficiencia Global y los Fondos de Convergencia Autonómica

- la LOFCA creó el Fondo de Suficiencia Global que permite asegurar la suficiencia de la financiación de la totalidad de las competencias de las CCAA
- en 2009 se crearon los Fondos de Convergencia Autonómica (el Fondo de Competitividad y el Fondo de Cooperación) cuyo objetivo es aproximar la financiación por habitante (y así favorecer el equilibrio económico territorial, contribuyendo a la igualdad y a la equidad)
 - estos fondos se dotan anualmente en los Presupuestos Generales del Estado
 - el Fondo de Competitividad se reparte entre las CCAA con financiación per cápita inferior a la media nacional
 - el Fondo de Cooperación tiene como objetivo la convergencia regional en términos de renta.

EXAMEN: La participación en el Fondo de Suficiencia como recurso de las Comunidades Autónomas.

b. El Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales

- mediante este Fondo, introducido por la LOFCA, el Estado garantiza en todo el territorio un cierto nivel de los servicios públicos de su competencia (educación, sanidad y servicios sociales esenciales) en función de las necesidades diferenciales de cada CCAA
- este Fondo se constituye con aportes de todas las CCAA (con un porcentaje de los tributos cedidos) y del Estado.

c. Transferencias del Fondo de Compensación Interterritorial.

- “con el fin de corregir desequilibrios económicos interterritoriales y hacer efectivo el principio de solidaridad, se constituye el Fondo de Compensación con destino a gastos de inversión, cuyos recursos serán distribuidos por las Cortes Generales entre las CCAA y provincias” (art. 158.2 CE).

EXAMEN: Las transferencias de los Fondos de Compensación Interterritorial y otras asignaciones con cargo a los Presupuestos Generales del Estado como recursos de las Comunidades Autónomas.

d. Ingresos patrimoniales y de Derecho privado.

- las CCAA cuentan asimismo con los rendimientos procedentes de su patrimonio y con los ingresos de Derecho privado en general: adquisiciones a título de herencia, legado o donación, ingresos derivados de explotaciones económicas particulares con capital público, etc.

e. Ingresos derivados de operaciones de crédito.

- son ingresos complementarios (nunca principales); la LOFCA establece dos principios básicos:

a) la CCAA puede realizar operaciones de crédito por plazo inferior a un año, con objeto de cubrir sus necesidades transitorias de Tesorería

b) la CCAA puede concertar operaciones de crédito por plazo superior a un año siempre que el importe total del crédito se destine exclusivamente a gastos de inversiones y el importe total de las anualidades de amortización por capital e intereses no exceda del 25% de los ingresos corrientes de la CCAA

- las operaciones de crédito de las CCAA en el extranjero y la emisión de deuda o cualquier otra apelación al crédito público precisarán de autorización del Estado (que tendrá en cuenta el cumplimiento de los objetivos de estabilidad presupuesta y de deuda pública)

- el límite de deuda pública para el conjunto de las CCAA es el 13% del PIB nacional, y el límite de cada una de ellas es el 13% del PIB regional

- la Deuda Pública de las CCAA están sujetos a las mismas normas y gozan de los mismos beneficios y condiciones que la Deuda Pública del Estado.

c) El poder financiero de las CCAA en materia de gasto.

Dice el TC que “la autonomía financiera de las CCAA en su vertiente de gasto implica la libertad de sus órganos de gobierno en cuanto a la fijación del destino y orientación del gasto público, y también para la cuantificación y distribución del gasto público dentro del marco de sus competencias”:

- la autonomía financiera de las CCAA se vincula al desarrollo y ejecución de las competencias que le atribuyan los respectivos Estatutos y las Leyes -> la potestad de gasto autonómica “ha de aplicarse a actividades en relación con las que se ostenten competencias”

- la elaboración, adopción y ejecución de los presupuestos está sometida al art. 135 (limitación del déficit estructural a lo indicado por la UE, que entra en vigor en 2020)

- además, el gasto no podrá aumentar por encima de la tasa de crecimiento del PIB

- finalmente, la política presupuestaria de las CCAA ha de ajustarse a los objetivos de estabilidad presupuestaria y de deuda pública fijados por el Gobierno para cada una de ellas.

d) Competencias autonómicas en relación con las Haciendas Locales.

Cada CCAA está obligada a velar por su propio equilibrio territorial y por la realización interna del principio de solidaridad

- por ello, el Parlamento autonómico puede aprobar disposiciones legislativas que afecten al ejercicio del poder tributario por parte de las Corporaciones Locales

- de hecho, las Corporaciones locales pueden establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y las leyes (art. 133.2 CE)

- en este sentido, el TC dice “tratándose de tributos que constituyan recursos propios de las Corporaciones”, la reserva de ley del art 133.2 CE “habrá de operar necesariamente a través del legislador estatal (no de ley autonómica, debiendo entenderse vedada la intervención de las CCAA en este concreto ámbito normativo)”

- no obstante, nada impide que las CCAA (al igual que el Estado) puedan ceder (por ley autonómica) sus propios impuestos o tributos en beneficio de las Corporaciones.

6. El poder financiero de las CCAA de régimen especial o foral.

a) País Vasco.

La Constitución y el Estatuto de Autonomía:

- reconocen la potestad de las instituciones competentes de los Territorios Históricos del País Vasco para mantener, establecer y regular su propio sistema tributario
- las relaciones tributarias entre el Estado y el País Vasco se regulan mediante el Concierto económico, cuyas características son su carácter paccionado, la distribución de competencias tributarias entre el Estado y las Instituciones de los Territorios Históricos, y el sistema de cupo
- el actual Concierto se aprobó por la Ley 12/2002, que le confiere un carácter indefinido, y previéndose su adaptación a las modificaciones que experimente el sistema tributario español.

b) Navarra.

La Constitución y la Ley de mejoramiento del fuero regulan el Concierto económico de Navarra (también con un sistema de cupo):

- Navarra tiene la potestad para mantener, establecer y regular su propio régimen tributario.

7. El poder financiero de los Entes locales.

a) La autonomía de los Entes locales.

Aunque no existe una delimitación constitucional de las competencias propias de los Entes Locales, la Constitución garantiza la autonomía de los municipios (art. 140 CE) y de las provincias (art. 141 CE) “para la gestión de sus respectivos intereses”:

- el art. 135 CE obliga a las EELL a presentar equilibrio presupuestario: la elaboración, aprobación y ejecución del Presupuesto debe respetar el principio de estabilidad presupuestaria
- el contenido mínimo necesario de la autonomía local comporta la atribución legal a los Entes locales de competencias en todas aquellas materias donde exista un interés de la comunidad local
 - al no existir una predeterminación constitucional de las competencias locales, corresponde al legislador delimitar este ámbito material de competencias de los Entes locales
- la autonomía local también presupone la existencia de “medios suficientes” para el desempeño de las funciones que la Ley atribuye a las Corporaciones locales
 - en este sentido, “las Haciendas locales deberán disponer de los medios suficientes para el desempeño de las funciones que la ley atribuye a las Corporaciones respectivas y se nutrirán fundamentalmente de tributos propios y de participación en los del Estado y de las CCAA” (art. 142 CE)
 - esto es, es el principio de suficiencia de ingresos (y no el principio de autonomía financiera) el que garantiza la Constitución en relación con las Haciendas locales
 - sin embargo, el TC ha terminado reconociendo (dentro del contenido necesario de la autonomía local) una faceta económica con dos aspectos: la vertiente de los ingresos y la de los gastos, condicionadas ambas vertientes por los principios de la estabilidad presupuestaria y de sostenibilidad financiera
- el TC afirma la naturaleza compartida de las competencias que, en materia de Haciendas Locales, poseen el Estado y las CCAA; esto es, el poder financiero de los EELL aparece predeterminado por leyes estatales (pero también es posible que esté predeterminado por leyes autonómicas: p.e. la ley autonómica puede crear un tributo y luego cedérselo a los EELL, aunque en la práctica no se hace).

b) La Hacienda Municipal. Régimen general.

La ley de las Haciendas Locales establece que los recursos están integrados por:

- a) Los ingresos procedentes de su patrimonio y demás de Derecho privado
- b) Los tributos propios (establecidos por la Ley de Haciendas Locales: el Municipio puede modularlos dentro de ciertos límites, y decidir si se aplican o no) clasificados en tasas, contribuciones especiales e impuestos y los recargos exigibles sobre los impuestos de las CCAA o de otras Entidades Locales
- c) Las participaciones en los tributos del Estado y de las CCAA
- d) Las subvenciones
- e) Los percibidos en concepto de precios públicos
- f) El producto de las multas y sanciones en el ámbito de sus competencias
- g) Las demás prestaciones de Derecho público.

Ingresos de Derecho privado:

- son los rendimientos o productos de cualquier naturaleza derivados de su patrimonio, así como las adquisiciones a título de herencia, legado o donación; esto es:
 - los derivados de aquellos bienes que tengan jurídicamente la consideración de patrimoniales o de propios, tanto si derivan de su explotación, como si provienen de su enajenación o gravamen
 - las donaciones, herencias, legados y auxilios de toda índole, procedentes de particulares, siempre que sean aceptados por el municipio
- no tendrán consideración de ingresos de Derecho privado los que procedan de los bienes de dominio público local
- los ingresos procedentes de la enajenación o gravamen de bienes y derechos que tengan la consideración de patrimoniales no podrán destinarse a la financiación de gastos corrientes (salvo que se trate de parcelas sobrantes de vías públicas no edificables o de efectos no utilizables en servicios municipales)
- la efectividad de estos derechos de la Hacienda Local se llevará a cabo con sujeción a las normas y procedimientos del Derecho privado.

Ingresos de Derecho público, que son de dos categorías:

- los tributos propios (tasas, contribuciones especiales e impuestos) y los recargos exigibles sobre los impuestos de las CCAA o de otras Entidades Locales (p.e. Diputaciones o Cabildos)
 - los tributos propios los analizaremos más adelante
 - los recargos exigibles sobre impuestos de las CCAA o de otras Entidades en los casos expresamente previstos en las leyes de la CCAA
- las participaciones en los tributos del Estado y de las CCAA en la cuantía y según los criterios que se establezcan en la Ley estatal o autonómica, respectivamente.

Subvenciones:

- las subvenciones que obtengan las EELL con destino a sus obras y servicios no podrán ser aplicadas a atenciones distintas para las que fueron otorgadas (salvo, en su caso, los sobrantes no reintegrables)
- a fin de garantizar la correcta aplicación de la subvención, las Entidades públicas otorgantes podrán verificar el destino dado a las mismas
 - si resultase que las subvenciones no fueron destinadas a los fines para los que se hubieran concedido, la Entidad pública otorgante exigirá el reintegro o podrá compensarlo con otras subvenciones o transferencias a que tuviere derecho la Entidad afectada, con independencia de las responsabilidades a que haya lugar.

Operaciones de crédito:

- las Entidades Locales podrán concertar operaciones de crédito en todas sus modalidades, tanto a corto como al largo plazo, así como operaciones financieras de cobertura y gestión del riesgo del tipo de interés y del tipo de cambio
- para realizar operaciones de crédito y emisión de deuda se necesita la autorización del Estado o, en su caso, de la CCAA, y se han de tener en cuenta los objetivos de estabilidad presupuestaria y de deuda pública.

Precio público:

- es un nuevo recurso que para las Haciendas Locales recientemente introducido por la Ley.

Multas y sanciones:

- las EELL tienen potestad sancionadora.

En materia presupuestaria, la ordenación jurídica viene dada por normas estatales (debiendo los municipios acomodarse al régimen establecido en las mismas, sin perjuicio que debido a su autonomía puedan establecer los fines a los que se van a asignar los recursos disponibles); también la estructura, la forma y órganos para la aprobación del Presupuesto, los medios de impugnación del mismo y el régimen jurídico presupuestario viene establecido por leyes estatales.

c) La Hacienda Municipal. Regímenes especiales.

- Baleares: se reconoce a los Consejos Insulares de las Islas Baleares los mismos recursos previstos con carácter general para las Diputaciones Provinciales.
- Barcelona: desde 1960 tiene un régimen tributario especial; actualmente se regula por una ley de 2006.
- Madrid: desde 1963 tiene un régimen tributario especial; actualmente se regula por una ley de 2006.
- Grandes ciudades:
 - municipios con población superior a los 250.000 habitantes, las capitales de provincia de población superior a 175.000 habitantes, los municipios capitales de provincia, capitales autonómicas o sede de instituciones autonómicas, y los municipios cuya población supere los 75.000 habitantes que presenten circunstancias económicas, sociales, históricas o culturales especiales
 - destaca la creación de nuevos órganos como el Consejo Social de la ciudad, otro dedicado a la participación y defensa de los derechos de los vecinos
 - se crean también órganos para el ejercicio de las funciones de presupuestación, contabilidad, tesorería, recaudación y resolución de reclamaciones sobre actos tributarios de competencia local
 - se prevé la creación de un Observatorio Urbano para el seguimiento de la calidad de vida urbana.
- Ceuta y Melilla: desde 1955 tienen un régimen tributario especial.
- Canarias: los Cabildos Insulares tienen el mismo tratamiento que las Diputaciones Provinciales. Con la finalidad de mejorar la financiación de las Haciendas municipales canarias, la Ley del Parlamento Canario 3/1999 creó el fondo Canario de Financiación Municipal.
- Navarra: la Ley Foral 2/1995 regula las Haciendas Locales de Navarra.
- País Vasco: como ya hemos visto.

d) La Hacienda provincial.

Las especialidades de la Hacienda provincial son:

- los recursos tributarios de las Provincias se reducen a tasas, contribuciones especiales y a un recargo que pueden establecer sobre el Impuesto de Actividades Económicas
- la Provincias participan en los tributos del Estado
- pueden percibir subvenciones tanto del Estado como de las CCAA (y dentro de las subvenciones se considera como tal la participación que actualmente tienen las Provincias en las Apuestas Mutuas Deportivas del Estado)
- pueden establecer precios públicos
- pueden percibir dotaciones de las correspondientes CCAA cuando gestionen servicios propios de éstas, así como concertar operaciones especiales de Tesorería cuando asuman por cuenta de los Ayuntamientos de su ámbito territorial la recaudación de los Impuestos sobre Bienes Inmuebles y sobre Actividades Económicas.

e) Las Haciendas de las restantes Entidades locales.

La LHL regula los recursos de las Entidades Supramunicipales y de las Entidades de ámbito territorial inferior al Municipio.

8. Las facultades financieras de los Entes corporativos.

Los Entes públicos corporativos (p.e. colegios profesionales, cámaras de comercio) son representativos de intereses sectoriales y no forman parte de la Administración directa del Estado:

- carecen de la posibilidad de crear Derecho y no pueden establecer tributos.
- sin embargo, tales entes gozan del carácter de entes públicos y pueden ser titulares de determinados créditos tributarios que, si bien no han sido establecidos por ellos mismos, les son reconocidos a su favor bien en sus normas constitutivas bien en normas distintas
 - esto es, se trata de entes públicos que no pueden establecer tributos, pero sí exigirlos, cuando la Ley lo determine.

Su status jurídico en el ámbito tributario puede sintetizarse en los puntos siguientes:

- pueden ser titulares de derechos de crédito tributarios establecidos en normas estatales; son por tanto los sujetos activos de la obligación tributaria
- en otras ocasiones tienen derecho a la percepción de un porcentaje de la recaudación obtenida por el Estado en un tributo establecido y gestionado por el Estado, o bien participan mediante la percepción de lo recaudado como consecuencia de la aplicación de recargos sobre tributos estatales o locales; o son titulares de prestaciones patrimoniales impuestas de naturaleza no tributaria
- en ocasiones, la percepción establecida a su favor se recauda mediante empleo de efectos timbrados, mientras que en otras se acude al procedimiento recaudatorio ordinario que pueden llevar a cabo a través de sus propios órganos.

Tema 3. Los principios constitucionales del ordenamiento financiero

1. Valor normativo de los principios constitucionales.

Los principios constitucionales son elementos básicos del ordenamiento financiero y ejes sobre los que se asientan los distintos institutos financieros (tributo, ingresos crediticios, ingresos patrimoniales, presupuesto, ...). Estos principios tienen valor normativo y vinculante, y son aplicables por los Tribunales.

La Constitución tiene valor normativo inmediato y directo:

- la Constitución es la norma suprema del ordenamiento jurídico: *“los ciudadanos y los poderes públicos están sujetos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico”* (art. 9 CE)

- tanto los ciudadanos como los poderes ejecutivo, legislativo y judicial resultan vinculados por sus disposiciones

- el valor normativo de la Constitución se concreta no sólo en su aplicabilidad directa, sino también en su propia eficacia derogatoria

- ese valor normativo se predica también del deber de contribuir (art. 31):

1. *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.*

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

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

- este precepto constitucional sintetiza e incorpora principios tradicionales: capacidad económica, generalidad, igualdad, progresividad, reserva de ley en el establecimiento de tributos; al tiempo que plasma principios nuevos, como los de eficiencia y economía en la programación y ejecución del gasto público

- cualquier violación de estos principios podrá motivar la interposición de un recurso o cuestión de inconstitucionalidad ante el TC contra las leyes y disposiciones normativas con fuerza de ley.

La importancia decisiva de las sentencias del TC en el complejo de las fuentes del Derecho:

- el TC es independiente de los demás órganos constitucionales y tampoco se incardina en el poder judicial; sólo está sometido a la Constitución y a su propia LOTC

- su función esencial es garantizar la primacía de la Constitución; en este sentido, el TC ostenta el monopolio para la declaración de inconstitucionalidad a través de una doble vía: Recurso directo de inconstitucionalidad y Resolución de las cuestiones de inconstitucionalidad

- sus pronunciamientos deben ser tenidos en cuenta por todos los jueces, así como por el propio órgano legislativo en el momento de elaborar y aprobar las leyes.

La eficacia jurídica de los principios constitucionales no queda limitada a su apreciación por el TC (el papel de los Tribunales de Justicia):

- el TC tiene el monopolio para la declaración de inconstitucionalidad de las leyes

- los Jueces ordinarios han de plantear ante el TC la posible inconstitucionalidad de una norma **con rango de ley** aplicable al caso que están juzgando, y de cuya validez dependa en fallo

- los Jueces ordinarios pueden declarar la inconstitucionalidad de normas **con rango inferior a la ley** (además de los Decretos Legislativos no amparados por la ley delegante); además, los Jueces ordinarios no aplicarán los Reglamentos o cualquier otra disposición contrarias a la CE, a la Ley o al principio de jerarquía normativa

- también los Tribunales de Justicia ordinarios están facultados para emitir un juicio de inconstitucionalidad positiva, cuando la ley que deba aplicarse al caso haya sido tachada de inconstitucional (por una de las partes) y el Tribunal entienda que se ajusta perfectamente a la norma suprema.

Vamos a estudiar cada uno de los principios constitucionales que regulan el ordenamiento financiero:

- principios materiales: capacidad económica, generalidad, igualdad, progresividad, no confiscatoriedad, y eficiencia y economía en la programación y ejecución del gasto público
- principios formales: reserva de ley.

2. El principio de capacidad económica.

“Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica” (art. 31.1 CE)

- este principio ha actuado tradicionalmente como presupuesto y límite para la tributación
 - sólo pueden establecerse tributos cuando se produce un acto jurídico indicativo de capacidad económica (esto es, no puede establecerse una carga tributaria que no responda a la existencia de tal capacidad económica)
- tradicionalmente los tributos pueden ser directos (p.e. titularidad de un patrimonio o percepción de una renta) o indirectos (p.e. consumo de bienes, o tráfico o circulación de riqueza).

El principio de capacidad económica es el presupuesto de la imposición:

- el legislador sólo puede establecer tributos que graven la capacidad económica (actual o potencial) -> no puede establecer tributos que graven riquezas meramente virtuales o ficticias y, en consecuencia, que no expresen una real capacidad económica
- la doctrina ha definido los hechos indicativos de capacidad económica: titularidad de un patrimonio, percepción de una renta, consumo de bienes, y tráfico o circulación de riqueza)
- en este sentido, GIARDINA formuló el denominado **principio de normalidad**:
 - cuando el legislador configura una determinada situación como hecho imponible, está atendiendo a un supuesto que es indicativo de capacidad económica
 - pero esto no quiere decir que en todos los casos sea así, porque siempre habrá excepciones (por ejemplo quien vende un bien porque está con agobios económicos); en estos casos, la solución ha de venir por la vía de las exenciones o bonificaciones fiscales (no por vía de la exclusión *a priori* de la norma general).

Relacionado con la capacidad económica está la “exención del mínimo vital”:

- existe una cierta cantidad que no puede ser objeto de gravamen, porque esa cantidad es para la satisfacción de las necesidades vitales mínimas
- esta cantidad está relacionada (educación, sanidad, cultura, seguridad, ...) con las prestaciones públicas realizadas mediante el gasto público
- esta es la diferencia entre existencia de capacidad económica y de capacidad contributiva.

La exigencia de capacidad económica aparece referida y concebida como predicable de todo el sistema tributario

- es reiterada la doctrina del TC que relaciona el principio de capacidad económica no con cualquier figura tributaria en particular, sino con el conjunto del sistema
- pero la capacidad económica también ha de estar presente en cada figura tributaria, aunque de manera distinta y con intensidad diferente según cada figura tributaria; por ejemplo, en las tasas la carga tributaria es función de la intensidad con que se realiza el hecho imponible.

El principio de capacidad económica no se limita al ámbito del ordenamiento de la Administración Central, sino que se proyecta con el mismo alcance y contenido sobre todos y cada uno de los ordenamientos propios de las entidades públicas territoriales: CCAA y Corporaciones Locales.

EXAMEN: ¿Debe la capacidad económica estar presente de idéntica manera y con igual intensidad en todas las figuras tributarias? Justifique la respuesta.

EXAMEN: ¿Tiene la misma intensidad el alcance del principio de capacidad económica en las tasas y en los impuestos? Explique su respuesta.

3. El principio de generalidad.

“Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario” (art. 31 CE)

- la generalidad comienza a implantarse con el constitucionalismo, evitándose así las dispensas regias al pago de tributos
- la expresión “todos”, debido al principio de territorialidad, incluye a los españoles y a los extranjeros, y a las personas jurídicas españolas y extranjeras; además impide aplicar tributos individualizados
- en una sociedad en la que impera el principio de igualdad de los ciudadanos ante la ley, la generalidad en el ámbito tributario implica la inexistencia de privilegios o exenciones fiscales que carezcan de razón de ser
- dice el TS que la generalidad no significa que cada figura impositiva haya de afectar a todos los ciudadanos, sino al grupo de ciudadanos en idéntica situación.

El principio de generalidad tiene dos significados:

- informa el ordenamiento tributario: impide la concesión de exenciones y bonificaciones tributarias que puedan reputarse como discriminatorias
 - esto ocurre cuando se tratan de forma distinta situaciones que son idénticas, y cuando tal desigualdad no encuentre una justificación objetiva y razonable, y resulte desproporcionada
 - pero esto no significa que no se puedan conceder beneficios tributarios (aún cuando los beneficiarios tienen capacidad económica); dice el TC que los beneficios tributarios pueden estar justificados (y pueden ser constitucionalmente legítimos) cuando su finalidad es conseguir determinados fines de interés general (por ejemplo, por motivos de política económica o social, para atender al mínimo de subsistencia, por razones de técnica tributaria, etc)
- también se aplica a los entes territoriales:
 - es contrario al principio de generalidad cualquier configuración normativa que arbitrariamente dispense un tratamiento de favor a una CCAA
 - esto es, la contribución a las cargas públicas y al sostenimiento de los gastos públicos debe hacerse con criterios de generalidad, contrarios a cualquier vestigio de singularidad no justificada (y esto es así no sólo en el ámbito individual, sino también en el territorial).

4. El principio de reserva de ley y su especial relevancia en materia tributaria.

La ley como fuente del Derecho siempre ha tenido una importancia decisiva en la configuración de las instituciones financieras; en particular, la ley adquiere especial relieve en el ámbito tributario (por estar el ordenamiento tributario directamente relacionado con el derecho de propiedad de los ciudadanos); pero la ley no sólo se limita al ámbito tributario, sino que se extiende a todas las instituciones financieras básicas (tributos, deuda pública, patrimonio y monopolios).

La reserva de ley se justifica por dos motivos:

- por su conexión con otros principios constitucionales: el principio de jerarquía normativa y el de seguridad jurídica
- además, porque en una época que en que dominan las preocupaciones reformadoras y en que la Hacienda pública aparece más cargada que antaño de significación económico-social, la ley puede prestar un servicio inestimable a la seguridad, a la utilidad y a la justicia (ya que en materia financiera lo útil no es que la Administración actúe deprisa, sino que actúe bien, que actúe de manera justa).

En todos los aspectos financieros impera la ley:

- en materia tributaria, la Constitución prevé el principio de reserva de ley en el establecimiento de tributos y en el establecimiento de beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado; también en materia de Deuda Pública, en materia de Patrimonio del Estado y en materia de Monopolios.
- en materia presupuestaria también hay reserva de ley: no sólo es competencia de las Cortes Generales (o de los Parlamentos autonómicos) la aprobación del Presupuestos, sino que la propia Constitución dispone que “Las Administraciones públicas sólo podrán contraer obligaciones financieras y realizar gastos de acuerdo con las leyes”.

La reserva de ley es particularmente decisiva en el ámbito tributario:

- “Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley” (art. 31.3 CE)
- el art 133 establece que:
 1. *La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley.*
 2. *Las CCAA y las Corporaciones Locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes.*
 3. *Todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley.*
- con el advenimiento del Estado constitucional, el principio de reserva de ley cumple una doble finalidad:
 - garantiza el respeto al denominado principio de autoimposición (de forma que los ciudadanos no pagan más tributos que aquellos a los que sus legítimos representantes han otorgado su aquiescencia)
 - cumple una finalidad claramente garantista del derecho de propiedad.

Analicemos los caracteres estructurales del principio de reserva de ley:

- la reserva de ley es un instituto de carácter constitucional que excluye que la regulación de determinadas materias se realice por cauces distintos a la ley
- por otra parte, no se trata de un ejercicio discrecional de funciones por parte del poder legislativo, sino que ha de regular obligatoriamente determinadas materias
- finalmente, la regulación por ley está sometida al TC.

Alcance del principio de reserva de ley establecido en el art 31.3 CE: “Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley”

- las prestaciones patrimoniales no se identifican solamente con las prestaciones tributarias, sino que se extienden cada vez más a otras prestaciones: precios de servicios públicos industriales, cotizaciones a la Seguridad Social, pago de prestaciones farmacéuticas, etc
- pero donde el principio de reserva de ley ha alcanzado una delimitación más precisa ha sido en el campo de las obligaciones tributarias:
 - la reserva de ley en materia tributaria tiene carácter relativo: no toda la materia tributaria debe ser regulada por ley, sino sólo el establecimiento de los tributos y de beneficios fiscales que afecten a tributos del Estado
 - esto es, la Constitución no dice nada sobre el régimen jurídico de los tributos (sólo sobre su establecimiento)
 - pero dice el profesor que se entiende que establecimiento de un tributo también supone definir sus elementos esenciales (sujetos pasivos, hecho imponible, elementos de cuantificación)
 - en cualquier caso, el art. 8 de la LGT precisa que se establecerán por ley:
 - a. *La delimitación del hecho imponible, del devengo, de la base imponible y liquidable, la fijación del tipo de gravamen y de los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria, así como el establecimiento de presunciones que no admitan prueba en contrario.*
 - b. *Los supuestos que dan lugar al establecimiento de las obligaciones tributarias de realizar pagos a cuenta y su importe máximo.*
 - c. *La determinación de los obligados tributarios [...].*

d. El establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales.

e. El establecimiento y modificación de los recargos y de la obligación de abonar intereses de demora.

f. El establecimiento y modificación de los plazos de prescripción y caducidad, así como de las causas de interrupción del cómputo de los plazos de prescripción.

g. El establecimiento y modificación de las infracciones y sanciones tributarias.

h. La obligación de presentar declaraciones y autoliquidaciones referidas al cumplimiento de la obligación tributaria principal y la de pagos a cuenta.

i. Las consecuencias del incumplimiento de las obligaciones tributarias respecto de la eficacia de los actos o negocios jurídicos.

j. Las obligaciones entre particulares resultantes de los tributos.

k. La condonación de deudas y sanciones tributarias y la concesión de moratorias y quitas.

l. La determinación de los actos susceptibles de reclamación en vía económico-administrativa.

m. Los supuestos en que proceda el establecimiento de las intervenciones tributarias de carácter permanente.”

- tanto el TC como el TS han declarado el carácter relativo de la reserva de ley: la necesidad de ley tanto para crear *ex novo* el tributo como para regular sus elementos esenciales del tributo; pero no es necesaria la ley para regular aspectos no esenciales (por ejemplo, modelos de declaración e incluso determinar la base imponible y el tipo de gravamen [pero el establecimiento de los márgenes ha de hacerse por ley])

- finalmente, el TC ha señalado que el principio de reserva de ley no puede aplicarse con carácter retroactivo (se refiere a normas tributarias anteriores a la Constitución).

En conclusión:

- de acuerdo con el TC, que el establecimiento de tributos se haga con arreglo a la ley implica “que sea el propio Parlamento el que determine los elementos esenciales del tributo” (esto es, la reserva de ley no se da por satisfecha cuando el legislador no define los elementos esenciales del tributo)

- la reserva de ley es una exigencia constitucionalmente impuesta tanto a las Cortes Generales como a los Parlamentos autonómicos, de la que no pueden prescindir cuando establecen un tributo.

EXAMEN: ¿Qué prestaciones están sometidas al principio de reserva de ley de acuerdo con el artículo 31.3 de la Constitución española? ¿Qué características tienen estas prestaciones?

EXAMEN: Indique qué contenido tiene el principio de reserva de ley en materia tributaria, esto es, qué aspectos relativos al tributo deben ser necesariamente regulados por ley.

EXAMEN: Atendiendo a las exigencias derivadas del principio de reserva de ley establecido en el artículo 31.3 de la Constitución, ¿puede una norma reglamentaria establecer el modelo de declaración de un tributo sin contar con habilitación legal específica para ello? Justifique su respuesta.

5. Otros principios constitucionales con incidencia en el Derecho financiero.

a) El principio de igualdad.

La recepción constitucional del principio de igualdad y consecuencias jurídicas:

- la igualdad es un elemento básico de nuestro ordenamiento constitucional:
 - art. 14: “los españoles son iguales ante la ley”
 - art. 31.1: “un sistema tributario justo inspirado en el principio de igualdad”
- el TC ha dicho que no se puede presentar un recurso de amparo cuando se lesiona el principio de igualdad en el ámbito tributario del art. 31.1 CE (porque en este ámbito se modula la igualdad); sí es posible el recurso de amparo para el art. 14 CE.

Contenido y ámbito de aplicación del principio de igualdad: el TC ha sintetizado los criterios que mantiene en relación al principio de igualdad ante la Ley:

- el principio de igualdad exige que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas; serán iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamento racional
- el principio de igualdad no prohíbe al legislador cualquier desigualdad de trato, sino que sólo prohíbe aquellas desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas, por no venir fundadas en criterios objetivos y suficientemente razonables de acuerdo con criterios o juicios de valor generalmente aceptados
- no toda desigualdad de trato en la ley supone una infracción del art. 14 de la Constitución, sino que dicha infracción la produce sólo aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que carece de una justificación objetiva y razonable
- para que la diferenciación resulte constitucionalmente lícita no basta con que lo sea el fin que con ella se persigue, sino que es indispensable, además, que las consecuencias jurídicas que resulten de tal distinción sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de proporcionalidad en sede constitucional, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos.
- conclusión: el legislador tiene el deber de dispensar un mismo tratamiento a quienes se encuentran en situaciones jurídicas iguales, y, a su vez, prohíbe toda desigualdad que carezca de justificación objetiva y razonable o resulte desproporcionada en relación con dicha justificación.

La protección del principio de igualdad ante la Ley y en la aplicación de la Ley:

- el TC ha señalado que el principio de igualdad incluye no sólo la igualdad ante la ley, sino también la igualdad en la aplicación de la ley
- en este sentido, un mismo órgano, administrativo o judicial no puede modificar arbitrariamente el sentido de sus decisiones en casos sustancialmente iguales y, cuando considere que debe apartarse de sus precedentes, deberá ofrecer una fundamentación razonable para ello
- de ahí la afirmación del TC de que “la igualdad sólo puede operar dentro de la legalidad”.

Análisis de las presuntas vulneraciones del principio de igualdad desde la normalidad de los casos:

- el enjuiciamiento de la constitucionalidad de las leyes debe hacerse tomando en consideración el caso normal (y no las posibles excepciones a la regla prevista en la norma)
- en este sentido el TC dice que para apreciar la inconstitucionalidad por vulneración del principio de igualdad no basta con que, en situaciones puntuales y patológicas, puedan darse situaciones jurídicas puntuales y específicas en las que unos sujetos pasivos resulten beneficiados. Pues las leyes “en su pretensión de racionalidad, se proyectan sobre la normalidad de los casos, sin que baste la aparición de un supuesto no previsto para determinar su inconstitucionalidad”.

La modulación del principio de igualdad en el ámbito tributario:

- en el ámbito tributario, se considera que el principio de igualdad se traduce en "igualdad de riqueza o capacidad contributiva", en el sentido de que situaciones económicamente iguales sean tratadas de la misma manera
- esto significa que se prohíben las discriminaciones arbitrarias; sin embargo, el principio de igualdad tributaria no agota su contenido con el de capacidad económica, pues puede haber discriminaciones no arbitrarias amparadas por la Constitución.

La relación del principio de igualdad con el principio de capacidad económica y con el resto de principios constitucionales tributarios:

- el TC dice que la igualdad del art. 31 va íntimamente enlazada al concepto de capacidad económica y al principio de progresividad, por lo que no puede ser reconducida a los términos del art. 14
- en este sentido, el art. 9.2 CE ampara discriminaciones con el objetivo de corregir situaciones de desigualdad real que no son justificables.

El principio de igualdad en el gasto público:

- art. 31.2: "el gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos"
- esto es, el principio de igualdad no se predica sólo del sistema tributario, sino también del sistema financiero en su conjunto
- así, es necesario proceder a una valoración conjunta del sistema de ingresos y de gastos públicos para emitir un juicio acerca de la igualdad:
 - una desigual presión fiscal sobre un determinado sector profesional, o sobre un determinado territorio, puede encontrar su justificación en una desigual proyección del gasto público sobre ese mismo sector (por ejemplo, mayor presión fiscal en las ciudades, pero también mayor gasto público).

La dimensión territorial del principio de igualdad:

- el TC ha dicho que el principio de igualdad no puede entenderse de forma tan rígida y monolítica que conduzca a calificar como inconstitucional la desigualdad que pueda derivarse del ejercicio legítimo, por parte de las CCAA, de sus competencias en materia tributaria y financiera
- lo mismo puede indicarse respecto al ejercicio de la potestad tributaria de los municipios, ejercida en el ámbito de sus competencias para dar efectividad a los principios de autonomía local y suficiencia financiera.

En resumen:

- el principio de igualdad en el ámbito tributario se traduce en el respeto al principio de capacidad económica, de forma que situaciones económicamente iguales deben ser tratadas de la misma manera
- el principio de igualdad no veda cualquier desigualdad, sino sólo aquella que pueda reputarse como discriminatoria, por carecer de justificación objetiva y razonable, y desplegar consecuencias no proporcionadas
- el principio de igualdad no sólo exige la igualdad ante la ley, sino también la igualdad en la aplicación de la ley
- el principio de igualdad no ampara el derecho a imponer o exigir diferencias de trato en situaciones o supuestos desiguales
- el principio de igualdad debe interpretarse en conexión con las exigencias derivadas de otros principios constitucionales
- la igualdad en el marco del sistema tributario debe complementarse con la igualdad en el ordenamiento del gasto público, lo que se traduce en la necesidad de asignar equitativamente los recursos públicos.

b) El principio de progresividad y la no confiscación.

“... un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio” (art. 31.1 CE)

- el TC ha dicho que no puede exigirse la progresividad de cada una de las figuras tributarias individualmente (por ejemplo el IVA no es progresivo), sino del sistema tributario en su conjunto
 - como el IVA cada vez es más importante en el total recaudado -> el sistema tributario va siendo menos progresivo
- el principio de progresividad es “aquella característica de un sistema tributario según la cual a medida que aumenta la riqueza de los sujetos pasivos, aumenta la contribución en proporción superior al incremento de la riqueza”
- el principio de progresividad entiende que el fin del sistema tributario no es solamente recaudatorio, sino que también persigue una distribución de las rentas.

La progresividad tiene un límite infranqueable en la no confiscatoriedad:

- el principio de no confiscatoriedad dimana del reconocimiento del derecho de propiedad
- su finalidad es impedir una posible conducta patológica de las prestaciones patrimoniales coactivas, una radical aplicación de la progresividad que atentara contra la capacidad económica que la sustenta
- según el TC, el tributo puede llegar a tener alcance confiscatorio cuando se llegue a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades
 - este principio “obliga a no agotar la riqueza imponible, esto es, cuando un IRPF cuya progresividad alcanzara un gravamen del 100% de la renta”.

EXAMEN: ¿A qué obliga el principio de no confiscatoriedad?

EXAMEN: El principio constitucional de progresividad y su relación con el principio de no confiscatoriedad.

c) Los principios de eficiencia y economía en el gasto público.

“El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía” (art. 31.2 CE)

- el principio de equidad en la asignación de los recursos públicos
 - introduce un juicio de valor en la bondad o no de los fines a cuya consecución se van a destinar los ingresos públicos
 - en este sentido, la Constitución establece “principios rectores de la política social y económica”
- el criterio de eficiencia y economía en su programación y ejecución
 - establece la necesidad de aplicar procedimientos eficaces en la gestión del gasto y conseguir una óptima asignación de esos recursos.

EXAMEN: ¿Se establecen en la Constitución principios de ordenación material del gasto público? En caso de respuesta afirmativa, señale cuáles son esos principios.

Tema 4. Fuentes del Derecho financiero

1. Introducción.

No existe un sistema de fuentes específico del Derecho financiero, por lo que podemos decir que rige aquí el mismo que en el resto de las ramas del Derecho; en este sentido, el art. 7 de la LGT señala que los tributos se regirán por:

- a.- *La Constitución*
 - b.- *Los Tratados internacionales*
 - c.- *Las normas de la UE y demás organismos internacionales o supranacionales*
 - d.- *Las leyes*
 - e.- *Los reglamentos*
- añade que tendrán carácter supletorio las disposiciones generales del Derecho Administrativo y los preceptos del Derecho Común.

2. Los Tratados internacionales.

“Los Tratados internacionales válidamente celebrados, una vez publicados oficialmente en España, formarán parte del ordenamiento interno. 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. 96.1 CE).

a) Tratados que requieren previa autorización mediante Ley orgánica.

“Mediante ley orgánica, se podrá autorizar la celebración de tratados por los que se atribuya a una organización o institución internacional el ejercicio de competencias derivadas de la Constitución. Corresponde a las Cortes Generales o al Gobierno, según los casos, la garantía del cumplimiento de estos tratados y de las resoluciones emanadas de los organismos internacionales o supranacionales titulares de la cesión” (art. 93 CE)

- el paradigma de este tipo de tratados es el Tratado de 12 de junio de 1985, por el que España se adhirió a las Comunidades Europeas.

b) Tratados para los que se necesita autorización previa de las Cortes.

La prestación del consentimiento del Estado para obligarse por medio de tratados o convenios requerirá (no la aprobación de una ley) sino la previa autorización de las Cortes Generales (mediante un procedimiento especial) en los siguientes casos:

- a) Tratado de carácter político
 - b) Tratados o convenios de carácter militar
 - c) Tratados o convenios que afecten a la integridad territorial del Estado o a los derechos y deberes fundamentales establecidos en el Título I
 - d) Tratados o convenios que impliquen obligaciones financieras para la Hacienda Pública
 - e) Tratados o convenios que supongan modificación o derogación de alguna ley o exijan medidas legislativas para su ejecución
- se necesita la mayoría simple del Congreso y del Senado; o la mayoría absoluta del Congreso si el tratado no es aprobado por el Senado.

Tratados que afecten a derechos y deberes fundamentales:

- entre estos derechos y deberes se encuentran incluidos los deberes de contribuir y el principio de que el gasto público realice una asignación equitativa de los recursos públicos
- son ejemplos los convenios para evitar la doble imposición internacional y la evasión fiscal, entre otros; en concreto cabe destacarse los convenios que se suscriben para evitar la doble imposición, que tienen las siguientes características:
 - los Convenios se dedican fundamentalmente a delimitar el ámbito de aplicación de los ordenamientos tributarios de España y del país con el que se suscriben
 - los Convenios se aplican con preferencia a la legislación interna
 - los Convenios se aplican a los impuestos españoles que estén vigentes en cada momento, aunque no existieran cuando fueron suscritos
 - los Convenios establecen el principio de no discriminación, aunque suelen admitirse diferencias de trato en las deducciones de carácter personal o familiar
 - los Convenios no pueden interpretarse de forma unilateral: en todos ellos existen reglas para dirimir los conflictos de aplicación.

Tratados que impliquen obligaciones financieras para la Hacienda Pública:

- constituye el precepto que goza de más amplia tradición en nuestra historia constitucional: se ha recogido desde 1812 hasta hoy
- dice el profesor que en realidad cualquier tratado supone la asunción de una obligación para la Hacienda Pública.

Tratados que supongan modificación o derogación de una ley:

- la finalidad de este precepto es velar por la observancia del principio de reserva de Ley.

EXAMEN: ¿Se requiere autorización previa de las Cortes para la firma de convenios internacionales contra la doble imposición y la evasión fiscal? Justifique la respuesta.

3. Las leyes.

a) La Ley de Presupuestos.

Ideas generales:

- la Ley anual de Presupuestos Generales del Estado es una Ley ordinaria (no orgánica), aunque presenta ciertas peculiaridades que se estudiarán en su momento
- “La Ley de Presupuestos no puede crear tributos. Podrá modificarlos cuando una ley tributaria sustantiva así la prevea” (art. 134.7 CE)
 - esto es, puede modificar un tributo concreto cuando la ley que establece dicho tributo (u otra) prevea que la Ley de Presupuestos lo puede modificar
 - pero no los puede crear, porque la LPGE tiene muchas limitaciones durante su deliberación parlamentaria.

Modificaciones que afectan a las normas tributarias generales:

- la Ley de Presupuestos puede modificar las normas tributarias generales (en particular la LGT); en este sentido el TC dice:
 - el contenido mínimo necesario e indispensable de la Ley de Presupuestos está constituido por las previsiones de ingresos y habilitaciones de gastos
 - además, junto a este contenido mínimo, pueden tener un contenido “no necesario y eventual”; para que este contenido sea constitucionalmente correcto se exigen dos condiciones:
 - que guarde relación con gastos e ingresos, o con los criterios de política económica general
 - que no suponga una restricción ilegítima de las competencias del poder legislativo (porque disminuya sus facultades de examen y enmienda, o por afectar al principio de seguridad jurídica debido a la incertidumbre que una regulación de este tipo origina).

Modificaciones referidas a un tributo concreto: el art 134.7 CE permite, con condiciones, que la Ley de Presupuestos modifique algún tributo en particular; hay tres cuestiones debatidas por el TC:

- el significado de la expresión “modificación de los tributos”:
 - se prohíbe la creación indiscriminada de tributos mediante la Ley de Presupuestos
 - es posible introducir a través de ella alteraciones en la regulación de los tributos (incluso modificaciones sustantivas y profundas, p.e. los elementos de cuantificación o el hecho imponible) siempre que exista una norma adecuada que lo prevea
 - es admisible que se lleve a cabo a través de la Ley de Presupuestos una mera adaptación del tributo a la realidad (incluso sin norma habilitante)
- el concepto de ley tributaria sustantiva:
 - es cualquier ley, excluyendo la Ley de Presupuestos, en la que se regulen elementos de la relación tributaria que no sean meras generalizaciones o que regulen cuestiones formales
 - esto es, no es necesario que la habilitación esté contenida en la misma ley que regule el tributo; de hecho, la ley habilitante puede revestir las siguientes formas:
 - la cláusula de habilitación puede estar contenida en una Ley de Bases (puesto que esta figura puede satisfacer de manera clara las exigencias del principio de reserva de ley tributaria)
 - mayores problemas plantea la posibilidad de que la habilitación se contenga en un Decreto-Ley (el TC no se ha pronunciado directamente)
 - habitualmente la mayoría de las leyes tributarias autoriza a la Ley de Presupuestos a la modificación del tributo.
- aplicación retroactiva del art. 134.7:
 - el TC ha señalado que es exigible la habilitación previa, bien por una ley posterior a la Constitución de 1978, bien por un precepto habilitante anterior a la Constitución.

Aplicación del art 134.7 CE a las CCAA: la postura del TC es ambigua:

- el TC ha negado que el art 134.7 se aplique a las leyes de presupuestos de las CCAA, con el argumento de que el precepto tiene por objeto la regulación de una institución estatal
- pero ha admitido que las leyes de presupuestos autonómicas tienen el mismo significado y alcance que las del Estado, por lo que ha llegado a declarar inconstitucionales y nulas las disposiciones que no se conformen con ellos
- el profesor dice que el art. 134.7 debe aplicarse a las CCAA, ya que es una garantía para los ciudadanos y una limitación del poder financiero.

EXAMEN: ¿Puede la Ley de Presupuestos crear tributos? Justifique la respuesta.

EXAMEN: ¿Puede la Ley de Presupuestos modificar tributos? Justifique su respuesta. En caso de respuesta afirmativa, indique en qué supuestos puede hacerlo.

EXAMEN: El artículo 134.7 de la Constitución impide que la Ley de Presupuestos modifique los tributos, a menos que lo prevea una ley tributaria sustantiva. ¿Qué debe entenderse, a estos efectos, por “modificación” de un tributo según la doctrina del Tribunal Constitucional?

b) El decreto-ley.

Ideas generales:

- "En caso de extraordinaria y urgente necesidad, el Gobierno podrá dictar disposiciones legislativas provisionales que tomarán la forma de Decretos-Leyes y que no podrán afectar al ordenamiento de las instituciones básicas del Estado, a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el Título I, al régimen de las CCAA ni al derecho electoral general" (art. 86.1 CE)
- por tanto, las notas que caracterizan el Decreto-ley como fuente del Derecho son las siguientes:
 - es un acto normativo con fuerza de Ley que emana del Gobierno
 - solamente puede dictarse en caso de extraordinaria y urgente necesidad
 - es una norma provisional por proceder de un órgano, el Gobierno, que no tiene potestad legislativa -> su incorporación definitiva al ordenamiento jurídico se produce cuando se convalida expresamente por el Congreso de los Diputados (una vez producida la convalidación, su régimen jurídico no difiere del correspondiente a las leyes)
 - mediante Decreto-Ley no se pueden regular las materias expresamente excluidas.

La extraordinaria y urgente necesidad: la doctrina del TC puede ser resumida del modo siguiente:

- la extraordinaria y urgente necesidad debe ser explicitada por el Gobierno
- la extraordinaria y urgente necesidad no puede entenderse de manera restrictiva, sino que el Gobierno tiene en cada momento la posibilidad de discernir con gran flexibilidad la concurrencia o no de tales circunstancias
- los posibles defectos de un Decreto-Ley no se corrigen con su posterior convalidación o por su conversión en ley
- la actuación del Gobierno está sometida al control del TC.

Concreción de los aspectos tributarios excluidos de su regulación por decreto-ley según el TC:

- de acuerdo con el art 86.1 CE, el Decreto-ley no podrá afectar a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el Título I; por lo tanto, como el deber de contribuir está incluido en el Título I, parecería evidente que no puede recurrirse al expediente del Decreto-Ley como fuente de producción normativa en materia tributaria
- pero el TC matiza esto:
 - respecto de la interpretación de los límites materiales de la utilización del Decreto-ley hay que mantener una postura equilibrada (flexible) que evite las concepciones extremas
 - se impide la utilización del Decreto-ley para regular el régimen general de un derecho o deber constitucional, pero (en materia tributaria) también se impide el empleo del Decreto-ley para otro tipo de regulaciones más específicas
 - el límite material está relacionado con que el Decreto-ley afecte a un deber tributario (contenido en el Título I)
 - conclusión: un Decreto ley no puede afectar:
 - al régimen general tributario
 - ni a los elementos esenciales de los tributos que inciden en la determinación de la carga tributaria
 - por eso dice el TC que vulnera el art 86 CE "cualquier intervención o innovación normativa que, por su entidad cualitativa o cuantitativa, altere sensiblemente la posición del obligado a contribuir según su capacidad económica en el conjunto del sistema tributario"
 - pero el TC no impide que se utilice el Decreto-ley en materia tributaria:
 - es preciso tener en cuenta en qué tributo concreto incide el Decreto-Ley, qué elementos del mismo resultan alterados por este excepcional modo de producción normativa y cuál es la naturaleza y alcance de la concreta regulación de que se trate

- conclusión de los profesores:
 - es posible utilizar el Decreto-ley para regular cualquier aspecto del ordenamiento tributario
 - pero no puede emplearse el Decreto-ley:
 - para introducir modificaciones trascendentales en el régimen tributario
 - cuando la capacidad económica de los obligados se vea sensiblemente afectada
- por otra parte, el Decreto-ley no puede afectar al régimen de las CCAA; esta limitación puede tener importancia en nuestra materia, por cuanto las CCAA tienen competencias tanto respecto de los ingresos como de los gastos públicos.

Procedimiento de convalidación del decreto-ley:

- art. 86.2: “los Decretos-Leyes deberán ser inmediatamente sometidos a debate y votación de totalidad al Congreso de los Diputados, en el plazo de los treinta días siguientes a su promulgación. El Congreso habrá de pronunciarse expresamente sobre su convalidación o derogación” y 86.3 “durante el plazo establecido en el apartado anterior, las Cortes podrán tramitarlos como proyectos de ley por el procedimiento de urgencia”
- por lo tanto, son dos las vías a través de las cuales se produce la definitiva incorporación del Decreto-Ley al ordenamiento jurídico: mediante su convalidación por el Congreso o mediante su conversión en Ley cuando se tramite como proyecto de ley y se apruebe.

EXAMEN: Exponga la doctrina actual del Tribunal Constitucional en relación con la admisibilidad del Decreto-ley en materia tributaria.

EXAMEN: ¿Puede un Decreto-ley modificar sustancialmente la regulación del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas? Justifique su respuesta a la luz de la doctrina del Tribunal Constitucional sobre la materia.

EXAMEN: Indique qué aspectos tributarios no pueden ser regulados por medio de un Decreto-ley.

c) El decreto legislativo.

Ideas generales:

- es una disposición con rango de ley dictada por el Gobierno en virtud de una delegación otorgada por el Parlamento
- los caracteres de la delegación legislativa son los siguientes:
 - forma: ha de otorgarse de forma expresa mediante ley
 - materia: puede referirse a la regulación de cualquier materia, siempre que tal regulación no esté reservada a ley orgánica; tampoco puede delegarse la posibilidad de modificar la propia ley delegante, ni la de dictar normas con carácter retroactivo
 - plazo para su ejercicio: la ley delegante debe fijar necesariamente el plazo para el ejercicio de la delegación por parte del Gobierno, sin que pueda concederse por tiempo indeterminado
 - vigencia de la delegación: se agota bien por el transcurso del plazo para su ejercicio, bien por el uso que de ella haga el Gobierno mediante la publicación del decreto legislativo
 - destinatario de la delegación: lo es siempre el Gobierno, sin que a su vez pueda subdelegar en autoridades distintas
 - procedimiento: el Gobierno deberá seguir el procedimiento ordinario previsto para la elaboración de disposiciones de carácter general
 - efectos: el más importante es que el decreto legislativo tiene valor de ley, y por tanto sólo puede modificarse por otra norma con rango de ley.

Clases de delegación legislativa:

- los Textos articulados:
 - el Parlamento aprueba una Ley de Bases (Ley de delegación) en la que se fijan y precisan los principios y criterios de la delegación
 - estos principios y criterios deben conjugar dos requisitos: alcanzar el grado suficiente de claridad y concreción, y evitar un excesivo casuismo
 - el Gobierno regula *ex novo* una determinada materia, desarrollando la Ley de Bases
 - con la publicación del Decreto legislativo se agota la delegación efectuada sin que sea posible la remisión del desarrollo de los preceptos del Decreto legislativo a una posterior regulación reglamentaria
 - algunas materias tributarias se regularon hace años por Decretos legislativos articulados
- los Textos refundidos (p.e. la Ley de Haciendas Locales):
 - el Gobierno se limita a estructurar en un único texto las disposiciones que ya se encuentran vigentes, dispersas en una pluralidad de textos
 - la Ley delegante debe especificar si el Gobierno se debe limitar a la mera elaboración de un texto único o si podrá también regularizar, aclarar y armonizar los textos legales que han de ser refundidos
 - actualmente se siguen regulando algunos tributos mediante Decretos legislativos refundidos.

La fiscalización de la delegación legislativa:

- los Jueces (tanto el TC como los Tribunales ordinarios) pueden fiscalizar el uso que el Gobierno ha hecho de la delegación legislativa
- además, las leyes de delegación pueden establecer fórmulas adicionales de control (que suele ser la ratificación por las Cortes del Decreto legislativo)
- en los casos en que los decretos legislativos se extralimiten del contenido prefijado deben reputarse como nulos.

d) La potestad legislativa de las CCAA.

La Ley:

- las CCAA gozan de potestad legislativa en todas aquellas materias sobre las que tienen atribuidas competencias
- pero las Leyes autonómicas tienen ciertas singularidades:
 - el concepto de ley regional no tiene un alcance exclusivamente formal (es un acto aprobado por el Parlamento) sino que es también un concepto material (regula competencias asumidas por la CCAA)
 - de hecho, las relaciones entre las Cortes Generales y la Ley regional no se rigen por el principio de jerarquía, sino por el principio de competencia
 - existen ciertos principios que vinculan muy directamente a las Asambleas regionales: unidad de la nación española, igualdad, solidaridad, limitación territorial de sus efectos y respeto al principio de libre circulación de personas y bienes
 - las leyes de las CCAA no serán inconstitucionales por regular materias afectadas por tales principios, sino sólo por vulnerar su contenido
 - cuando el Gobierno impugne las leyes regionales se produce automáticamente la suspensión de la disposición impugnada (art. 161.2 CE), aunque el Tribunal deberá ratificar o levantar la suspensión en un plazo no superior a 5 meses
 - esta suspensión no se produce cuando se impugna una Ley de Cortes Generales.

El Decreto-ley:

- en los primeros Proyectos de Estatutos de Autonomía de Cataluña y el País Vasco se contempló la posibilidad de que tales CCAA aprobaran Decretos-leyes, pero finalmente se rechazó tal posibilidad
- pero los Estatutos de Autonomía aprobados últimamente (Valencia, Cataluña, Andalucía, Canarias, etc) admiten la posibilidad de que los gobiernos autonómicos puedan dictar Decretos-leyes.

El Decreto legislativo:

- la delegación legislativa también es admisible en el ámbito autonómico
- de hecho, casi todos los Estatutos de Autonomía regulan la delegación legislativa.

4. Los reglamentos.

a) La potestad reglamentaria: concepto y fundamento.

Un reglamento es una disposición de carácter general que, aprobada por el poder ejecutivo, pasa a formar parte del ordenamiento jurídico, erigiéndose en fuente del Derecho:

- el reglamento tiene un doble límite, la Constitución y las Leyes
- el Reglamento se encuentra sujeto y condicionado por la Ley:
 - el ejercicio de la potestad reglamentaria no puede manifestarse en la regulación de materias que estén constitucionalmente reservadas a la Ley
 - el reglamento no puede ir directa ni indirectamente contra lo dispuesto en las leyes
 - cuando el Reglamento se dicte en desarrollo de una ley deberá atenerse fielmente a los dictados de la misma.

El Reglamento y la Ley presentan entre sí las diferencias que son propias del poder del que emanan:

- la Ley es una norma primaria, sólo condicionada por la Constitución
- el Reglamento constituye una norma general, pero con un alcance doblemente condicionado (por la Constitución y por la ley) y representa la subsistencia del denominado principio monárquico del Antiguo Régimen, que ha adquirido carta de naturaleza en el ordenamiento constitucional.

Finalmente, el reglamento está relacionado con los actos administrativos:

- son semejantes porque ambos son actos de la Administración
- son diferentes porque el Reglamento se integra en el ordenamiento jurídico (constituye una fuente de Derecho) mientras que los actos administrativos son actos ordenados que no se integran en el ordenamiento (son sólo una consecuencia de la aplicación de este mismo ordenamiento).

b) El ejercicio de la potestad reglamentaria.

Ideas generales:

- la competencia para dictar reglamentos:
 - en el ámbito estatal, la potestad reglamentaria se atribuye expresamente al Gobierno y sólo al Gobierno (art 97 CE)
- los límites materiales del reglamento:
 - la Constitución y las Leyes son los límites infranqueables del ejercicio de la potestad reglamentaria
- el control de la potestad reglamentaria:
 - el control de la potestad reglamentaria está atribuido, con carácter general, a los Tribunales de Justicia (Jurisdicción contencioso-administrativa) y, en determinados supuestos (p.e. las normas forales), al propio TC
 - el TC es competente para conocer de las impugnaciones que el Gobierno realice contra las "disposiciones y resoluciones adoptadas por los órganos de las CCAA" (art. 161.2 CE)
 - también la LOTC prevé la posibilidad de que el TC se pronuncie en determinados conflictos de competencia entre el Estado y las CCAA, con motivo de la aprobación o no aprobación de un determinado Reglamento.

La potestad para dictar reglamentos en el ordenamiento financiero estatal:

- el art. 97 CE atribuye expresamente la titularidad de la potestad reglamentaria únicamente al Gobierno, con lo cual cabe la duda de si algún otro órgano de la Administración también ostenta tal potestad
- según el profesor, con el Gobierno no se agotan las posibilidades de ejercicio de las competencias reglamentarias:
 - es posible que órganos administrativos distintos del Gobierno (por ejemplo un Ministro) ejerzan potestades reglamentarias, siempre que estén específicamente habilitados para ello por una Ley (a esta potestad se la puede denominar derivada, para distinguirla de la potestad originaria que la CE atribuye al Gobierno)
 - en el ámbito tributario, esta potestad reglamentaria derivada se encuentra reconocida expresamente en la LGT
 - la característica fundamental de la potestad reglamentaria derivada es que no puede ser presumida, sino que debe ser atribuida de forma pormenorizada e individualizada por medio de una Ley
 - no obstante, la LGT permite que el reconocimiento de la potestad reglamentaria a los Ministros se realice en una norma de rango reglamentario
- conclusión: las normas tributarias pueden atribuir competencias reglamentarias a favor de órganos administrativos diferentes al Gobierno.

EXAMEN: Indique qué órgano u órganos son titulares de la potestad reglamentaria en el ordenamiento financiero estatal.

c) La potestad reglamentaria de las CCAA y de los EELL.

También las CCAA son titulares de la potestad reglamentaria; esta potestad reglamentaria puede ejercitarse:

- bien en desarrollo de leyes propias y con sujeción a lo dispuesto en ellas
- o bien en desarrollo de las bases contenidas en la normativa estatal
- la titularidad de esta potestad reglamentaria está atribuida expresamente en los distintos Estatutos de Autonomía a los respectivos Gobiernos autónomos, y algunos Estatutos también la atribuyen a los Consejeros.

El análisis de la potestad reglamentaria de las Entidades Locales presenta unos matices sustancialmente distintos, ya que las EELL no tienen potestad legislativa (razón por la cual la potestad normativa reglamentaria adquiere una inusitada relevancia):

- la potestad reglamentaria de las Corporaciones Locales en materia tributaria se ejerce a través de Ordenanzas fiscales reguladoras de sus tributos propios y de Ordenanzas generales de gestión, recaudación e inspección
- además, las Corporaciones pueden emanar disposiciones interpretativas y aclaratorias de las mismas
- de acuerdo con la LHL, el procedimiento de aprobación de las Ordenanzas es el siguiente:
 - aprobación inicial por el Pleno de la Corporación, por mayoría absoluta del número legal de sus miembros
 - información pública y audiencia a los interesados por el plazo mínimo de treinta días para presentación de reclamaciones y sugerencias
 - resolución de reclamaciones y sugerencias presentadas dentro del plazo anterior y aprobación definitiva por el Pleno
 - publicación del texto íntegro de la Ordenanza en el Boletín Oficial de la Provincia
 - entrada en vigor de la Ordenanza una vez transcurridos 15 días a partir de dicha publicación.

d) Las órdenes ministeriales interpretativas y otras disposiciones administrativas.

Las órdenes interpretativas:

- “en el ámbito de las competencias del Estado, la facultad de dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias de las leyes y demás normas en materia tributaria corresponde en exclusiva al Ministro de Hacienda. Las disposiciones interpretativas o aclaratorias serán de obligado cumplimiento para todos los órganos de la Administración tributaria y se publicarán en el Boletín Oficial que corresponda” (art. 12.3 LGT)
- la inserción de estas Órdenes interpretativas en el BOE ha introducido cierta confusión:
 - en el BOE se deberían publicar solo las normas reglamentarias de alcance general
 - pero las órdenes interpretativas no tienen alcance general: pues únicamente vincula a los órganos administrativos (pero no a los administrados)
 - por otra parte, la orden interpretativa surte efectos desde el momento en que entra en vigor (pero no antes)
 - en cualquier caso, estas órdenes interpretativas no vinculan a los Tribunales de Justicia
- el problema esencial que plantean este tipo de pronunciamientos administrativos radica en determinar cuál es su naturaleza jurídica:
 - el profesor opina que no tienen carácter jurídico, es decir, no tienen capacidad para innovar el ordenamiento
 - en consecuencia, si no existe la debida habilitación legal, las normas jurídicas dictadas deben ser consideradas nulas.

Otras disposiciones administrativas:

- en el ámbito del Derecho Público (y en particular en el Derecho Tributario), los órganos superiores de la Administración publican documentos (Circulares, Instrucciones, Resoluciones, etc) en que se interpretan y analizan normas legales o reglamentarias, o se imparten directrices u órdenes a los órganos jerárquicamente dependientes
- estos documentos no tienen en general carácter normativo (no vinculan a los administrados, ni mucho menos a los Tribunales)
 - pero en ocasiones pueden llegar a integrar normas reglamentarias (por ejemplo, un modelo de declaración de tributos), siempre que la integración esté expresamente prevista y que la disposición tenga la misma publicidad que la norma que integra
 - además, estos documentos sirven a la seguridad jurídica.

5. El Derecho supletorio de las normas financieras.

a) El Derecho supletorio en el ordenamiento tributario.

“Tendrán carácter supletorio las disposiciones generales del Derecho administrativo y los preceptos del Derecho común” (art. 7.2 LGT); de esta norma se pueden derivar varias consideraciones:

- el ordenamiento tributario está esencialmente encuadrado dentro del denominado Derecho Público; esta adscripción es intensa en lo que se refiere a los procedimientos (regulados por la Ley 30/1992) a través de los cuales se aplican las normas tributarias
 - la Ley 30/1992 establece que los procedimientos tributarios se regularán por sus normas específicas y supletoriamente por lo dispuesto en la propia Ley 30/1992
- las normas generales de Derecho Público son aplicables a la materia tributaria de modo directo, no sólo con carácter supletorio
 - la doctrina jurisprudencial recaída en materias del Derecho Público se proyecta sobre el ordenamiento tributario
- la referencia al Derecho común como elemento normativo supletorio no debe entenderse como referencia exclusiva y excluyente al Derecho Civil, sino también al Mercantil, Laboral, etc.

b) El Derecho supletorio en el ordenamiento presupuestario.

Las normas presupuestarias se aplican sólo a la Hacienda de la Administración Central del Estado y a la de los Organismos públicos dependientes de éste

- tanto en el caso de las Corporaciones Locales (Ley 39/1988 reguladora de las Haciendas Locales) como en el caso de las CCAA (Leyes generales presupuestarias autonómicas) existen ordenamientos sectoriales distintos, aunque informados en principios análogos a los que recoge la propia Ley General Presupuestaria.

6. Otras fuentes del ordenamiento financiero.

a) La costumbre y el precedente administrativo.

“La costumbre sólo regirá en defecto de ley aplicable, siempre que no sea contraria a la moral o al orden público y que resulte probada. Los usos jurídicos que no sean meramente interpretativos de una declaración de voluntad tendrán la consideración de costumbre” (art 1.3 CC); esto es, son tres los requisitos que debe reunir la costumbre:

- no debe existir ley aplicable al caso
- la costumbre no debe ser contraria a la moral ni al orden público
- la costumbre debe ser probada.

En el ordenamiento financiero no tiene aplicación la costumbre como fuente de Derecho, debida a la reserva de ley que tiene esta materia; incluso los reglamentos sólo tienen la consideración de fuente en la medida en que sean llamados por la ley a desarrollar las previsiones contenidas en aquélla.

Distintos de la costumbre son el uso y el precedente administrativo:

- el uso o práctica administrativa es la reiteración de las conductas y comportamientos por parte de los órganos administrativos
- el precedente administrativo es la norma inducida de varias decisiones de la Administración en el ejercicio de actividades discrecionales y vinculantes, ante supuestos idénticos; esto es, el precedente es el criterio decisorio aplicado reiteradamente por un órgano administrativo
- pues bien, ni uno ni otro constituyen fuente del Derecho Financiero.

b) Los principios generales del Derecho.

“Los principios generales del Derecho se aplicarán en defecto de ley o costumbre, sin perjuicio de su carácter informador del ordenamiento jurídico” (art. 1.4 CC)

- los principios generales del Derecho son el “conjunto normativo no formulado”, esto es, el conjunto de normas que no se manifiestan en forma de ley ni costumbre
- estos principios generales cumplen una triple función: son fundamento del orden jurídico, orientan la labor interpretativa y actúan como fuente en caso de insuficiencia de la ley y de la costumbre.

c) La jurisprudencia.

“La jurisprudencia complementará el ordenamiento jurídico con la doctrina que, de modo reiterado, establezca el TS al interpretar y aplicar la ley, la costumbre y los principios generales del Derecho” (art. 1.6 CC)

- jurisprudencia del TS
 - aunque en principio no es fuente del Derecho en sentido estricto (sino que constituye un medio para complementar el ordenamiento jurídico), en muchos casos la jurisprudencia del TS sí llega a innovar el Derecho.
- jurisprudencia del TC
 - tiene una importancia. que es, en muchos casos, propia de una función constituyente.
- jurisprudencia del TJCE (Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas)
 - garantiza el respeto a los Tratados constitutivos de la Unión tanto de la legislación europea como de la legislación nacional
 - en el ejercicio de esta función, sus sentencias constituyen una fuente complementaria del Derecho
 - puede llegar a expulsar del ordenamiento aquellas normas que contradigan los Tratados, comportándose como un auténtico “Tribunal Constitucional Comunitario”
 - su actuación se produce a instancia de las Instituciones comunitarias, de alguno de los Estados miembros, o de algún órgano jurisdiccional nacional.

7. La codificación en el ordenamiento financiero.

Por lo que respecta al ordenamiento tributario, el deseo de disponer de un texto legal en que se contuvieran los principios comunes a todos los tributos viene de antiguo -> la primera Ley General Tributaria (LGT) se promulgó en 1963, que fue derogada por la actual Ley 58/2003:

- es una ley larga y detallada debido a que:
 - regula ciertos institutos jurídicos que no tenían reflejo en la anterior Ley de 1963
 - muchos preceptos que antes se encontraban en normas de rango reglamentario han sido incorporados al texto legal
- reúne en una sola norma los preceptos, sobre todo referidos a la aplicación de los tributos, que se habían ido dictando de manera fragmentaria y asistemática
- plantea dudas sobre su ámbito de aplicación material:
 - parece tener una vocación de aplicación general a todas las Administraciones territoriales
 - de hecho, algunos preceptos, de modo expreso, excluyen la aplicación de ciertas reglas a las CCAA y a los EELL
- es más sistemática que la norma de 1963.

También viene de antiguo la necesidad de reunir en un texto legal único las normas del Derecho Presupuestario -> la Ley 47/2003 aprobó la Ley General Presupuestaria (LGP)

- pero la uniformidad en el ámbito presupuestario es menor que en el ámbito tributario debido a la autonomía política de CCAA y EELL
- esto es, existe una cierta diversidad en el ámbito presupuestario de las distintas Administraciones Públicas españolas
- las finalidades perseguidas por la LGP son:
 - adecuar la normativa presupuestaria estatal al marco general de equilibrio presupuestario de las Administraciones Públicas territoriales
 - adaptar las normas presupuestarias a las nuevas funciones asumidas por las demás Administraciones territoriales, así como al nuevo marco de la Unión Económica y Monetaria europea
 - adoptar las modernas técnicas de presupuestación, control y contabilidad de la gestión pública
 - sistematizar, una vez más, en un texto único las continuas modificaciones introducidas en la antigua LGP de 1988.

Tema 5. Aplicación de las normas financieras

1. Ámbito espacial de aplicación.

El art. 11 de la LGT señala que las leyes reguladoras de cada tributo podrán determinar los criterios de aplicación espacial (que puede ser residencia o territorialidad); si la regulación del tributo no determina el criterio de aplicación espacial, entonces:

- los tributos personales se exigirán conforme al criterio de residencia habitual
- los tributos reales se exigirán según el criterio de territorialidad (lugar donde radican los bienes) que resulte más adecuado a la naturaleza del objeto gravado.

Surgen cuatro cuestiones:

- respecto a la aplicación espacial de las normas conviene distinguir dos aspectos diferentes: la eficacia de la ley en el espacio y la extensión de la ley
 - una vez que se ha concretado el espacio sobre el que la ley produce efectos:
 - todos los Tribunales de Justicia deberán aplicarla y tenerla en cuenta como un elemento integrante del ordenamiento jurídico
 - la integración de la ley en el ordenamiento jurídico determina que sea tenida en cuenta (siquiera sea como elemento interpretativo de ese mismo ordenamiento del que forma parte)
 - cuestión distinta es determinar la extensión de la ley en el espacio, esto es, determinar los hechos que la ley de un Estado puede regular cuando los mismos se realicen total o parcialmente fuera de su territorio o por ciudadanos de otro Estado
- respecto a la determinación del ámbito espacial de aplicación de las normas tributarias se puede adoptar el criterio de la nacionalidad o el de territorialidad
 - criterio de la nacionalidad (importante en USA pero poco importante en España): las leyes tributarias se aplican a todos los ciudadanos que ostenten la nacionalidad española (fuere cual fuere el lugar en el que residieren y fuere cual fuere el lugar donde se realizare el hecho imponible)
 - este es el criterio que suele regir en las materias en las que prima la consideración individualizada del ciudadano, como es el caso de los tributos personales
 - criterio de la territorialidad (es el principal criterio): las leyes tributarias españolas sólo se aplican a quienes residieran en territorio español (o tuvieran con el mismo alguna relación, por ejemplo que obtengan rentas en España)
 - este criterio suele regir en las leyes penales, las de policía y las de seguridad pública; también, como dice el artículo 11 LGT, en los tributos que no sean personales.
- respecto al fundamento de la exclusión del criterio de nacionalidad como criterio de aplicación de las normas tributarias hay que analizar una doble perspectiva:
 - desde una perspectiva formal: el fundamento de la adopción del criterio de la residencia en la aplicación de los tributos personales (en detrimento de otros como pudiera ser el criterio de nacionalidad) es plenamente jurídico (porque cuando una regla se incorpora a un precepto adquiere carácter normativo, esto es, resulta de obligado cumplimiento)
 - desde una perspectiva material (o *ratio legis*): el criterio de territorialidad permite sancionar los comportamientos antijurídicos que comporta la sujeción a gravamen de hechos realizados en el extranjero por quien carezca de la condición de ser residente de España; también favorece que todos los que tienen una determinada relación con el Estado sean llamados a su financiación

- respecto a la regulación de los criterios que hace la LGT:
 - el profesor dice que establecer como criterio de sujeción en los tributos personales el de residencia efectiva no es coherente con los criterios que tradicionalmente se han utilizado en las leyes de tales impuestos personales para determinar la sujeción a los mismos; tradicionalmente se ha aplicado también el criterio de territorialidad (en virtud del cual se sujetan a tributación en España las rentas obtenidas en España o satisfechas por personas residentes en España)
 - en sentido inverso al anterior, tampoco puede decirse que el criterio de sujeción a los impuestos que gravan el patrimonio o las adquisiciones a título gratuito sea el de territorialidad, puesto que ello será cierto cuando se trate de sujetos por obligación real, no cuando se trate de sujetos por obligación personal, en cuyo caso se atenderá al criterio de residencia efectiva.

2. Ámbito temporal de aplicación.

a) La entrada en vigor y el cese de vigencia.

Entrada en vigor de las leyes tributarias:

- el art .10.1 LGT se limita a reproducir lo que dispone el art. 2.1 CC: “las normas tributarias entrarán en vigor a los veinte días de su completa publicación en el boletín oficial que corresponda, si en ellas no se dispone otra cosa”
- la LGT añade algunas reglas más:
 - las normas tributarias se aplicarán por plazo indeterminado, o por el plazo determinado en ellas mismas
 - las normas tributarias se aplicarán a los tributos devengados desde su vigencia (si los tributos son instantáneos: p.e. IVA)
 - las normas tributarias se aplicarán a los tributos cuyo período se inicie desde su entrada en vigor (si nos encontramos ante tributos periódicos: p.e. IRPF), salvo que se indique otra cosa (ver pág. 66).

Cese de la vigencia de las normas tributarias:

- como cualquier ley, las leyes tributarias pueden cesar en su vigencia por tres causas:
- transcurso del tiempo prefijado en la misma:
 - el transcurso del tiempo prefijado en la propia ley determina que cese su vigencia
 - se suscita el problema de determinar si cuando las normas con plazo de vigencia determinado se extinguen, recuperan su vigencia aquellas leyes que derogaron
 - si las leyes fueron derogadas -> no vuelven a entrar en vigor por el hecho de que la ley que las derogó hay cumplido el término de su vigencia
 - “por la simple derogación de una ley no recobran vigencia las que ésta hubiere derogado” (art. 2.2 CC)
 - cuestión distinta es la de las leyes que fueron suspendidas por la ley temporalmente limitada; en este caso, la ley suspendida recupera automáticamente su vigencia al perder vigencia la ley suspensora
- derogación expresa por otra ley posterior:
 - la derogación por una ley posterior constituye causa del cese de su vigencia
 - también cabe entender derogada una ley por su manifiesta incompatibilidad con una ley posterior
- derogación tácita o implícita:
 - la derogación tácita se produce en todos aquellos supuestos en los que la nueva ley regula la misma materia de forma diferente y contradictoria con la regulación legal hasta entonces vigente
 - esta derogación afecta a los preceptos de la ley anterior que sean incompatibles con la ley posterior

- otra forma del cese de la vigencia es la declaración de inconstitucionalidad:
 - tal declaración determinará que sólo permanezca vigente la parte de una ley que no se encuentre afectada por la declaración de inconstitucionalidad
 - no obstante, la declaración de inconstitucionalidad presenta algunas peculiaridades que deberían impedir que pudiera considerarse como una modalidad más de derogación, porque la nulidad despliega una eficacia jurídica muy superior a la propia de la simple derogación: la nulidad tiene efectos *ex tunc* (afecta a las situaciones pasadas), mientras que los efectos de la derogación son *ex nunc* (afecta a situaciones futuras)
 - teoría prospectiva del TC: pero el TC ha considerado consolidadas (cosa juzgada) las situaciones creadas antes de declarar inconstitucionales ciertos preceptos de la ley del IRPF.

Una cuestión distinta es la que hace referencia a la “ultraactividad de las leyes tributarias”:

- se produce tal situación cuando una Ley, expresa o tácitamente derogada, continúa aplicándose a situaciones de hecho nacidas con anterioridad a su derogación
- esto ocurre cuando de forma expresa se dispone que la normativa derogada continuará aplicándose a los supuestos de hecho nacidos durante el período en el que la ley se encontraba vigente (p.e. la derogación de la deducción por adquisición de vivienda).

b) La retroactividad de las normas financieras.

El art 10.2 LGT establece que las normas tributarias no tendrán carácter retroactivo, salvo que dispusieran otra cosa (esto también lo dice el art. 2.3 CC); en cualquier caso, ni el ordenamiento constitucional ni la legislación ordinaria prohíben la retroactividad de las normas tributarias

- principio de irretroactividad (art. 9.3 CE): solo son irretroactivas las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de los derechos individuales .

Esto es, las leyes tributarias pueden desplegar eficacia retroactiva cuando expresamente lo establezcan y ello sea constitucionalmente admisible (esto es, la retroactividad no ha de chocar con otros principios que constitucionalmente aparezcan protegidos, como pueden ser los principios de seguridad jurídica, capacidad económica, interdicción de la arbitrariedad, etc)

- el TC rechaza la retroactividad absoluta (que afecta a situaciones jurídicas consolidadas, porque de lo contrario se afectaría la seguridad jurídica), pero el TC acepta la retroactividad relativa o impropia (que afecta a relaciones jurídicas aún no concluidas: p.e. la modificación del IRPF cuando así lo señale la Ley modificadora)
- en particular, se aplicarán con carácter retroactivo (siempre que no hubiere alcanzado firmeza el acto en que se hubieran aplicado) las normas sancionadoras y las que establezcan recargos cuando su aplicación resulte más favorable al interesado
- las leyes tributarias de carácter procedimental (al igual que en general las leyes procesales) se aplican retroactivamente (incluso a hechos producidos con anterioridad a su entrada en vigor)
- la aplicación retroactiva de las disposiciones aclaratorias o interpretativas merece alguna atención:
 - si se trata de disposiciones meramente interpretativas -> no cabe hablar de eficacia retroactiva (dado que carecen de valor normativo y no innovan el ordenamiento jurídico)
 - si se trata de disposiciones que, so pretexto de aclarar o interpretar, innovan el ordenamiento, la retroactividad deberá deducirse de lo que se establezca en la norma correspondiente
- finalmente, los reglamentos nunca se pueden aplicar de forma retroactiva.

EXAMEN: ¿Pueden ser retroactivas las leyes tributarias? Justifique su respuesta. En caso de respuesta afirmativa, indique cuando es constitucionalmente admisible la retroactividad.

EXAMEN: ¿procede en algún caso la aplicación retroactiva de las disposiciones sancionadoras? En caso de respuesta afirmativa indique en qué casos procede.

EXAMEN: ¿Qué límites existen a la retroactividad de las leyes tributarias?

3. La interpretación de las normas financieras.

a) Naturaleza jurídica de las normas financieras.

El ingreso (Derecho tributario) y el gasto público (Derecho presupuestario) son los dos grandes sectores en los que se concreta la actividad financiera:

- hace tiempo se consideraba que las normas financieras eran normas jurídicas sólo en un sentido formal
- pero hoy en día se acepta que en las normas tributarias concurren los caracteres propios de toda norma jurídica:
 - la existencia de una voluntad (proveniente del órgano con facultades de creación del Derecho)
 - el nacimiento de una obligación o de una autorización (vinculadas a una determinada situación de hecho)
 - la imposición de una determinada sanción a aplicar en los supuestos de incumplimiento del mandato normativo.

b) Interpretación de las normas tributarias.

El art 12.1 LGT establece que las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el art 3.1 CC ("las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas"):

- el elemento interpretativo más importante es la realidad social
- por otra parte, ¿qué significado que debe atribuirse en el ordenamiento tributario a conceptos jurídicos que ya han sido elaborados en otras ramas del ordenamiento?
 - la ley tributaria puede proceder a calificar de manera autónoma los conceptos que en la misma se emplean, pero ello debe hacerse cuando existan sólidas razones para ello, lo que sólo ocurrirá en dos supuestos:
 - cuando la novedad de la institución comporte la ausencia de otras definiciones normativas formuladas por otras ramas del Derecho
 - en aquellos casos en que, por razones estrictamente fiscales, el ordenamiento tributario formula de manera expresa una calificación que, en caso contrario, no produciría los mismos resultados.

c) Las consultas en materia tributaria.

La consulta tributaria es la petición que se realiza a la Administración para que se pronuncie sobre una materia tributaria que afecta a quien la realiza:

- la contestación a una consulta es una interpretación autorizada de las normas tributarias, pero no puede equipararse a las disposiciones generales interpretativas o aclaratorias comentadas anteriormente (debido a la publicidad y generalidad de éstas, frente a la concreción de las contestaciones dadas a las consultas)
- para acentuar la eficacia de las consultas y mejorar la seguridad jurídica, la LGT establece:
 - las contestaciones tendrán, con carácter general, efectos vinculantes
 - se difundirán periódicamente las contestaciones que se consideren de mayor trascendencia
- el órgano competente para contestar es el centro directivo del Ministerio de Hacienda que tenga atribuida la iniciativa para la elaboración de disposiciones tributarias, su propuesta o interpretación, esto es, la Dirección General de Tributos.

Los requisitos que debe reunir la consulta son muy simples:

- están legitimados para plantear la consulta los sujetos pasivos y los demás obligados tributarios
- el objeto de la consulta lo constituye el régimen y la calificación tributaria que corresponde al sujeto
- la consulta debe ser escrita
- debe plantearse antes de la finalización del plazo establecido para el ejercicio de los derechos, la presentación de declaraciones o autoliquidaciones o el cumplimiento de otras obligaciones tributarias
- debe contener los antecedentes y las circunstancias del caso
- debe plantear las dudas que suscite la normativa tributaria aplicable
- debe incluir cuantos datos y elementos sean necesarios para la formación de juicio por parte de la Administración.

Por lo que se refiere al procedimiento para contestar las consultas, la LGT dice únicamente que el plazo máximo para contestar será de 6 meses.

En cuanto a los efectos de la contestación:

- tiene efectos vinculantes para los órganos encargados de la aplicación de los tributos, tanto en la relación que tengan con el consultante como respecto de otros obligados que presenten los mismos hechos y circunstancias
- el consultante no incurre en responsabilidad alguna si acomoda su actuación a la contestación
 - esto no significa que el consultante se encuentre vinculado a lo contestado (porque pueden recurrirse los actos dictados de acuerdo con los criterios mantenidos en las contestaciones)
- los terceros no están vinculados por las contestaciones (no obstante, una actuación realizada de acuerdo con una contestación exime de responsabilidad tributaria)
- los Tribunales Económico-Administrativos (porque no aplican tributos, sino que resuelven reclamaciones) y los órganos jurisdiccionales no están vinculados por las contestaciones.

EXAMEN: ¿Qué órganos y/o personas quedan vinculados por las contestaciones a consultas tributarias? En el desarrollo de su respuesta indique si el consultante queda vinculado por la contestación dada a su consulta.

EXAMEN: ¿Vinculan las contestaciones a consultas a los Tribunales Económico-Administrativos? Justifique su respuesta.

EXAMEN: ¿Pueden tener las contestaciones a consultas tributarias efectos vinculantes para la Administración tributaria respecto de personas distintas del consultante? En caso de respuesta afirmativa, indique en qué casos puede suceder lo indicado.

EXAMEN: ¿Quedan los órganos de la Inspección de Tributos vinculados por las contestaciones a consultas tributarias? Justifique su respuesta. Respuesta mía: Sí, porque los órganos vinculados son los de aplicación (gestión, recaudación e inspección) de los tributos.

d) La interpretación de las normas reguladoras del gasto público.

Las controversias suscitadas en relación con la interpretación de las normas tributarias no se han repetido en la interpretación de las normas reguladoras del gasto público por dos motivos:

- porque la tradicional ausencia de principios constitucionales en la materia ha privado de singularidad a unas normas cuya interpretación y aplicación ha seguido los pasos propios de cualquier otra norma administrativa
- porque el distanciamiento con que los ciudadanos han contemplado el fenómeno del gasto público ha alejado de este ámbito la belicosidad con que de siempre han sido acogidas las normas tributarias y, por consiguiente, los contenciosos surgidos en relación con la normativa reguladora del gasto han sido muy escasos.

4. La analogía en el derecho financiero.

El art. 4 CC establece:

1. Procederá la aplicación analógica de las normas cuando éstas no contemplen un supuesto específico, pero regulen otro semejante entre los que se aprecie identidad de razón.
2. Las leyes penales, las excepcionales y las de ámbito temporal no se aplicarán a supuestos ni en momentos distintos de los comprendidos expresamente en ellas.
3. Las disposiciones de este Código se aplicarán como supletorias en las materias regidas por otras leyes.

El CC tiene carácter de Derecho supletorio en relación con el ordenamiento tributario, por lo que se ha planteado la cuestión de si resultan aplicables al Derecho tributario las reglas sobre analogía:

- la LGT establece que “no se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales” (art. 14 LGT)
- por tanto la analogía en Derecho tributario está admitida con carácter general (bien en normas con naturaleza material o naturaleza procedimental) y sólo será inaplicable en los casos anteriores (que está expresamente prohibida).

EXAMEN: La analogía resulta inadmisibles en la regulación de ciertos aspectos del Derecho tributario. ¿Cuáles son estos aspectos?

EXAMEN: ¿Puede ser objeto de aplicación analógica el régimen de los obligados al pago de un tributo? Justifique su respuesta.

EXAMEN: ¿Puede aplicarse la analogía en relación con los elementos cuya regulación está sometida a la reserva de ley? Justifique su respuesta.

5. El fraude de ley tributaria (o "conflicto en la aplicación de las normas tributarias").

a) Concepto.

El fraude de ley (que algunos también denominan “abuso del derecho”) es un acto que origina un resultado contrario a una norma jurídica y que se ha amparado en otra norma dictada con distinta finalidad; para cometer fraude de ley tienen que existir dos normas:

- una norma que ampara el acto realizado (norma de cobertura)
- y otra norma cuya vulneración se pretende (norma defraudada)
- por ejemplo, para no pagar el impuesto asociado a la compraventa de una vivienda se hace lo siguiente: se constituye una sociedad en la que un socio A aporta la vivienda y otro B una cierta cantidad de dinero, e inmediatamente se disuelve la sociedad y el socio A se queda con el dinero y el socio B con la vivienda
- el fraude de ley, obviamente, pretende reducir la obligación tributaria.

En la regulación del fraude de ley hay que distinguir entre las normas generales y las dictadas para algunos tributos concretos:

- las normas generales:
 - el término “fraude de ley” utilizado tradicionalmente se ha sustituido por el de “conflicto en la aplicación de la norma”
 - para que exista fraude (“conflicto” dice la ley) es necesario evitar total o parcialmente el hecho imponible (o minorar la base o la deuda tributaria) mediante actos en los que se den algunos requisitos:
 - que los actos sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.
 - que de la utilización de esos actos no se deriven efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido de los actos o negocios usuales
- las normas especiales dictadas para algunos tributos:
 - por ejemplo, las que regulan las operaciones de reestructuración empresarial.

En el ámbito tributario, el fraude de ley presenta una singular importancia por dos razones fundamentalmente:

- por el deseo de obviar la aplicación de las normas tributarias, o conseguir una minoración de las cargas fiscales
- porque la propia configuración de las normas tributarias ofrece claras posibilidades al fraude de ley, al asumir en no pocas ocasiones como presupuesto de hecho la forma jurídica en vez de la realidad económica.

La existencia de diversas normas que pueden ser utilizadas alternativamente por los sujetos interesados no implica la existencia de fraude (porque esta situación resulta muy frecuente en Derecho tributario); para que exista fraude se han de dar unos requisitos acumulativos:

- los sujetos realizan un acto [una figura jurídica insólita o inusual] distinto al que normalmente configura el presupuesto de hecho (pero el acto realizado conduce a unos resultados económicos iguales o equivalentes al que configura el presupuesto de hecho)
- el acto o negocio jurídico realizado provoca, a priori, un menor gravamen que el que deriva del previsto en la norma
- la realización del acto diferente al mencionado en la norma lo debe ser con el propósito de eludir el tributo (o, lo que es lo mismo, de evitar el mayor gravamen que derivaría de la utilización del acto o negocio previsto en la Ley)
- no debe existir una norma tributaria que tipifique o contemple, incluso de modo implícito, el acto o negocio efectivamente realizado por los sujetos interesados (ya que si el acto realizado está contemplado en el ordenamiento -> no puede hablarse de fraude).

El fraude de ley se puede distinguir de otras figuras afines:

- el incumplimiento de la obligación tributaria o defraudación tributaria:
 - en la defraudación tributaria: se ha realizado material y formalmente el hecho imponible (por ejemplo una compraventa) -> ha surgido la obligación tributaria, pero esta obligación no se ha satisfecho por el contribuyente -> puede dar tanto a una infracción tributaria como a un delito fiscal
 - en el fraude de ley: **formalmente** no se ha realizado el hecho imponible (se ha eludido su realización y, en consecuencia, no ha surgido la obligación tributaria asociada al hecho imponible eludido)
- la simulación tributaria:
 - en este caso se crea una apariencia jurídica que sirve:
 - bien para encubrir la realidad (simulación absoluta): por ejemplo se hace un contrato de compraventa (que en realidad no se celebra) cuya finalidad es ocultar la verdadera titularidad del bien vendido
 - bien para poner de relieve la existencia de una realidad distinta (simulación relativa): por ejemplo, un contrato de compraventa que encubre una donación
- el negocio indirecto:
 - el negocio indirecto consiste en celebrar un negocio típico regulado por el ordenamiento pero con un fin distinto del que le es propio y específico
 - es decir hay negocio indirecto cuando se da una discordancia entre el objetivo perseguido y la fórmula jurídica escogida
 - el profesor dice que el negocio indirecto es en fraude de ley si el objetivo es eludir la norma fiscal
- la economía de opción:
 - la economía de opción está aceptada por el Derecho: se permite que un contribuyente acomode su actuación a la forma que le resulte menos gravosa, de entre todas las que ofrece el ordenamiento
 - pero dicha forma no ha de resultar anómala en relación con el fin perseguido por las partes.

Han sido muchas las fórmulas propuestas para combatir el fraude de ley tributaria:

- el mejor método para combatir el fraude de ley, una vez comprobada su existencia, es aplicar la norma que se pretendió eludir; así lo establece la LGT:
 - se aplicará la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales
 - se exigirá la cuota que hubiera debido pagarse de haberse utilizado tales actos o negocios usuales
 - se exigirán los intereses de demora hasta el momento de la liquidación, pero no se impondrán sanciones.
- otra forma más primaria de combatir el fraude de ley tributaria consiste en someter expresamente el acto o negocio utilizado a la norma defraudada
 - este sistema tiene serios inconvenientes: no puede ser utilizado con profusión porque se terminarían incluyendo supuestos en los que no existe el fraude, y suele llegar tarde para atajar los supuestos de fraude legal.

EXAMEN: ¿En qué consiste el fraude de la ley tributaria (o “conflicto en la aplicación de las normas tributarias”) y qué mecanismos se arbitran en nuestro ordenamiento para combatirlo?

EXAMEN: ¿Qué diferencia existe entre la simulación y el fraude de ley tributaria (o “conflicto en la aplicación de la norma tributaria”)?

EXAMEN: ¿Cabe exigir intereses de demora y sanciones tributarias en caso de fraude a la ley tributaria (o “conflicto en la aplicación de las normas tributarias”)?

b) Procedimiento para la declaración de fraude en la ley tributaria.

La LGT exige un procedimiento especial para declarar el fraude de ley tributaria:

- si el órgano que esté conociendo un asunto apreciara la existencia de los indicios de fraude -> debe comunicarlo al interesado (que tendrá un plazo de 15 días para hacer las alegaciones que considerase oportunas); en realidad, dice el profesor que el órgano se lo comunica a la Inspección (que es la que inicia el procedimiento)
- una vez recibidas las alegaciones y practicadas las pruebas que se considerasen precisas, el órgano actuante emitirá un informe sobre la existencia o no de las circunstancias que definen el fraude
- todo lo actuado se remitirá a una Comisión consultiva -> emite (en un plazo de 3 meses) el informe que corresponda
- el informe que emite la Comisión consultiva es vinculante para el órgano que conoce del asunto
- el informe, y los demás actos del procedimiento no serán susceptibles de recurso separado (sin perjuicio de suscitar la procedencia de la declaración de fraude con ocasión de los recursos interpuestos contra los actos y liquidaciones resultantes de la comprobación).

EXAMEN: Esquema del procedimiento para la declaración del fraude a la ley tributaria (o del “conflicto en la aplicación de la norma”)

6. Información y asistencia al contribuyente en el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

La LGT establece que la Administración deberá prestar a los obligados tributarios la necesaria información y asistencia acerca de sus derechos y obligaciones; la labor de asesoramiento e información puede dividirse en dos grandes apartados:

- Información:
 - se materializa a través de publicaciones de los textos normativos vigentes, de las contestaciones a consultas y de las resoluciones económico-administrativas de mayor trascendencia y repercusión
 - también a través de las comunicaciones que se hagan (individualmente o a determinados grupos de contribuyentes) sobre los criterios administrativos en relación con las normas vigentes
 - la LGT establece la exención de responsabilidad por infracción tributaria para los contribuyentes que ajustaren su actuación a los criterios manifestados por la Administración en esa labor informativa
- Valoración de bienes y acuerdos previos de valoración
 - las reglas más importantes de la valoración con carácter previo a la adquisición o transmisión de bienes inmuebles son las siguientes:
 - debe solicitarse con carácter previo a la terminación del plazo señalado para presentar la correspondiente autoliquidación o declaración
 - la información tendrá carácter vinculante durante un plazo de 3 meses
 - la información no impedirá la posterior comprobación administrativa sobre los hechos y circunstancias de la operación efectuada
 - la falta de contestación no implicará la aceptación del valor que, en su caso, se hubiera incluido en la petición de información
 - los denominados “acuerdos previos de valoración” (suelen ser “operaciones vinculadas” entre sociedades del mismo grupo) están regulados en el art 91 LGT:
 - cuando las Leyes o Reglamentos propios de cada tributo así lo prevean, la Administración puede determinar “con carácter previo y vinculante la valoración, a efectos fiscales, de rentas, productos, bienes, gastos y demás elementos del hecho imponible de la deuda tributaria”
 - en este caso la valoración se extiende a todo tipo de bienes, rentas, gastos, etc (pero la valoración no entra en la calificación jurídica de una determinada operación)
 - las reglas procedimentales de los acuerdos previos de valoración son similares a los de la valoración de bienes inmuebles
 - la Administración tributaria queda vinculada a valorar ese bien de acuerdo con la información dada al contribuyente, en relación con un determinado impuesto y por el plazo previsto en la legislación vigente (plazo que la LGT fija en un máximo de tres años, aun dejando abierta la posibilidad de que la normativa concreta que lo regula establezca un plazo distinto).

EXAMEN: Derecho a ser informado sobre el valor de los bienes inmuebles que vayan a ser objeto de adquisición o transmisión.

EXAMEN: Modos de obtención de la información tributaria (o modalidades del ejercicio del deber de información tributaria).

EXAMEN: Los obligados tributarios tienen derecho a ser informados sobre el valor de los bienes que vayan a ser objeto de adquisición o transmisión. En relación con este derecho conteste a las siguientes preguntas:

- a) ¿Vincula esa información a la Administración? En caso de respuesta afirmativa, indique durante qué plazo se produce ese efecto vinculante.
- b) En caso de falta de contestación, ¿se entiende aceptado el valor que se haya podido incluir en la solicitud de información?.

Tema 12. Los ingresos públicos: los tributos

1. Los ingresos públicos.

a) Concepto y caracteres.

Ingreso público es “toda cantidad de dinero percibida por el Estado y demás entes públicos, cuyo objetivo esencial es financiar los gastos públicos”:

- el ingreso público es siempre una suma de dinero
 - por lo tanto, no son ingresos públicos:
 - las prestaciones personales de que son acreedores los entes públicos y que no adoptan la forma de recursos monetarios (sino la de prestaciones en especie o prestaciones personales; por ejemplo la prestación personal que existía del servicio militar)
 - tampoco pueden calificarse como ingresos públicos los bienes adquiridos mediante expropiación forzosa o confiscación
- el ingreso público es percibido por un ente público
 - el calificativo de público hace referencia al titular del ingreso, no al régimen jurídico aplicable (ya que existen ingresos públicos regulados por normas de Derecho público [p.e. los tributos] y otros ingresos públicos regulados por el Derecho privado [p.e. enajenaciones])
- el ingreso público tiene como objetivo esencial financiar el gasto público
 - el ingreso público se justifica, básicamente, por la necesidad de financiar los gastos públicos
 - se distingue de las sanciones en que la finalidad de estas es la represión de los comportamientos antijurídicos
 - sólo habrá ingreso público cuando el ente que recibe el ingreso tenga sobre el mismo plena disponibilidad
 - por lo tanto no pueden calificarse como ingresos públicos aquellas cantidades que obran en poder de los entes públicos como consecuencia de títulos jurídicos que no permiten su libre disponibilidad (tal es el caso de las fianzas, depósitos o cauciones constituidas en la Caja General de Depósitos): al no haber títulos de dominio no puede hablarse de un ingreso público en sentido estricto.

EXAMEN: ¿Pueden calificarse como ingresos públicos las fianzas, depósitos o cauciones constituidos en la Caja General de Depósitos? Justifique su respuesta.

b) Clasificación.

Los ingresos públicos pueden ser clasificados tomando en cuenta diversos criterios.

Ingresos de Derecho público y de Derecho privado:

- dependiendo de las normas reguladoras de un determinado ingreso
 - en los ingresos de Derecho público se aplican normas del Derecho público y la Administración Pública goza de las prerrogativas y poderes que son propios de los Entes públicos (por ejemplo preferencia de cobro frente a otros acreedores, presunción de legalidad de los actos administrativos, ...)
 - en los ingresos de Derecho privado se aplican las normas de Derecho privado que regulan relaciones entre iguales (aunque con matices): p.e. recibir una herencia o relizar una enajenación
- son ingresos de Derecho público los tributos, los ingresos derivados de monopolios, las prestaciones patrimoniales de Derecho público y los ingresos procedentes de la Deuda pública
- son ingresos de Derecho privado los derivados de la explotación de bienes patrimoniales (incluidos los que proceden de actividades mercantiles e industriales realizadas por entes públicos)
- la misma clasificación se recoge en las normas que regulan las Haciendas de las distintas CCAA y de los EELL.

EXAMEN: Criterio distintivo entre ingresos de Derecho público e ingresos de Derecho privado.

Ingresos tributarios, monopolísticos, patrimoniales y crediticios:

- esta clasificación atiende al origen o instituto jurídico del que dimanen los respectivos ingresos:
 - institutos que de modo inmediato procuran ingresos pecuniarios: tributos y deuda pública
 - institutos cuya gestión genera los ingresos monetarios: monopolios y bienes patrimoniales susceptibles de generar ingresos.

Ingresos ordinarios y extraordinarios:

- los ingresos ordinarios son los que afluyen al Estado de manera regular (por ejemplo los tributos)
- los ingresos extraordinarios sólo se obtienen en circunstancias especiales (por ejemplo la emisión de deuda pública o la venta de bienes patrimoniales, aunque actualmente la deuda pública se ha convertido casi en ordinaria).

Ingresos presupuestarios y extrapresupuestarios:

- los ingresos presupuestarios son los que aparecen previstos en el Presupuesto
- los extrapresupuestarios son los que no tienen reflejo en el Presupuesto: hoy en día prácticamente no existen estos ingresos, salvo los parafiscales que veremos más adelante.

2. Las prestaciones patrimoniales de carácter público.

El art. 31.3 CE vincula el principio de legalidad no a los tributos, sino a las prestaciones patrimoniales de carácter público; ¿es lo mismo tributo que prestación patrimonial? -> existen dos posturas:

- unos dicen que el tributo es una prestación patrimonial de carácter público (pero hay otras prestaciones además del tributo)
- otros dicen que no es posible apreciar diferencias sustanciales entre los dos tipos de ingresos, de tal manera que ambas denominaciones pueden ser consideradas sinónimas.

La primera postura ha sido defendida por un amplio sector doctrinal, y ha encontrado eco en numerosas sentencias del TC:

- el TC dice que son diferentes porque la Constitución se refiere a las prestaciones patrimoniales de carácter público en el artículo 31.3 y a los tributos en el art. 133.1
- aunque sean dos institutos diferentes, el TC dice que tienen dos características comunes: han de ser establecidos por Ley y son coactivos
 - el TC se ha encargado de aclarar qué se debe entender por coactividad:
 - por una parte, hace referencia al modo mismo de establecimiento de la prestación, decidida de modo unilateral por los poderes públicos
 - por otro lado, hace alusión a los procedimientos para la exigencia del pago (si no se realiza de forma voluntaria y espontánea, los poderes públicos podrán exigirlo de forma forzosa a través de la vía de apremio)
- los tributos, además, han de estar basados en la capacidad económica de las personas llamadas a satisfacerlos.

La segunda postura ha sido defendida por otro sector doctrinal y ha encontrado eco en otras sentencias del TC:

- no tiene sentido establecer distinciones entre los dos institutos porque nos encontramos en todo caso ante ingresos públicos exigidos de forma coactiva que constituyen expresiones del deber de los ciudadanos de hacer frente a los gastos públicos
- el concepto de coactividad defendido por la primera postura es demasiado amplio, lo que conlleva el peligro de que la calificación de una prestación patrimonial de carácter público dependa en demasía de circunstancias de tiempo, de lugar, e incluso de los sectores de la población que se tomen en consideración.

Conclusión ecléctica del profesor:

- la figura de la prestación patrimonial de carácter público comprende las figuras basadas en el principio de capacidad económica (que serían los tributos) y otras figuras basadas en otros principios como el de beneficio (por ejemplo, cobro por estacionamiento de vehículos, o por expedición de documentos)
- las prestaciones patrimoniales de carácter público cubren los pagos exigibles en los siguientes supuestos:
 - cuando resulta de una obligación impuesta a un particular por un Ente público (por ejemplo la tasa por renovación del DNI)
 - cuando el pago deriva no tanto de una obligación impuesta por un Ente público, como de la necesidad de acceder a bienes, servicios o actividades que son esenciales para la vida privada o social (por ejemplo la tasa por aparcar el coche)
 - cuando el pago se efectúa por la utilización de bienes, servicios o actividades prestadas o realizadas por los Entes públicos en posición de monopolio de hecho o de derecho (por ejemplo la tasa por servicios postales)
- pero por otra parte:
 - el constituyente parece que con la expresión “prestación patrimonial de carácter público” no pretendía aludir a otros ingresos públicos distintos del tributo
 - aunque el tributo se caracteriza por el principio de capacidad económica, este principio no se aplica con la misma intensidad en todos los tributos -> por tanto el concepto de prestación patrimonial no tiene mucha utilidad.

EXAMEN: ¿Son sinónimas las expresiones “prestaciones patrimoniales de carácter público” y “tributos”?

3. Los tributos: concepto.

“Los tributos son los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho (o hecho imponible) al que la Ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos.

Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los pagos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución” (art. 2.1 LGT).

Veamos las notas que concurren en el instituto del tributo:

a) Grava una determinada manifestación de capacidad económica:

- ésta constituye la nota definitoria del tributo: la detracción de riqueza debe realizarse de conformidad con el criterio de capacidad económica (art. 31.1 CE)
- el tributo encuentra su fundamento jurídico en la existencia de una capacidad económica que se considera idónea para ser llamada al levantamiento de las cargas públicas
 - esto no supone que la adecuación entre tributo y capacidad económica alcance la misma intensidad en todos los casos, pero sí impide que se graven hechos que no sean indicativos de capacidad económica
 - por ejemplo, la relación entre tributo y capacidad económica es muy intensa en el IFPF, pero es menos intensa en el IVA (aunque también hay tipos agravados)
- en la definición de tributo, al profesor no le gusta:
 - que no incorpore el principio de capacidad económica (que es el principio de justicia tributaria por antonomasia)
 - da un rodeo para definir el “hecho imponible”: “supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir”.

- b) El tributo es el más típico ingreso de Derecho público:
- en la definición se dice que el tributo es un ingreso público, pero se olvida de señalar su carácter de ingreso público de Derecho público.
- c) El tributo consiste generalmente en un recurso de carácter monetario:
- esto es así porque los recursos tributarios se encuentran afectados a la financiación de los gastos públicos (lo que exige la disponibilidad por los entes públicos de masas dinerarias)
 - no obstante, en ocasiones el tributo puede consistir en la entrega de determinados bienes de naturaleza no dineraria
 - en municipios de menos de 5.000 habitantes, el Ayuntamiento puede imponer una prestación personal y de transporte para la realización de obras
 - esta prestación puede ser redimida mediante el pago en metálico
 - pero algunos dicen que esto no es un tributo, porque no se tiene en cuenta la capacidad económica
 - también se admite el pago de deudas tributarias mediante la entrega de obras de arte que formen parte del Patrimonio Histórico Español.
- d) El tributo no constituye la sanción de un ilícito:
- el tributo tiene unos fines propios (obtención de ingresos) que no pueden identificarse con lo que constituye el objetivo básico de las sanciones (que es reprimir un ilícito)
 - tributo y sanción responden a principios materiales de justicia absolutamente diferenciados: capacidad económica y restablecimiento de un orden vulnerado
 - no obstante, una situación pueda dar lugar tanto a tributos como a sanciones: por ejemplo cuando se han obtenido beneficios derivados de actividades inmorales o ilícitas
 - hay un debate sobre si los ingresos ilícitos han de tributar: el profesor concluye que no existe ningún precepto que excluya la tributación por una renta percibida aunque sea de forma ilícita
 - el TS dice que el delito fiscal también se ha de aplicar a los beneficios ilícitos
 - no obstante, el tributo puede constituir una sanción cuando la obligación tributaria es consecuencia del incumplimiento de un deber por parte de un tercero (por ejemplo, cuando varias personas responden solidariamente de las obligaciones tributarias).
- e) El tributo no tiene alcance confiscatorio:
- los institutos confiscatorios son la expropiación forzosa, la requisa, la confiscación por razones excepcionales, ...; en estos supuestos está ausente el principio de capacidad económica
 - esto es, no existe ninguna analogía entre el tributo y los institutos confiscatorios (que responden a principios sustancialmente distintos).
- f) El tributo no obliga sólo a los nacionales españoles:
- el tributo afecta a todos cuantos tienen relaciones económicas e intereses patrimoniales en territorio español
 - en los ordenamientos modernos, el criterio de nacionalidad como criterio de sujeción tributaria ha cedido el paso al criterio de residencia efectiva, esto es, prima el lugar en que se obtienen los beneficios económicos.
- g) El tributo consiste en una prestación pecuniaria exigida por una Administración Pública:
- la obligación tributaria se identifica con la obligación del pago del tributo
 - las características de la obligación tributaria son:
 - es una obligación *ex lege*:
 - la obligación tributaria se origina por la realización del hecho imponible
 - surge pues con independencia de la voluntad de las partes: si bien el particular es libre para realizar o no el hecho tipificado, una vez lo realice se devengará [surgirá] la obligación

- es una obligación de Derecho público:
 - tanto su contenido como su régimen jurídico quedan también al margen de la voluntad de las partes -> es la misma ley la que establece taxativamente las modalidades y cuantía del crédito tributario
 - la Administración es el titular del derecho de crédito, con una serie de garantías para la cobranza que ni de lejos tienen los titulares de los créditos civiles
 - la Administración no tiene las facultades que tienen los acreedores privados: el crédito tributario es inderogable, no se puede modificar ni condonar (salvo en virtud de ley)
 - la LGT no sólo prohíbe enajenar, gravar y arrendar los derechos económicos de la Hacienda Pública, sino también la concesión de “exenciones, perdones, rebajas y moratorias” fuera de los casos previstos en las leyes
- es una prestación patrimonial a favor del ente público
 - su contenido principal es el pago de una cantidad de dinero.

h) El tributo tiene como finalidad esencial posibilitar la financiación del gasto público:

- aunque también puede dirigirse a satisfacer otros objetivos públicos con relevancia constitucional (**finalidad extrafiscal**): propiciar la creación de empleo, estimular el desarrollo económico de una determinada zona, fomentar ciertas actividades, desincentivar actividades contaminantes, etc.

4. Clases de tributos.

Tradicionalmente (y la CE y la LGT) establecen tres clases de tributos: impuesto, tasa y contribución especial:

- Tasa:
 - ligada a una actividad administrativa de la que deriva un beneficio o ventaja especial para una determinada persona (o en una actividad administrativa que afecta especialmente a un administrado) [por ejemplo licencia de obras]; también en una utilización por el particular del dominio público [por ejemplo mesas de una terraza de un bar, aparcar el coche, ...]
 - art. 2.2 LGT: *“Tasas son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado”.*
- Contribución especial:
 - son determinadas actuaciones administrativas (obras o servicios públicos) que producen un beneficio especial a un determinado grupo de personas [por ejemplo alumbrado público de un barrio, o asfaltado de una calle]
 - art. 2.2 LGT: *“Contribuciones especiales son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos”.*
- Impuesto:
 - es una obligación de pago nacida con independencia de toda actividad administrativa
 - el impuesto se paga porque se ha realizado un hecho que es indicativo de capacidad económica (sin que la obligación impositiva se conecte casualmente con actividad administrativa alguna: es un tributo sin contraprestación)
 - en el caso de la tasa y la contribución especial, la presencia del principio de capacidad económica aparece más diluida
 - el impuesto constituye la categoría tributaria por antonomasia

- art. 2.2 LGT: *“Impuestos son los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente”.*

5. Los tributos parafiscales.

a) Concepto.

“Las exacciones parafiscales participan de la naturaleza de los tributos rigiéndose por esta Ley en defecto de normativa específica” (D.A. 1ª LGT):

- las exacciones fiscales son prestaciones patrimoniales públicas (son tributos) que se sujetan a un régimen jurídico distinto del que es propio de los tributos
 - no cumplen el principio de reserva de ley ni los principios materiales de justicia tributaria
- se trata de unos tributos cuyo nacimiento, aplicación y destino final presentan diferencias sustanciales con el régimen propio de los tributos
 - habitualmente su producto recaudatorio se encuentra afectado a una finalidad económico-social concreta
 - tienen un régimen jurídico especial y gozan también de un régimen presupuestario distinto al aplicable al producto recaudatorio de los tributos
- los tributos parafiscales son los que pone el Gobierno mediante reglamento para una finalidad concreta
 - vulneran los principios tributarios y presupuestarios clásicos, ignorando las exigencias del principio de seguridad jurídica -> representan una grave quiebra del Estado de Derecho
 - por eso la parafiscalidad va desapareciendo con el fortalecimiento del Estado de Derecho: la financiación que antes se hacía mediante tributos parafiscales ahora se hace con cargo a los Presupuestos Generales del Estado.
- conclusión: los tributos parafiscales son los que no se crean por ley y/o no se incluyen en los presupuestos y/o están afectos a finalidades concretas.

b) La parafiscalidad en España.

La entrada en vigor de la Constitución ha favorecido la expulsión de los tributos parafiscales: el establecimiento y aplicación de tributos se debería hacer de acuerdo al art. 31 CE

- la transferencia de alguna de las competencias del Estado a las CCAA lleva consigo también la transferencia del tributo (el medio con el que el ejercicio de esa competencia venía financiándose)
 - la Comunidad Autónoma, mediante Ley de su Parlamento, establece una nueva ordenación del tributo originariamente parafiscal
- por otra parte, desde 1980 las distintas Leyes de Presupuestos han ido emplazando al Gobierno para que resolviera el problema de los tributos parafiscales que quedan, aunque con poco éxito
- por último, la Ley 8/1989 de Tasas y Precios Públicos ha aspirado a convertirse en el eje alrededor del cual se aglutine toda esa dispersa normativa reguladora de tributos parafiscales.

La parafiscalidad dista de haberse resuelto y de haberse ajustado al régimen jurídico previsto por la Constitución

- esto es así porque todavía quedan tributos (casi todas las tasas) regulados durante el franquismo a través de Decretos; como la reserva de ley para las cuestiones tributarias es irretroactiva, pues estos tributos parafiscales siguen existiendo
- otros ejemplos de creación actual de tributos parafiscales son:
 - los creados por la Ley de Presupuestos (ya que esta ley no puede crear tributos, y por tanto no lo denomina así): ejemplo, el “ingreso por volumen de ventas” que grava a las compañías farmacéuticas (introducido por la Ley de Presupuestos de 2005)

- la “contribución” de los operadores telefónicos para financiar el servicio universal de comunicaciones que, aunque se aprobó por la Ley General de Comunicaciones, se desarrolla por una norma reglamentaria
- el “canon digital” que grava los aparatos (y en la cuantía) que relaciona una orden ministerial
- la “tasa láctea” creado por un Reglamento europeo.

EXAMEN: ¿En que consiste el fenómeno de la parafiscalidad?

Tema 13. El impuesto

1. Concepto y caracteres.

“Son impuestos los tributos exigidos sin contraprestación, cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente” (art. 2.2 LGT):

- la expresión “tributos exigidos sin contraprestación” dice el profesor que no es afortunada (porque todo tributo, no solo el impuesto, constituye una obligación *ex lege*)
 - lo que se quiere decir es que el impuesto, al contrario que la tasa y la contribución especial, no está vinculado a una prestación administrativa concreta
- por otra parte el hecho imponible debe “poner de manifiesto la capacidad económica del contribuyente”, pero por imperativo constitucional (art. 31.1. CE) esto debe concurrir en mayor o menor grado en todas las categorías tributarias.

La nota diferencial del impuesto hay que identificarla en el elemento objetivo del hecho imponible, en el que no aparece contemplada ninguna actividad administrativa (y esto es lo que el legislador ha querido decir con la expresión “sin contraprestación”).

La capacidad económica puede estar presente en todos los tributos, pero sólo en el impuesto constituye el auténtico fundamento de la tributación.

EXAMEN: Concepto de impuesto.

2. Clases de impuestos.

a) Impuestos personales y reales.

Impuestos personales: son aquellos en los que el elemento objetivo del presupuesto de hecho sólo puede concebirse por referencia a una persona determinada

- por ejemplo los impuestos que recaen sobre la renta global o sobre el patrimonio de una persona física o jurídica
- se trata de impuestos que no pueden ser pensados sin ponerlos en relación con una determinada persona y sus circunstancias

Impuestos reales: son aquellos que se asientan sobre un elemento objetivo, cuya intrínseca naturaleza se determina con independencia del elemento personal de la relación tributaria

- el elemento objetivo es constitutivamente autónomo
- puede ser pensado y definido por la norma sin hacer referencia a ningún sujeto determinado
- por ejemplo el importe del impuesto sobre las transmisiones patrimoniales es el mismo sea cual sea la capacidad económica del contribuyente
- no obstante, el TC ha señalado que el principio de capacidad económica ha de aplicarse también a los tributos de carácter real.

EXAMEN: ¿Qué diferencia existe entre los impuestos personales y los reales?

b) Impuestos subjetivos y objetivos.

Impuestos subjetivos: son aquellos en los que el elemento subjetivo del hecho imponible (esto es, las circunstancias personales del sujeto pasivo) es tenido en cuenta en el momento de cuantificar el importe de la deuda tributaria

- los impuestos personales son siempre subjetivos (p.e. el IRPF)
- también algunos impuestos reales admiten cierta dosis de subjetividad al cuantificar su importe (por ejemplo el IBI es un impuesto real, pero algunos ayuntamientos introducen bonificaciones a las familias numerosas).

Impuestos objetivos: son aquellos en los que las circunstancias personales del obligado al pago no son tomadas en consideración en el momento de cuantificar el importe de su deuda

- los impuestos reales (salvo el caso anterior del IBI) son objetivos (p.e. el IVA).

c) Impuestos periódicos e instantáneos.

Impuestos periódicos: son aquellos impuestos cuyo presupuesto de hecho goza de continuidad en el tiempo, de forma que el legislador se ve obligado a fraccionarlo, de tal suerte que a cada fracción resultante asocia una deuda tributaria distinta

- por ejemplo, el IRPF (o el IAE) se devenga el 31 de diciembre de cada año, de manera que la renta percibida a partir del 1 de enero ya pasa a integrar el hecho imponible de una obligación tributaria distinta.

Impuestos instantáneos: son aquellos impuestos cuyo presupuesto de hecho se agota, por su propia naturaleza, en un determinado período de tiempo (no se prolonga indefinidamente)

- por ejemplo, el pago del IVA por la adquisición de un inmueble.

EXAMEN: ¿Qué diferencia existe entre los impuestos periódicos y los instantáneos?

d) Impuestos directos e indirectos.

Más que distinguir entre impuestos directos e indirectos, debe hablarse de *métodos impositivos directos* y *métodos impositivos indirectos*:

- nos encontraremos ante los primeros cuando la norma jurídica tributaria establece la obligación de pago del impuesto a cargo de una determinada persona, sin conceder a ésta un derecho legal a resarcirse, a cargo de otra persona que no forme parte del círculo de obligados en la relación jurídica tributaria, de la suma pagada por la primera al ente público acreedor
 - en estos casos, el tributo es satisfecho efectivamente por la persona a la que el legislador quiere efectivamente someter a gravamen
 - quien satisface el tributo no puede repercutirlo sobre otros (el contribuyente es el pagador)
- por el contrario, cuando la norma tributaria concede al sujeto pasivo de un impuesto facultades para obtener de otra persona, que no forma parte del círculo de obligados en la relación jurídica tributaria, el reembolso del impuesto satisfecho por aquélla, estaremos en presencia de métodos impositivos indirectos
 - en estos casos, el tributo se obtiene de personas distintas a las que el legislador quiere gravar, posibilitando que los contribuyentes exijan a estas últimas el reintegro de las cuotas satisfechas por ellos
 - por ejemplo, el impuesto que pagan los fabricantes o importadores sobre el consumo de alcohol o tabaco lo repercuten en los consumidores: el contribuyente es el fabricante o importador pero quien paga el impuesto es el consumidor
- conclusión: los impuestos directos gravan manifestaciones directas de renta, mientras que los indirectos gravan manifestaciones indirectas (p.e. el consumo) de renta.

De acuerdo con esta distinción, son directos todos los impuestos que recaen sobre la renta (el IRPF) y todos los que gravan el patrimonio, en cualquiera de sus modalidades, incluidas, claro está, las que recaen sobre transmisiones *inter vivos* y *mortis causa* y sobre los documentos de tráfico jurídico (Impuesto sobre actos jurídicos documentados).

No obstante, las clasificaciones que aparecen en las normas tributarias no siempre siguen este criterio: por ejemplo, la normativa clasifica el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales como un tributo “de naturaleza indirecta”, aunque el sujeto pasivo no puede resarcirse de su pago.

e) Impuestos fiscales y extrafiscales.

Impuestos fiscales: son los tradicionales, aquellos cuya finalidad esencial es financiar el gasto público.

Impuestos extrafiscales, aquellos cuya finalidad esencial está encaminada a la consecución de otros objetivos: creación de empleo, fomento del desarrollo económico de una zona, etc

- son las CCAA las que más utilizan los impuestos extrafiscales
- por ejemplo el “impuesto sobre los elementos patrimoniales afectos a las actividades de riesgo” del Parlamento de Cataluña que recae sobre los titulares de actividades de las que pueda derivar la activación de planes de protección civil, y cuya recaudación se destina precisamente a financiar las actuaciones de protección civil.
- otro ejemplo: desfavorecer actividades contaminantes.

EXAMEN: ¿Qué son los impuestos extrafiscales?

Tema 14. Las tasas

1. Concepto.

“Tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa [p.e. una terraza de un bar] o el aprovechamiento especial del dominio público, o la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado” (art. 2.2. LGT):

- esto es, la tasa es el tributo por utilizar el dominio público, o beneficiarse del servicio o de la actividad administrativa
- quien paga una tasa obtiene algo a cambio
- esto es, si no hay actividad administrativa (autorización para ocupar dominio público, inscripción en un registro, prestación de un servicio, ...) -> no puede haber tasa
- la actividad administrativa o el servicio ha de prestarse “efectivamente”, aunque el ciudadano no utilice el servicio
 - por ejemplo, si la Administración presta el servicio de recogida de basuras -> el ciudadano ha de pagar la tasa (aunque no deposite basura)
 - por el contrario, la Administración no puede cobrar esta tasa si no presta el correspondiente servicio
- la actividad administrativa se presta normalmente a instancia de parte:
 - bien para cumplir con exigencias establecidas legalmente (por ejemplo tasa por licencia de obras)
 - bien para conseguir determinados objetivos que son aconsejables (por ejemplo tasa por inscripción no obligatoria en un Registro Público)
 - no obstante, también pueden existir tasas ligadas a actividades realizadas de oficio por la Administración.

EXAMEN: Concepto de tasa.

b) La utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público.

La utilización por un particular de los bienes que son de dominio público requiere que los Entes públicos titulares de esos bienes demaniales concedan una autorización u otorguen una concesión:

- un ciudadano tiene que pagar la oportuna tasa para obtener esa autorización (por ejemplo, colocar un soporte publicitario en un terreno público -> tasa
 - el TC ha dicho que si el soporte publicitario está en un terreno privado se trata de un impuesto (no de una tasa) y por tanto sometido en grado máximo al principio de capacidad económica y reserva de ley
- en el ámbito local, la LHL señala numerosos casos de tasas derivadas de la utilización privativa o del aprovechamiento especial del dominio público: la saca de arena y otros materiales de construcción en terrenos de uso público; la apertura de zanjas en terrenos de uso público local; la ocupación de terrenos de uso público local con mercancías, materiales de construcción, escombros, andamios y otras instalaciones análogas; la entrada de vehículos atravesando aceras, el estacionamiento de vehículos en determinadas zonas, ocupación de espacio público con mesas o sillas, instalación de puestos de venta, publicidad, etc)
- no procede la tasa cuando el sujeto pasivo no obtenga una utilidad económica.

b) La prestación de servicios o realización de actividades en régimen de Derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria por los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado.

- Conclusion: Prestación obligatoria para el ciudadano o Prestación monopolística.

Se somete al pago de una tasa la realización administrativa de una actividad o la prestación de un servicio en régimen de Derecho público que afecte al sujeto pasivo en dos situaciones:

- cuando la solicitud de la actividad o prestación es de hecho obligatoria para el administrado: por ejemplo, tasa por renovar el DNI
 - la obligatoriedad deriva de disposiciones normativas, o de que se trata de bienes, servicios o actividades imprescindibles para la vida privada o social del solicitante
- cuando el sector público sea el único que preste el servicio o realice la actividad (sea o no tal exclusividad fruto de una reserva legal): por ejemplo, tasa de recogida municipal de basuras
- existe por tanto coactividad para que el ciudadano solicite o utilice la actividad o el servicio prestado
- ejemplos: expedición de licencias y autorizaciones administrativas de todo tipo, expedición de documentos, inscripciones y anotaciones en registros públicos, servicios municipales (cementerios, mataderos, basureros, ...)
- hay algunos servicios básicos que no pueden ser "tasados" por las entidades locales: fuentes públicas, alumbrado público, vigilancia, limpieza, protección civil y enseñanza obligatoria.

EXAMEN: ¿En qué casos se somete al pago de una tasa la prestación de servicios?

EXAMEN: El Ayuntamiento de Madrid ha establecido una tasa por la prestación del servicio de gestión de residuos urbanos (coloquialmente conocida como tasa por recogida de basura). Esta tasa es exigida incluso a los vecinos que no depositan la basura (por ejemplo, por tener una vivienda desocupada) ¿Le parece correcto? Justifique su respuesta.

c) Diferencias entre Tasa e Impuesto.

El elemento diferenciador entre impuestos y tasas hay que buscarlo en la distinta naturaleza del presupuesto de hecho o hecho imponible:

- el impuesto se conecta con una situación de hecho que constituye una manifestación de capacidad económica, referida exclusivamente a la persona del obligado y a su esfera de actividad (sin relación alguna con la actividad del Ente público impositor)
- por el contrario, el presupuesto de hecho de la tasa consiste en una situación que necesariamente se relaciona con el desenvolvimiento de una actividad del Ente público que se refiere a la persona del obligado (de forma que si no se da esa actividad, no se devenga la tasa)
- conclusión: la existencia de una actividad administrativa es la que sirve de criterio válido para diferenciar entre tasa e impuesto
 - el impuesto se paga porque un determinado hecho pone de manifiesto la existencia de una capacidad económica apta para soportar una carga tributaria
 - la tasa se paga porque la Administración ha realizado una actividad (se paga porque se utiliza un servicio público o se obtiene una licencia, no porque se demuestre una mayor o menor capacidad económica)
 - el principio de capacidad económica (que se debería aplicar a todos los tributos) no es el criterio principal al graduar el importe de las tasas, sino que lo es el coste del servicio o actividad administrativa (el TS ya lo acepta así)
 - de hecho, la ley anterior obligaba a tener en cuenta el principio de capacidad económica, pero las leyes actuales dicen que "se podrán tener en cuenta criterios de capacidad económica de los sujetos obligados al pago de las tasas".

EXAMEN: Diferencias entre tasa e impuesto.

2. Diferencias entre Tasa y Precio público.

El precio público es la contraprestación recibida por un Ente público como consecuencia de la prestación de servicios o realización de actividades administrativas cuando es voluntaria su solicitud o recepción, y ese servicio es prestado o la actividad es realizada también por el sector privado (esto es, Prestación voluntaria para el ciudadano y Prestación con competencia):

- el sujeto puede optar libremente entre acudir al Ente público (precio público) para recibir el servicio o la actividad, o demandarlo al sector privado (precio privado)
- no hay coactividad en la recepción o solicitud del servicio o actividad administrativa
- por ejemplo el coste del dominio de internet “.es” es un precio público (porque hay otros dominios posibles)
- por ejemplo, el coste de los créditos universitarios es un precio público (porque no es obligatorio estudiar una carrera, y además existen universidades privadas)
- ejemplo de los servicios postales: una parte de estos servicios (las cartas de menos de un cierto peso) son un servicio público y universal (es una tasa); el resto de servicios (paquetería) está abierto a la competencia (es un precio público)
- otro ejemplo: un gimnasio o piscina municipal si existen además gimnasios o piscinas privados.

La diferencia entre tasa y precio público, por tanto; es:

- la tasa es una obligación *ex lege* que no tiene su causa en un contrato, a diferencia de lo que ocurre con el precio público
- la tasa es un tributo y el precio público no
- la tasa y algún (no todos) precio público es una prestación patrimonial de carácter público -> algún precio público por tanto tiene reserva de ley (art. 31.3 CE)
 - esto sirve para diferenciar prestación patrimonial de tributo
- la tasa es un típico ingreso de Derecho público en el que concurren las notas que caracterizan a los ingresos tributarios, en tanto en el precio público:
 - no concurre la nota de coactividad propia de los tributos
 - ni, en general, está sujeto al principio de reserva de ley
 - pero también puede exigirse mediante el procedimiento administrativo de apremio.

En cualquier caso el concepto de tasa y precio público es mutable: una tasa (p.e. hay sólo un gimnasio municipal en el pueblo) puede transformarse en precio público (si abren un gimnasio privado); y viceversa.

EXAMEN: Diferencias entre tasa y precio público.

EXAMEN: ¿En qué casos la prestación o la realización de actividades en régimen de Derecho público dará lugar al cobro de un precio público?

EXAMEN: Un Ayuntamiento presta un servicio en régimen de Derecho público. El mismo servicio es prestado en el municipio por entidades privadas. Indique si la prestación del servicio por el Ayuntamiento puede estar sometido al pago de una tasa o si, por el contrario, sólo puede dar lugar al pago de un precio público, justificando su respuesta.

EXAMEN: Un Ayuntamiento presta un servicio en régimen de Derecho público un servicio de recepción o solicitud voluntaria por los obligados tributarios. Indique si la prestación del servicio por el Ayuntamiento puede estar sometido al pago de una tasa o si, por el contrario, sólo puede dar lugar al pago de un precio público, justificando su respuesta. Solución mía: DEPENDE si es la única oferta del servicio (Tasa) o si además hay oferta privada (Precio público),

a) La diferente influencia del principio de reserva de ley en el ámbito de las tasas y de los precios públicos.

En el ámbito de la Hacienda estatal, el art. 10 de la Ley de Tasas y Precios públicos dispone que el establecimiento y la regulación de los elementos esenciales de cada una de las tasas debe realizarse con arreglo a la ley; y enuncia, como elementos esenciales de las tasas: el hecho imponible, devengo, sujetos pasivos, elementos de cuantificación, exenciones y bonificaciones

- por otra parte, mediante reglamento se puede concretar la cuantía exigible para cada tasa (cuando lo autorice la ley y de acuerdo con los criterios de cuantificación que establezca la misma ley que regula la tasa)
- en el ámbito local, para satisfacer el principio de reserva de ley en el establecimiento y regulación de las tasas, únicamente el Pleno de la Corporación es el competente; debiendo promulgarse la correspondiente Ordenanza Fiscal.

Cuando se trate de precios públicos:

- si el precio público afecta a servicios esenciales tiene la consideración de prestación patrimonial pública, y por tanto se aplica el principio de reserva de ley
 - por ejemplo, tarifas postales, servicios de AENA, ocupación de espacio en los puertos de mar, anuncios en BOE, información catastral, etc
- si el precio público no afecta a servicios esenciales no se considera prestación patrimonial pública, y por tanto no se aplica el principio de reserva de ley: los precios públicos se pueden fijar por reglamento
- la Ley de Haciendas Locales establece una lista de posible hechos imponibles, así como una lista de hecho imponible que no pueden ser tasados.

b) El régimen jurídico de cuantificación de las tasas y de los precios públicos.

El límite máximo de las prestaciones patrimoniales de carácter público debe ser fijado por ley.

Para fijar el importe de las tasas:

- utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público: el límite máximo será el valor de mercado (como es difícil conocer este valor de mercado, a menudo se relaciona con el valor de la utilidad derivada de dicha utilización del dominio público)
- prestación de un servicio o actividad: el importe de la tasa no podrá exceder del coste real o previsible del servicio o actividad de que se trate o, en su defecto, del valor de la prestación recibida
 - por tanto, el límite máximo del importe de la tasa será el coste del servicio o actividad (incluyendo los costes directos o indirectos, incluso los de carácter financiero, amortización de inmovilizado y, en su caso, los costes que sean necesarios para garantizar el mantenimiento y el desarrollo razonable del servicio o actividad en cuestión)
 - pero no se exige que la tasa tenga que cubrir íntegramente el coste total del servicio -> la entidad local puede repercutir solamente una parte de la tasa en los usuarios del servicio, y el resto del coste lo financia con cargo a los ingresos generales de la Corporación
 - no obstante, el objetivo es la autofinanciación: "las tasas tenderán a cubrir el coste del servicio o actividad" (art. 7 LTPP)
- en cuanto a la cuantía, la ley puede hacer una remisión a la fijación de la cuantía de la tasa mediante reglamento (en particular para ajustar la cuantía de la tasa a los costes del servicio)
 - porque dice el TC que "el alcance de la reserva de ley no tiene la misma intensidad en las distintas prestaciones patrimoniales de carácter público"
 - esto quiere decir que la ley puede remitir la fijación de la tasa a un reglamento (pero no puede remitir la fijación de un impuesto)
 - pero el reglamento ha de ser al menos Real Decreto (no sirve una Orden Ministerial)
- finalmente, la Ley de tasas y precios públicos establece que la Ley de Presupuestos puede modificar la cuantía de las tasas (se obvia así que lo tenga que prever la ley reguladora de cada tasa).

Para fijar el importe de los precios públicos:

- han de cubrir, como mínimo, los costes económicos originados por la realización de actividades o la prestación de servicios, o el importe que resulte equivalente a la utilidad derivada de los mismos
- la diferencia con la tasa es evidente: mientras en las tasas se tenderá a cubrir como límite máximo el coste real o previsible (y, en su caso, los gastos de mantenimiento y desarrollo del servicio o actividad), en los precios públicos se posibilita la elevación del importe incluso por encima del coste del servicio
 - esto es así porque el servicio administrativo es voluntariamente asumido por el particular, prestándose en concurrencia con el sector privado
 - no obstante, se permite la fijación de precios públicos inferiores a su coste cuando existan razones sociales, benéficas, culturales o de interés público que así lo aconsejen, y siempre que se establezca la previsión presupuestaria para cubrir esa parte del precio que se subvenciona
- como se señaló más arriba:
 - los precios públicos calificables como prestación patrimonial pública han de respetar la exigencia del principio de reserva de ley
 - cuando no es así, la cuantificación del precio público puede hacerse mediante:
 - Orden Ministerial del que dependa el Órgano o Ente que ha de percibirlos; o directamente por los organismos públicos, previa autorización del Ministerio del que dependan
 - en el ámbito local corresponde al Pleno de la Corporación (el cual podrá delegar en la Comisión de Gobierno), o a los organismos autónomos o los consorcios
 - la capacidad económica no tiene ningún papel en la fijación de los precios públicos (porque no son tributos).

EXAMEN: ¿Qué clase de tributo (impuesto, tasa o contribución especial) tiene como hecho imponible la utilización privativa del dominio público? ¿Qué valor o valores se tomarán como referencia para fijar el importe de ese tributo?

EXAMEN: ¿Cuál es el límite máximo del importe de las tasas?

EXAMEN: Con carácter general, ¿cuál es el límite mínimo del importe de los precios públicos?

EXAMEN: Régimen jurídico de cuantificación de las tasas y de los precios públicos.

EXAMEN: ¿Es necesario que los precios públicos se establezcan por una norma con rango de ley? Justifique su respuesta.

EXAMEN: ¿Puede la utilización de una piscina municipal dar lugar en algún caso al pago de una tasa?

EXAMEN: ¿Son tasas las cantidades que usted satisface por la prestación de servicios académicos universitarios de la UNED? Justifique su respuesta.

3. Clases de tasas.

Atendiendo a la naturaleza de los servicios, se ha distinguido entre tasas administrativas, académicas, sobre el juego, etc; esta clasificación no tiene trascendencia desde el punto de vista jurídico.

Otra clasificación es la que distingue entre tasas fiscales y parafiscales:

- tasas fiscales: son las tasas sujetas al régimen general de los tributos
- tasas parafiscales: su nacimiento, desarrollo y destino se realiza al margen de las normas que rigen la vida de los tributos
 - cabe distinguir entre tasa estatales, locales y de las CCAA
 - el régimen jurídico aplicable a cada una de las tasas se integra en los distintos sistemas tributarios estatal, local y autonómico.

Tema 15. Las contribuciones especiales

1. Concepto y caracteres.

“Contribuciones especiales son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes, como consecuencia de la realización de obras públicas, o del establecimiento o ampliación de servicios públicos” (art 2.2 LGT).

- la nota definitoria de las contribuciones especiales se sitúa en el aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible
 - del impuesto se diferencia en que la contribución especial hay siempre una actividad administrativa
 - de la tasa por el hecho de que, aun cuando en las dos categorías debe concurrir una actividad administrativa, la que da lugar al pago de contribuciones especiales está básicamente encaminada a la satisfacción de un interés general (aunque también se obtiene un interés particular), mientras que en el caso de la tasa está sustancialmente motivada por el particular y persigue la solución de problemas individuales (aun cuando también pueda tener un interés general)
- las contribuciones especiales tienen mucha importancia en el ámbito local (aunque también pueden tenerla en el ámbito estatal y autonómico).

Los elementos esenciales de su régimen jurídico son los siguientes:

- 1.- es un recurso tributario común a todos los entes locales
- 2.- se trata de un tributo cuyo establecimiento es potestativo por parte los entes locales
- 3.- Hecho imponible:
 - está constituido por la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes, como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos de carácter local
 - por ejemplo, asfaltar un camino de acceso a un barrio, o iluminar un acceso
 - el fin de la contribución especial es sufragar parte del coste de la obra.
 - el legislador ha enumerado las obras y servicios que tienen la consideración de locales y cuya realización constituye elemento integrante del hecho imponible:
 - los que realicen las Entidades locales dentro del ámbito de sus competencias para cumplir los fines que les estén atribuidos (excepción hecha de los que aquéllas ejecuten como titulares de sus bienes patrimoniales); no perderán tal consideración aunque sean realizados por Organismos Autónomos o Sociedades Mercantiles cuyo capital social pertenezca íntegramente a una Entidad local, por concesionarios con aportaciones a dicha Entidad o por asociaciones de contribuyentes
 - los que realicen dichas Entidades por haberles sido atribuidos o delegados por otras Entidades Públicas y aquellas cuya titularidad hayan asumido de acuerdo con la Ley
 - los que realicen otras Entidades Públicas, o los concesionarios de las mismas, con aportaciones económicas de la Entidad local.
- 4.- Sujetos pasivos:
 - como norma general se consideran todas las personas físicas y jurídicas que resulten especialmente beneficiadas por la realización de las obras, o por el establecimiento o ampliación de los servicios locales que generen la obligación de contribuir
 - se exige un nexo de causalidad directo entre la realización de obras o el establecimiento o ampliación de los servicios y el beneficio especialmente obtenido por los sujetos pasivos.

- 5.- Base imponible:
- está constituida, como máximo, por el 90% del coste que la Entidad local soporte (una vez descontadas las subvenciones y otros auxilios financieros recibidos por la entidad local) por la realización de las obras o por el establecimiento o ampliación de los servicios
 - se supone que el 10% restante (que al menos aporta la entidad local) se justifica por los beneficios generales sobre la colectividad (de hecho, a mayor interés general, menor porcentaje será el repercutido en forma de contribución especial).
- 6.- Cuota tributaria:
- una vez determinada la cantidad a financiar mediante contribuciones especiales, deberá repartirse su importe entre todos los beneficiarios.
- 7.- Devengo:
- las contribuciones especiales se devengan en el momento en que las obras se hayan ejecutado o el servicio haya comenzado a prestarse (si las obras fueran fraccionables, el devengo se producirá desde que se hayan ejecutado las correspondientes a cada tramo o fracción de la obra)
 - la Entidad local puede exigir por anticipado el pago de las contribuciones especiales
 - la determinación del momento del devengo sirve para concretar la persona obligada al pago (porque se puede vender la casa antes de terminarse la obra -> el sujeto pasivo sería el nuevo propietario).
- 8.- Afectación presupuestaria:
- las cantidades recaudadas por contribuciones especiales sólo podrán destinarse a financiar los gastos del servicio por cuya razón se hubieren exigido.

A mi modo de ver hay un aspecto fundamental que no se dice: las obras, creo yo, han de ser solicitadas por los vecinos; esto es, no tiene sentido asfaltar un camino de acceso a un barrio y pedir una contribución especial a los vecinos cuando los vecinos no lo han solicitado.

EXAMEN: Concepto de contribución especial.

EXAMEN: ¿Qué diferencias y semejanzas existen entre las tasas y las contribuciones especiales?

EXAMEN: ¿Cuál es el límite máximo de la base imponible de las contribuciones especiales locales?

EXAMEN: En relación con la cuantificación de las contribuciones especiales conteste a las dos preguntas siguientes:

- ¿Cuál es el límite máximo de su base imponible?
- Una vez determinada la base imponible, ¿cómo se determina la cuota tributaria?

EXAMEN: ¿En qué momento se devengan las contribuciones especiales?

EXAMEN: ¿Están afectadas presupuestariamente las cantidades recaudadas por contribuciones especiales? En caso de respuesta afirmativa, indique qué gastos son financiados con estas cantidades.

EXAMEN: Sujetos pasivos y base imponible de las contribuciones especiales.

Tema 16. La relación tributaria y el hecho imponible

1. La configuración jurídica del tributo.

“El tributo es una prestación pecuniaria a una Administración en cumplimiento del deber de contribuir” (art. 2 LGT):

- sin embargo, en cada caso en que se aplica el tributo no surge una única relación jurídica entre Administración y particular cuyo contenido sea dicha prestación pecuniaria -> pueden surgir otros vínculos o relaciones.

La LGT dice que “se entiende por relación jurídico-tributaria el conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades originados por la aplicación de los tributos”:

- esto es, el contenido de la relación jurídico-tributaria no es homogéneo, pudiendo presentar en cada caso un contenido variable y eventual
- por eso dice que “de la relación jurídico-tributaria pueden derivarse obligaciones materiales y formales para el obligado tributario y para la Administración (así como la imposición de sanciones tributarias en caso de su incumplimiento)”
 - obligaciones materiales: las que tiene el sujeto de entregar una suma de dinero a la Administración (y viceversa cuando se trata de reembolsos)
 - estas obligaciones materiales son las de carácter principal, las de realizar pagos a cuenta, las establecidas entre particulares resultantes del tributo y las accesorias (que son las obligaciones de satisfacer el interés de demora, los recargos por declaración extemporánea y los recargos del periodo ejecutivo, así como aquellas otras que imponga la ley)
 - las sanciones tributarias no tienen la consideración de obligaciones accesorias, y por tanto no integran la deuda tributaria
 - obligaciones formales: son deberes jurídico-políticos del administrado
 - esto es, los deberes de declarar, de expedir facturas, los contables y registrales, y, en general, los de aportar datos y colaborar con la comprobación e investigación de la situación tributaria
 - la Administración cuenta con potestades administrativas para exigir su cumplimiento.

2. La obligación tributaria principal.

La obligación tributaria principal es aquella “que tiene por objeto el pago de la cuota tributaria” (art. 19 LGT)

- para entender que es la obligación tributaria hay que acudir a su presupuesto de hecho generador, es decir, al hecho imponible
 - el hecho imponible es el hecho gravado (esto es, el presupuesto de hecho fijado por la ley y a cuya realización anuda como consecuencia jurídica el deber de contribuir al gasto público)
 - por eso, la cuantía a ingresar por un determinado tributo puede no coincidir con la cuota tributaria, al englobar otros componentes accesorios de la deuda, pero en tal caso, estos últimos no serán objeto de la obligación tributaria principal, sino de otras obligaciones materiales surgidas de presupuestos de hecho distintos del hecho imponible:
 - Cuantía a ingresar = obligación tributaria principal (o cuota tributaria) + componentes accesorios (intereses de demora, etc)

Los caracteres de la obligación tributaria principal son: obligación *ex lege*, de Derecho público, y cuyo objeto consiste en una prestación patrimonial (que es la cuota del tributo) a favor del ente público; su origen legal y su carácter imperativo explican el principio de indisponibilidad del tributo:

- se prohíbe la condonación del tributo si no es por ley (art. 75 LGT)
- se prohíbe la concesión de “exenciones, condonaciones, rebajas ni moratorias” (art. 7.2 LGP)
- “los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídicas- privadas” (art. 17.5 LGT)
 - son válidos entre las partes los pactos entre particulares por los que uno de ellos se obliga a pagar los tributos que gravan al otro
 - por ejemplo, que el ITP lo pague el vendedor en lugar del comprador (que es a quien dice la ley que le corresponde)
 - pero no podrán oponerlos frente a la Administración, que siempre deberá dirigirse contra quien resulta gravado según la ley, relegando al ámbito de la relación privada entre las partes la eficacia del acuerdo.

EXAMEN: ¿Qué se entiende por “obligación tributaria principal”?

3. El hecho imponible.

a) Concepto y función del hecho imponible.

Como cualquier otra norma jurídica, la que instituye el tributo presenta una estructura basada en un **presupuesto de hecho** (denominado tradicionalmente hecho imponible) al que asocia unos efectos o consecuencias de carácter jurídico (que en este caso se resumen en la sujeción al tributo)

- “el hecho imponible es el presupuesto fijado por la ley para cuantificar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal” (art. 20.1 LGT).

No obstante, la creciente complejidad del tributo como instituto jurídico ha conducido a que algunas de sus prestaciones no deriven del hecho imponible, sino de otros presupuestos de hecho normativos

- incluso pueden producirse esos otros presupuestos (y el consiguiente nacimiento de obligaciones y prestaciones) con anterioridad a producirse el hecho imponible
- el hecho imponible, además de tener el carácter de configurador e identificador de cada tributo, adquiere la función de legitimador de la imposición -> las imposiciones producidos porque se dan otros presupuestos anteriores al hecho imponible serán devueltas por la Administración en caso de no llegar a realizarse el hecho imponible.

b) El carácter normativo del hecho imponible.

Naturaleza jurídica del hecho imponible:

- como el hecho imponible es fijado por la ley para configurar el tributo, su naturaleza no puede ser más que jurídica, pues es producto de la propia norma y creación de ella
- por tanto, los hechos gravados siempre son presupuestos normativos y deberán fijarse sus requisitos, alcance y efectos de acuerdo con la propia norma que los ha tipificado
- por ello, las tareas de subsunción de un hecho real en el presupuesto normativo, y la correcta interpretación de éste para ver si es posible dicha subsunción, han de llevarse a cabo con los criterios y los razonamientos estrictamente jurídicos.

Autonomía calificadora del Derecho Tributario:

- precisamente por esa posibilidad que tiene el legislador de definir los hechos imponibles modificando alguno de los aspectos del hecho real en que se basa, es innegable la autonomía calificadora de la ley tributaria

- la autonomía calificadora se proyecta en dos vertientes:
 - por una parte, cuando la ley del tributo configura como imponible hechos ya justificados por otras ramas del ordenamiento (como actos, negocios o institutos jurídicos), puede redefinirlos o alterar alguno de sus caracteres (bien en pro de una mejor proyección sobre ellos de los criterios de justicia, bien por razones de evitar la evasión fiscal)
 - por otra parte, la autonomía calificadora se proyecta a través del controvertido principio de calificación que recoge el art. 13 LGT: cuando la ley grava un hecho imponible “las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez” [por ejemplo, si se grava la compraventa de un inmueble y los implicados lo denominan “intercambio”, no deja de ser una compraventa].

Objeto del tributo y hecho imponible:

- con el término “objeto del tributo” se hace referencia a la manifestación concreta de capacidad económica que soporta el tributo
 - es la renta, el patrimonio o el gasto (o el bien, la actividad, operación o rendimiento concreto) sobre el que se hace recaer la carga tributaria
 - se trata, pues, de una expresión de riqueza (de capacidad económica)
- normalmente el objeto del tributo aparece recogido o descrito por el elemento objetivo de hecho imponible
 - pero no siempre el paralelismo es tan evidente, pudiendo dicho objeto quedar fuera de la definición normativa del presupuesto de hecho del tributo (e incluso completamente ajeno a toda la estructura de éste)
 - ejemplo: cuando el hecho imponible es la fabricación o la venta de un producto, pero lo que en realidad se está gravando es el consumo; esto es:
 - en el IVA el objeto del tributo es el consumo (la capacidad económica que se está gravando es la del consumidor)
 - pero el hecho imponible es la entrega de bienes
- por otra parte, sobre un mismo objeto puede haber diversos tributos, pero con distinto hecho imponible
 - por ejemplo se grava la propiedad de un piso por distintos hechos imponibles: el IBI local, el IP estatal, o el IRPF por la obtención de rendimientos
 - o tasas por construcción en dominio público: por concesión de licencia y por uso privativo del dominio público
 - pero la doble imposición para un mismo hecho imponible está prohibida (no puede haber, por ejemplo, tributos del Estado y de la CCAA sobre el mismo hecho imponible, aunque se puede gravar el mismo objeto [pero diferente hecho imponible])
 - excepción: está permitida la doble imposición entre CCAA y EELL, siempre que las CCAA compensen a las EELL (ver pág 9).

EXAMEN: ¿El objeto del tributo aparece siempre recogido o descrito por el elemento objetivo del hecho imponible?

c) Estructura del hecho imponible.

El elemento subjetivo del hecho imponible:

- el elemento subjetivo del hecho imponible es el sujeto que debe hacer frente al tributo (el sujeto que ha realizado el hecho imponible)
 - en muchos casos no está claro quien es el elemento subjetivo; por ejemplo, en la compraventa, ha de ser la ley quien diga quien es el gravado (el transmitente o el adquirente).

El elemento objetivo del hecho imponible:

- el elemento objetivo del hecho imponible es el hecho mismo, acto u operación que resulta sujeto al tributo
- se distinguen cuatro aspectos en el elemento objetivo:
 - aspecto material:
 - es el propio hecho, acto, negocio, estado o situación que se grava, siendo el que identifica y configura el tributo
 - en los sistemas tributarios desarrollados consiste generalmente en una manifestación de capacidad económica (sea como renta, como patrimonio o como gasto)
 - según su formulación, puede dar lugar a hechos imponibles genéricos (que son supuestos no citados expresamente por la norma, pero subsumibles en su delimitación global) o específicos (son los expresamente especificados o detallados en la norma)
 - aspecto espacial:
 - indica el lugar de producción del hecho imponible
 - el aspecto espacial es decisivo para determinar el ente público al que se sujeta
 - aspecto temporal:
 - el devengo del tributo se produce cuando el hecho imponible se entiende realizado íntegramente
 - en ocasiones no es sencillo determinarlo, por lo que debe ser la ley tributaria la que determine el momento exacto del devengo
 - atendiendo a cómo concurre el factor tiempo en la realización del presupuesto de hecho, se dividen los tributos en periódicos e instantáneos
 - aspecto cuantitativo:
 - expresa la cuantía, volumen o intensidad del hecho imponible
 - hay hechos imponibles de valor fijo (por ejemplo obtener un certificado) y otros de valor variable (renta, patrimonio, ...).

4. El devengo del tributo.

El devengo es “el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal” (art. 21.1 LGT)

- el devengo es el momento en el que tienen lugar ciertos efectos jurídicos (que son el nacimiento de la obligación tributaria principal)
- precisamente el nacimiento se produce por la realización del hecho imponible.

Es obvia la relevancia del devengo en cuatro aspectos:

- es materia sujeta a reserva de ley
 - ya que indica el momento y el modo en que surge la obligación tributaria principal (que es el contenido central del tributo)
 - la determinación del devengo no plantea especiales dificultades en los tributos de hecho imponible instantáneo
 - pero tiene cierta complejidad en los tributos periódicos (por ejemplo el IRPF)
 - por eso sólo la ley puede determinar el momento del devengo
 - en efecto, dado que no hay un instante concreto en que pueda entenderse realizado el hecho imponible, la ley ha de crear señala el momento en que se da por realizado el hecho imponible (normalmente, el inicio en los tributos locales y el final en los estatales), devengándose entonces el tributo
 - de cada período surge una obligación, y el tributo devengado en cada uno de ellos será autónomo y diferente respecto a los de períodos anteriores y posteriores (esto es, el IRPF de cada año es independiente del resto de años)

- la norma aplicable al devengo es la vigente al realizar el hecho imponible
 - el devengo implica que es aplicable a la obligación tributaria principal la norma vigente al realizarse el hecho imponible
 - esto es lo que ocurre en los tributos instantáneos
 - en los tributos periódicos, este mismo precepto indica que (**salvo previsión expresa en contrario**) será aplicable al tributo surgido en un período impositivo la norma vigente al iniciarse el mismo, aunque no sea hasta su finalización cuando la ley entienda realizado el hecho imponible (y haya nacido la obligación principal) -> esto tiene su fundamento en la seguridad jurídica
 - no obstante, en el ámbito tributario en general no está prohibida la retroactividad (de hecho hay normas que regulan tributos periódicos que se promulgan cuando ya ha transcurrido buena parte del período impositivo (por ejemplo cuando se modifica la normativa del IRPF en septiembre); el TC dice que esto no es inconstitucional porque entiende que el hecho imponible no se ha realizado completamente antes de entrar en vigor la nueva ley)
 - de hecho, el momento del devengo es el que determina la normativa aplicable al hecho imponible; además, se aplica el tipo de gravamen vigente en el momento del devengo
- la fecha del devengo determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria (salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa)
 - desde el devengo de la obligación hasta su cumplimiento (o comprobación) puede pasar cierto tiempo (por ejemplo el IRPF se devenga el 31 de diciembre pero su cumplimiento en durante mayo-junio del siguiente año) -> el valor de los bienes gravados es el del momento del devengo (no el momento del cumplimiento)
- diferencia entre devengo y exigibilidad: la ley propia de cada tributo puede establecer la exigibilidad de la cuota o cantidad a ingresar, o de parte de la misma, en un momento distinto al del devengo del tributo
 - por ejemplo, el IRPF se abona meses después del período impositivo
 - también puede ocurrir que la ley exija ingresos anticipados o a cuenta de la obligación tributaria que surja al final del período (esto ocurre con los autónomos que desarrollan una actividad económica)
 - incluso anticipar la exigencia del tributo antes de realizar el hecho imponible (por ejemplo, cuando se pide un certificado hay que abonar antes la tasa).

EXAMEN: Definición de devengo del tributo.

EXAMEN: Indique qué se entiende por devengo de un tributo y qué consecuencias tiene.

EXAMEN: ¿Puede ser retroactiva una ley tributaria que incrementa los tipos de gravamen de un tributo y que, por lo tanto, resulta desfavorable para los contribuyentes? Justifique su respuesta.

EXAMEN: Una disposición modifica la Ley reguladora del IRPF en el mes de diciembre de 2011. Si no se indica nada al respecto en esa disposición, ¿será aplicable la modificación al IRPF que se devenga el 31 de diciembre de ese año 2011? Justifique su respuesta.
SOLUCIÓN mía: No, salvo que indique que sí se aplicará al IRPF del año 2011. Si no indica nada la norma aplicable será la vigente al principio del período impositivo.

EXAMEN: El período impositivo del IRPF es el año natural y su devengo tiene lugar el 31 de diciembre de cada año. Suponga que una Ley que entra en vigor en octubre de 2012 modifica la normativa del IRPF. Suponga, además, que la Ley no contiene previsión alguna sobre su ámbito de aplicación temporal. ¿Sería aplicable esa modificación al IRPF del período 2012? Justifique su respuesta.

EXAMEN: ¿Es posible que la exigibilidad del tributo se anticipe totalmente a la realización del hecho imponible y, por tanto, al devengo? Justifique su respuesta. En caso de respuesta afirmativa, ponga un ejemplo de un tributo en que suceda lo indicado. **SOLUCIÓN** mía: Sí, por ejemplo cuando se solicita un certificado.

5. La exención tributaria.

a) Concepto y efectos.

Los supuestos de exención son aquellos en que “a pesar de realizarse el hecho imponible, la ley exime del cumplimiento de la obligación tributaria principal” (art. 22 LGT):

- el mecanismo jurídico de la exoneración es el siguiente:
 - una ley define el hecho imponible y le asocia una obligación tributaria
 - otra ley (o la misma ley) [la ley de exención o ley exoneradora] dispone que la obligación tributaria no nazca para:
 - determinados sujetos que realizan el hecho imponible (“exenciones subjetivas”)
 - o determinados supuestos concretos incluidos en el hecho imponible (“exenciones objetivas”)
- por lo tanto dice el profesor que la definición de la LGT no es correcta: no es exacto que la ley exoneradora exima del cumplimiento de la obligación, sino que la obligación no llega a existir.

La exención no es lo mismo que la “no sujeción al tributo”:

- tanto la exención como la no sujeción dan lugar al no nacimiento de la obligación tributaria principal
- pero en la exención se está produciendo el hecho imponible del tributo (ya que los supuestos exentos están incluidos en el ámbito del hecho imponible)
 - la norma de exención contiene el mandato de enervar los efectos de realizar el hecho imponible en determinados supuestos
- mientras que en la no sujeción no hay realización del hecho imponible (son supuestos que caen fuera de su órbita, aunque en ocasiones guarden proximidad con el hecho imponible)
 - realmente, la norma que establece la no sujeción de un supuesto no contiene un mandato jurídico.

EXAMEN: ¿Qué diferencias existen entre los supuestos de no sujeción y los supuestos de exención?

b) La exención como modalidad del tributo y contenido del deber de contribuir.

Mediante la exención se puede discriminar entre los diferentes supuestos que integran el hecho imponible:

- para ciertos casos concretos del hecho imponible, el legislador puede configurar la obligación tributaria por un importe inferior al ordinario (o incluso eliminar la obligación tributaria)
- así, el hecho imponible puede contener supuestos gravados en los que surge la obligación tributaria principal, otros exentos en los que no surge dicha obligación, y otros parcialmente exentos en los que surge por cuantía inferior a la ordinaria.

Dice el TC que la exención es constitucionalmente válida cuando responde a fines de interés general (motivos de política económica o social, para atender al mínimo de subsistencia, por razones de técnica tributaria, ...).

En todo caso, la Administración conserva sus potestades frente a los supuestos de exención (por ejemplo la comprobación o investigación); asimismo, el particular debe soportar las actuaciones inspectoras y comprobadoras (así como ciertos deberes formales en igual posición jurídica que si existiera la obligación tributaria principal)

- esto es así porque la realización de un supuesto exento implica la sujeción al tributo, (ya que se ha realizado el hecho imponible)
- pero esta sujeción tiene la particularidad de no traducirse en una obligación de pago (pero no por ello es excepción o negación del tributo -> a la exención le afectan el resto de manifestaciones del contenido del tributo distintas a la obligación tributaria principal).

c) La reserva de ley en materia de exenciones.

“Todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley” (art. 133.3 CE); “se regularán en todo caso por ley el establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales” (art. 8 LGT)

- los supuestos de exención integran el hecho imponible del tributo
- por lo tanto, al fijarse la exención se están redefiniendo las consecuencias de realizar el hecho imponible (se está determinando el alcance y el contenido del deber de contribuir en esos supuestos concretos)
- una operación como ésta sólo el legislador puede llevarla a cabo
- el TC dice que es válida la supresión y modificación de beneficios tributarios por normas distintas a la ley, pero que tengan el mismo rango (por ejemplo, por Decreto-ley); esta postura del TC la parece mal al profesor y a la doctrina.

d) El presupuesto de hecho y el devengo de la exención.

El momento del nacimiento o devengo de la exención está asociado al momento de la realización del hecho imponible (de forma idéntica a cuando surge la obligación tributaria):

- pero hay casos difíciles en que la exención se asocia a determinadas circunstancias que ocurren después de realizar el hecho imponible
 - si se actuara de una forma lógica: nacería en un primer momento la obligación tributaria principal y posteriormente se anularía dicha obligación (o se devolvería el importe abonado)
 - pero administrativamente no es así: no llega a nacer la obligación tributaria principal.

La realización del hecho imponible es la que determinará el nacimiento, en su caso, de la obligación tributaria principal, de la exención o de una obligación tributaria minorada en la cuantía del beneficio fiscal:

- en los tres casos surge la sujeción al tributo, con los deberes y prestaciones que en cada supuesto se haya previsto
- lo mismo ocurre en los casos que se conocen como “beneficios rogados”
 - en estos casos el interesado ha de solicitar a la Administración el reconocimiento o la aplicación de la exención
 - la Administración verifica las circunstancias del caso y declara si procede la exención de acuerdo con la ley (la actuación administrativa no consiste en decidir libremente la concesión o la denegación del beneficio)
 - contra la decisión administrativa cabe recurso administrativo y jurisdiccional.

e) Aplicación de las exenciones: especial consideración de los derechos adquiridos.

La situación que se analiza es la siguiente:

- una ley establece una exención
- se realizan determinadas actuaciones
- antes de que se realice completamente el hecho imponible se reduce o anula la exención
- este es el caso visto anteriormente por ejemplo en la modificación antes del 31 de diciembre de la normativa del IRPF.

Pues bien, durante años ha sido frecuente encontrar pronunciamientos (incluso del TS) que reconocían en la situación de exención duradera un derecho adquirido de su beneficiario; pero ya no es así. De hecho, pueden darse dos situaciones al entrar en vigor una ley que reduzca o suprima determinado beneficio fiscal:

- ya se ha devengado la exención antes de la entrada en vigor de la nueva ley -> a los beneficios ya aplicados obviamente no le afecta la nueva norma (principio de irretroactividad)
- aún no se ha devengado la exención (porque aún no ha completado en su integridad el hecho imponible) -> se aplica la nueva ley al hecho imponible (conclusión: la exención no es un derecho que se adquiera antes de realizar el devengo).

6. Otras obligaciones tributarias.

a) La anticipación del tributo (ingresos anticipados o pagos a cuenta): retención a cuenta, ingreso a cuenta y pago fraccionado.

En los impuestos sobre la renta, sólo al final del período impositivo se devenga la obligación tributaria principal:

- no obstante, para que la Hacienda pública cuente con un flujo regular de ingresos (y por motivos de control tributario), a lo largo del año se prevé la figura de los ingresos anticipados
- por tanto, estos ingresos anticipados se producen antes del devengo de la obligación tributaria (y se producen a cuenta de esta obligación).

En el caso del IRPF (y en el Impuesto sobre sociedades, y en el Impuesto sobre la renta de los no residentes) existen tres pagos a cuenta:

- la retención a cuenta
 - el pagador de ciertos rendimientos debe retener una parte de su importe para declararla e ingresarla directamente en la Administración tributaria
 - por ejemplo, todas las nóminas tienen una retención a cuenta
- el ingreso a cuenta:
 - el pagador de una retribución en especie (y otros supuestos) está obligado a efectuar un ingreso en la Administración tributaria
 - por ejemplo, parte del salario de una empleada del hogar interna está formado por el alojamiento y la comida
 - el régimen jurídico y los efectos del ingreso a cuenta se asimila al de la retención (aunque a veces no resiste bien esa homologación)
- los pagos fraccionados:
 - quien desarrolla una actividad económica debe, con cierta periodicidad a lo largo del período impositivo, ingresar una parte de los rendimientos derivados de esa actividad.

Una vez finalizado el período impositivo, el sujeto pasivo receptor de los rendimientos practica una declaración en la que él mismo calculará el importe de la cuota líquida correspondiente:

- de esa cuota líquida se deducen las cantidades que se le hayan retenido, las ingresadas a cuenta y las que él mismo hubiera ingresado como de pagos fraccionados
- se obtiene así lo que se denomina cuota diferencial, que puede ser positiva (a ingresar) o negativa (a devolver por la Administración).

El ingreso anticipado es deuda tributaria (es una obligación tributaria que se debe devengar en un determinado momento), pero es una obligación distinta de la cuota del tributo (que es la obligación tributaria principal):

- los ingresos anticipados no solamente son obligaciones distintas a la del tributo, sino que pueden corresponder a sujetos distintos
 - en efecto, en el caso de la retención a cuenta y del ingreso a cuenta el **obligado tributario** es el pagador (que luego descontará del pago al sujeto pasivo del tributo)
 - el **sujeto pasivo del tributo** (el receptor de los rendimientos) tendrá en cuenta ese pago anticipado para calcular la cuota diferencial
- existe por tanto una relación de la Hacienda pública con el retenedor, y otra relación diferente de la Hacienda pública con el retenido (que es el sujeto pasivo del tributo)
- también existen prestaciones formales entre retenedor y retenido: el retenedor ha de suministrar al retenido el certificado de retención, y el retenido ha de comunicar al retenedor los datos relevantes para cuantificar la retención; las controversias que pueden surgir en esta relación son de naturaleza tributaria, y se dirimen por los cauces tributarios.

EXAMEN: Definición y clases de ingresos anticipados o pagos a cuenta.

EXAMEN: ¿Son sinónimas las expresiones “obligado tributario” y “sujeto pasivo”? Justifique su respuesta a la luz de lo previsto por la Ley General Tributaria.

EXAMEN: En los impuestos sobre la renta se prevé la figura de los ingresos anticipados o pagos a cuenta: retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados. ¿Qué diferencias existen entre estas tres clases de pagos a cuenta?

EXAMEN: ¿El obligado a realizar pagos a cuenta del tributo es siempre una persona o entidad distinta del contribuyente? Justifique su respuesta. En caso de respuesta negativa, indique en qué casos se da esa identidad, esto es, en qué casos el obligado a realizar pagos a cuenta es el propio contribuyente.

b) La repercusión del tributo.

Los impuestos indirectos sobre el consumo (el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y los Impuestos Especiales sobre tabaco, alcohol y carburantes):

- el hecho imponible no es la adquisición de los bienes
- sino que el hecho imponible son las actuaciones correlativas de entrega de bienes y prestación de servicios, o su fabricación, distribución o venta
- por lo tanto el sujeto pasivo no es el comprador, sino el vendedor
- pero el sujeto pasivo repercute sobre el consumidor o adquiriente el importe del tributo (esto es, quien finalmente soporta el tributo es el consumidor).

Las leyes reguladoras de estos tributos:

- mantienen el principio general de que la obligación tributaria principal nace cuando se realiza el hecho imponible (que es la venta de bienes o la prestación de servicios)
- quien se relaciona con la Administración y aparece obligado como sujeto pasivo es quien realiza el hecho imponible (p.e. el fontanero, o el del restaurante, o el cote inglés)
- no obstante, la obligación tributaria recae en quien no realiza el hecho imponible
- se hace llegar así el tributo al que demuestra capacidad económica de consumir.

El mecanismo jurídico utilizado por la ley para lograr este efecto consiste:

- en un derecho-deber para el realizador del hecho imponible: repercutir el tributo en el consumidor
- y del correlativo deber del consumidor de soportar dicha repercusión
- la relación entre el sujeto pasivo y el sujeto repercutido es una relación entre particulares, pero de derecho público y de naturaleza tributaria.

Tema 17. Los sujetos de la obligación tributaria

1. Sujeto activo del tributo.

El sujeto activo es el ente público titular de la potestad administrativa para la gestión y exigencia del tributo:

- el sujeto activo son las administraciones tributarias
- ha de notarse que el sujeto activo puede no ser el que establezca el tributo (que únicamente puede ser quien tenga poder financiero y mediante ley: Estado, CCAA y EELL), ni el titular del tributo, ni el destinatario de los rendimientos generados por el tributo
- hay dos reservas de ley:
 - el establecimiento de las prestaciones tributarias y la fijación de sus elementos esenciales (que ya hemos analizado)
 - la atribución a los órganos de la Administración y a los entes públicos de sus potestades de gestión tributaria; esto es, el sujeto activo (tenga o no poder financiero) solamente puede exigir tributos cuando así lo determine la ley.

A nivel estatal, el sujeto activo es la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT), que tiene atribuidas las potestades administrativas tributarias; por eso, en el ámbito estatal nunca coincidirá el sujeto activo con el titular del poder financiero ni del tributo.

2. Las administraciones tributarias.

A los efectos de la LGT es Administración tributaria “cualquier órgano de la Administración Pública o cualquier entidad de Derecho público que exija tributos, imponga sanciones tributarias o revise en vía administrativa actos tributarios y sanciones de igual naturaleza”:

- la Administración tributaria es parte de la Administración Pública
- la Administración tributaria actúa en defensa del interés general consistente en conseguir la efectiva realización del deber de contribuir establecido en el art. 31 CE
- la Administración de la Hacienda pública (o Administración financiera) gestiona los derechos y el cumplimiento de las obligaciones económicas del Estado
- la Administración tributaria (dentro de la Administración financiera) es la que aplica y gestiona los tributos que “constituyen la parte más importante de la Hacienda Pública, es decir, del patrimonio del procomún”
 - también integran la Administración tributaria los órganos que ejercen la potestad sancionadora en materia tributaria, así como los Órganos económico-administrativos encargados de la revisión en vía administrativa de los actos y actuaciones de aplicación de los tributos y los actos de imposición de sanciones tributarias.

Los diferentes entes públicos que integran el Estado disponen de sus respectivas Haciendas y de sus correspondientes recursos tributarios (propios o compartidos):

- por eso la gestión y aplicación de los tributos corresponde a una pluralidad de Administraciones tributarias
- los principios y las normas jurídicas generales establecidos en la LGT son de aplicación a todas las Administraciones tributarias.

La Administración tributaria está formada por diversos órganos que llevan a cabo diferentes funciones y ejercen diferentes competencias:

- los Órganos de gestión tributaria desempeñan funciones de liquidación, pero también de verificación de datos, comprobación de valores y comprobación limitada
- los Órganos de la Inspección comprueban e investigan, pero también liquidan
- los Órganos de recaudación desarrollan funciones de recaudación, pero también comprueban e investigan la existencia y situación de los bienes o derechos de los obligados tributarios.

A la Administración General del Estado le corresponde no la titularidad (como dice erróneamente la ley), sino la gestión y aplicación de los tributos y de los demás derechos de contenido económico de la Hacienda estatal:

- la Administración General del Estado actúa con personalidad jurídica única, bajo la dirección del Gobierno, y extiende su competencia a todo el territorio nacional (salvo cuando las normas que le sean de aplicación la limiten expresamente a una parte del mismo)
- la Administración de los derechos de la Hacienda pública estatal corresponde al Ministerio de Hacienda y a los organismos autónomos; en particular la aplicación de los tributos, el ejercicio de la potestad sancionadora y la función revisora en vía administrativa
- adscrito al Ministerio de Hacienda existe un Consejo para la Defensa del Contribuyente con las siguientes funciones: velar por la efectividad de los derechos de los obligados tributarios, atender las quejas que se produzcan por la aplicación del sistema tributario que realizan los órganos del Estado, y efectuar las sugerencias y propuestas pertinentes.

En el ámbito de las CCAA y de las EELL el ejercicio de las competencias tributarias, sancionadoras y de revisión administrativa se realiza con el alcance y en los términos previstos en la normativa que resulta aplicable:

- tanto las CCAA como las EELL tienen autonomía para determinar la estructura administrativa para la aplicación de sus tributos
- esto es, las CCAA pueden determinar la organización de su propia Administración tributaria:
 - la Administración tributaria autonómica será competente para la gestión, liquidación, recaudación e inspección de sus "tributos propios" (sin perjuicio de la colaboración que puedan establecer con la Administración tributaria del Estado cuando así lo exija la naturaleza del tributo, por ejemplo el IRPF)
 - en el caso de "tributos cedidos" corresponden a la Administración tributaria del Estado las competencias de gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión (aunque estas competencias se pueden delegar a la Administración tributaria autonómica); lo mismo sucede con "los demás tributos del Estado recaudados en cada CCAA"
- en el caso de las EELL también se reconoce la potestad reglamentaria y de autoorganización de la Administración tributaria (que deriva de la autonomía municipal que consagran los arts. 137 y 140 CE)
 - las competencias tributarias para la gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos locales se ejercerán por la Concejalía de Hacienda de acuerdo con lo prevenido en la LGT y en las Ordenanzas municipales
 - no obstante, se pueden establecer fórmulas de colaboración para la aplicación de los tributos entre las Entidades locales, o entre éstas y el Estado o las CCAA
 - finalmente, la Ley de Haciendas Locales prohíbe que los municipios, las provincias y entes asimilados puedan asumir competencias normativas, de gestión, liquidación, recaudación e inspección de los tributos cuyo rendimiento se les cede, así como tampoco en materia de revisión de los actos dictados en vía de gestión de dichos tributos -> la titularidad y ejercicio corresponde exclusivamente al Estado.

3. La Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT).

En el ámbito del Estado, la aplicación de los tributos, el ejercicio de la potestad sancionadora y la función revisora en vía administrativa corresponden a la AEAT (salvo la declaración de nulidad de pleno derecho y las reclamaciones económico-administrativas, que corresponden al Ministerio de Hacienda):

- la AEAT se constituyó el 1 de enero de 1992
- es una entidad de Derecho público, con personalidad jurídica y patrimonio propios que actúa con autonomía de gestión y plena capacidad jurídica (pública y privada) en el cumplimiento de sus fines
- la AEAT está adscrita al Ministerio de Economía y Hacienda a través de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos
- tiene encomendada la aplicación efectiva (en nombre y por cuenta del Estado) del sistema tributario estatal y aduanero (así como otras gestiones que se le encomienden)
- cuenta con un régimen jurídico propio distinto de la Administración General del Estado, que le confiere cierta autonomía en materia organizativa, presupuestaria y de gestión personal.

Corresponde a la Agencia Tributaria desarrollar las actuaciones administrativas necesarias para que el sistema tributario estatal y el aduanero se apliquen con generalidad y eficacia a todos los obligados tributarios:

- esto es, corresponde a la AEAT la gestión integral del sistema tributario estatal y aduanero
- también le corresponde la coordinación y colaboración con otras Administraciones tributarias (europeas, autonómicas, extranjeras, ...)
- se le encomienda especialmente a la AEAT el auxilio (mediante pruebas periciales y testificales) a los Tribunales en los delitos contra la Hacienda pública, los delitos de contrabando y los delitos vinculados al blanqueo de capitales
- los créditos y la recaudación derivados de los tributos y recursos gestionados por la Agencia forman parte del Tesoro Público
- financiación de la AEAT: mediante transferencias en los PGE e ingresos derivados de los servicios prestados a otras Administraciones; además, la AEAT se queda con el 5% de la recaudación bruta derivada de la gestión recaudatoria que realiza; también puede acudir a préstamos para atender desfases temporales de tesorería.

Los órganos de la AEAT son:

- Órganos rectores: el Presidente (con rango de Secretario de Estado) y el Director General (con rango de Subsecretario), ambos nombrados por el Gobierno a propuesta del Ministro de Hacienda
- Consejo Superior para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria (para coordinar la gestión de los tributos cedidos) formado por representantes de la AEAT y de las CCAA; a nivel territorial existen los Consejo Territoriales para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria (que gestionan los tributos cedidos en cada CCAA concreta)
- finalmente existen los Servicios Centrales y los Servicios Territoriales (Delegaciones en cada CCAA y cada provincia y cada isla).

EXAMEN: Financiación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria: recursos de los que se nutre su presupuesto.

4. Obligados tributarios y sujetos pasivos.

Para entender los obligados tributarios: los obligados tributarios son de dos tipos:

- sujeto pasivo, que a su vez es de dos tipos:
 - contribuyente (quien realiza el hecho imponible)
 - sustituto
- responsable.

a) Definición legal.

“Los obligados tributarios son las personas físicas o jurídicas y las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias” (art. 35.1 LGT)

- la determinación de los obligados materiales (pero no los obligados formales) está sujeta a reserva de ley.

“El sujeto pasivo es el obligado tributario que, según la ley, debe cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma, sea como contribuyente o como sustituto del mismo” (art. 36 LGT)

- esto es, el sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias que integran la obligación tributaria principal (en principio independientemente de quien haya realizado el hecho imponible)
 - puesto que la obligación tributaria principal tiene por objeto el pago de la cuota tributaria (art. 19 LGT) -> el sujeto pasivo es un deudor tributario
- el sujeto pasivo puede ser contribuyente o sustituto
 - el deudor tributario no tiene que ser sujeto pasivo (porque no sea ni contribuyente ni sustituto, p.e. los responsables que veremos más adelante)
- el sujeto pasivo del tributo ha de ser determinado por ley (pero otros obligados tributarios pueden ser determinados por reglamento); esto tiene tres consecuencias:
 - se mantiene la condición de contribuyente de quien legalmente venga designado (aunque sean otros los sujetos efectivamente gravados debido a una repercusión o traslación del tributo, p.e. el IVA)
 - se reconoce eficacia jurídico-privada a los pactos entre particulares sobre los elementos del tributo, pero les priva de efectos ante la Administración (p.e. una oferta de Media-Mark no repercutía el IVA)
 - falta de legitimación para interponer reclamaciones sobre obligaciones tributarias de quien las asumió en virtud de pacto o contrato (p.e., que por pacto el ITP lo pague el vendedor y no el sujeto pasivo [que es el comprador]).

EXAMEN: Definición del sujeto pasivo en la Ley General Tributaria.

EXAMEN: De acuerdo con el artículo 36.1 de la Ley General Tributaria, ¿qué modalidades o categorías hay de sujeto pasivo?

b) El contribuyente.

“El contribuyente es el sujeto pasivo que realiza el hecho imponible” (art. 36.2 LGT)

- es quien resulta vinculado al pago de la obligación tributaria principal a la Hacienda pública (y al cumplimiento de las prestaciones formales inherentes a la misma) por haber realizado el hecho imponible
 - dicho de otra forma, es el titular de la capacidad económica manifestada por el hecho imponible
- el contribuyente (y el sujeto pasivo) lo será siempre *de iure*, no abarcando esta categoría al contribuyente *de facto*
 - la posición de contribuyente es resultado exclusivo de la ley -> sólo quien la ley designe como tal tendrá la condición de contribuyente

- pero no será contribuyente quien (en virtud de mecanismos como la repercusión o la traslación) soporte efectiva o económicamente la carga tributaria (por ejemplo, en el IVA el contribuyente es el fabricante o importador, pero quien soporta el tributo es el consumidor)
- por eso el repercutido (que es ajeno a la obligación tributaria principal) en ningún caso soportará intereses, sanciones, etc.

EXAMEN: Definición de contribuyente.

c) El sustituto (Contribuyente= inquilino; Sustituto = propietario).

Se trata del pago de tasas municipales por los siguientes hechos imponible: ocupación de viviendas o locales, o usuarios de garajes o vados

- el contribuyente es el usuario (que es quien realiza el hecho imponible)
- el sustituto es el propietario
- esto es, Manolo es propietario de una plaza de garaje que arrienda a Pepe: Pepe es el contribuyente (que es el usuario de la plaza de garaje y por tanto quien realiza el hecho imponible de usar el vado) pero el sustituto es Manolo (que es el propietario y por tanto quien paga); otro ejemplo: tasa de basuras en caso de inquilino
- si el usuario y el propietario son la misma persona -> no procede hablar de sustitución.

“El sustituto es el sujeto pasivo que, por imposición de la ley y en lugar del contribuyente [que es el que realiza el hecho imponible], está obligado a cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma” (art. 36.3 LGT):

- el sustituto queda vinculado al cumplimiento de las prestaciones materiales y formales de la obligación principal
- el sustituto se coloca en lugar del contribuyente (y éste es el aspecto más decisivo de su régimen jurídico) y es el único sujeto vinculado ante la Hacienda pública
- el sustituto lo es porque lo dice la ley
- el sustituto podrá exigir del contribuyente el importe de las obligaciones satisfechas, salvo que la ley señale otra cosa
 - esta posibilidad de repercusión no parece configurarse como obligatoria
 - pero a la vez provoca que no sean válidos los pactos para evitar el resarcimiento (pues solo la ley puede privar al sustituto del derecho a exigir al contribuyente el resarcimiento).

Otras sustituciones que prevé la legislación son: el representante fiscal en España de vendedores a distancia establecidos en otros países de la UE, y el constructor y el peticionario de la licencia municipal cuando no son el propietario de la obra.

La sustitución tributaria es un instituto diferente al de la retención e ingreso a cuenta:

- semejanza: el obligado tributario es en ambos casos distinto del contribuyente que realiza el hecho imponible
- pero en la retención e ingreso a cuenta: el contribuyente continúa vinculado con la Administración ya que está obligado a presentar su autoliquidación (y calcular la cuota diferencial).

EXAMEN: Definición de sustituto del contribuyente.

EXAMEN: ¿Qué diferencias y semejanzas existen entre la figura del contribuyente y la figura del sustituto?

EXAMEN: ¿Puede ser sujeto pasivo de un tributo una persona que no ha realizado el hecho imponible? Justifique su respuesta. **RESPUESTA:** Sí, el sustituto.

EXAMEN: De acuerdo con el artículo 23.2 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, tendrán la condición de sustitutos del contribuyente en las tasas establecidas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial por entradas de vehículos o carruajes a través de las aceras (“tasa de vados”) los propietarios de las fincas a que den acceso dichas entradas de vehículos. Teniendo en cuenta los conceptos generales de tasa y de sujetos pasivos, conteste las siguientes preguntas argumentando sus respuestas:

- a) ¿Quiénes serán los contribuyentes de las tasas señaladas?
- b) Si los sustitutos no satisfacen la tasa, ¿puede la Administración exigir su pago a los contribuyentes?

d) Los entes sin personalidad como obligados tributarios.

“Tendrán la consideración de obligados tributarios, en las leyes tributarias en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes dotadas de cierta organización (p.e. dos hermanos llevan una tienda al 60% y 40% respectivamente) y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición” (art 35.4):

- la LGT no está imponiendo ningún mandato, sino una posibilidad que podrá ser utilizada por las leyes reguladoras de los distintos tributos
 - es en estas leyes reguladoras donde debe obtenerse el grado de efectividad en el ordenamiento tributario de esta previsión genérica
- en estos casos, el sujeto tributario que realiza el hecho imponible es un ente que no tiene personalidad jurídica (pero que constituye una unidad económica o un patrimonio separado)
- los efectos derivados de la sujeción conjunta al tributo son los comunes a todo obligado tributario:
 - como contribuyente: el ente se considera realizador del hecho imponible de modo unitario
 - como obligado: el ente queda vinculado a cumplir las prestaciones tributarias correspondientes
 - se trata de una sola relación jurídico-tributaria entre el ente y la Administración
 - > hay una sola obligación tributaria principal.

EXAMEN: De acuerdo con el art. 35.4 de la Ley General Tributaria, ciertos entes sin personalidad “tendrán la consideración de obligados tributarios, en las leyes tributarias que así se establezca”. ¿A qué entes sin personalidad se refiere el precepto?

e) Los entes públicos como obligados tributarios.

En este asunto surgen dos cuestiones: ¿puede un ente público ser sujetos de sus propios tributos? ¿puede un ente público ser sujeto del tributo establecido a favor de otro ente público?.

¿Puede un ente público ser sujetos de sus propios tributos?

- una Administración pública puede mantener formalmente una relación con alguno de los entes institucionales de ella dependiente -> una de estas relaciones puede ser tributaria
- por otra parte, dado que muchos entes públicos adoptan modos de gestión y actuación del Derecho privado (con un patrimonio y unos derechos privativos) -> se han de sujetar al tributo en las mismas condiciones que los particulares.

¿Puede un ente público ser sujeto del tributo establecido a favor de otro ente público?

- las administraciones públicas (Estado, CCAA, EELL, Organismos públicos) son sujetos pasivos con sujeción a los tributos estatales, autonómicos o locales (aunque en muchos casos en la modalidad de exención)
- por ejemplo, la Ley de Haciendas Locales prevé la sujeción del resto de entes públicos (incluidas la Administración del Estado y la CA) a los tributos locales (aunque se prevén algunas exenciones).

5. La solidaridad de los obligados tributarios.

Este es el caso de la unidad familiar que tributa conjuntamente.

“La concurrencia de varios obligados en un mismo presupuesto de una obligación determinará que queden solidariamente obligados frente a la Administración tributaria al cumplimiento de todas las prestaciones, salvo que por ley se disponga expresamente otra cosa” (art 35.6 LGT):

- la LGT se aparta de la presunción general de mancomunidad que prevé el CC en el caso de concurrencia de deudores
- cuando el hecho imponible del tributo es realizado conjuntamente por varias personas, todas ellas responderán solidariamente frente a la Hacienda pública del pago de la cuota tributaria
- también responderán solidariamente del resto de obligaciones y deberes integrantes del tributo (porque no menciona únicamente el “hecho imponible” sino “el presupuesto de una obligación”).

Este régimen de solidaridad tiene los siguientes aspectos:

- son aplicables las notas propias de las obligaciones solidarias: integridad de la prestación, identidad de la misma e inmediatez en su exigibilidad por el acreedor
 - en el ámbito tributario esto significa que cada uno de los obligados solidarios debe cumplir totalmente la obligación tributaria de que se trate -> la Administración puede dirigirse indistintamente contra cualquiera de ellos, reclamándole todo el importe de la deuda tributaria
- la solidaridad alcanza a todas las prestaciones materiales y formales del tributo; en particular alcanza a la obligación directamente derivada del presupuesto de hecho que la genere, pero también al resto de prestaciones inherentes y accesorias
- los actos de cualquiera de los coobligados surten efecto para los restantes
 - el CC dispone que el pago de la obligación por uno de ellos la extingue para todos -> esta previsión es plenamente aplicable a la obligación tributaria principal, así como al resto de obligaciones o prestaciones de contenido pecuniario
 - pero esto no se aplica a los deberes formales (aunque el TS dice que sí que se aplica en el caso de la unidad familiar que tributa conjuntamente)
- el CC dispone una solidaridad procesal (debido a la comunicabilidad de los efectos de los actos de cada coobligado)
- hay una sola obligación tributaria (que deriva de un único presupuesto de hecho) pero diversos obligados:
 - por ejemplo copropietarios respecto al IBI
 - la Administración, cuando sólo conozca la identidad de un titular, liquidará y notificará a ese titular -> ese titular está obligado al pago
 - no obstante, ese titular puede solicitar la división de la deuda tributaria entre los coobligados -> para conseguir la división debe comunicar a la Administración los datos personales y el domicilio de los restantes coobligados, así como su proporción en el presupuesto de hecho del que deriva la obligación
 - dice el profesor que la solicitud de división parece incoherente con la potestad de la Administración para exigir toda la prestación a uno solo de los coobligados.

La solidaridad no se debe confundir con los entes sin personalidad:

- en la solidaridad hay una pluralidad de deudores tributarios (en régimen de solidaridad entre ellos)
- en el caso de entes sin personalidad existe un único deudor tributario (que es el propio ente, pero no los partícipes).

6. Los responsables del tributo.

a) Concepto y notas definitorias.

“La ley podrá configurar como responsables solidarios o subsidiarios de la deuda tributaria, junto a los deudores principales, a otras personas o entidades” (art. 41.1 LGT) y “salvo precepto legal expreso en contrario, la responsabilidad será siempre subsidiaria” (art. 41.2 LGT):

- el responsable es un tercero que se coloca junto al sujeto pasivo o deudor principal del tributo
 - pero, a diferencia del sustituto, no desplaza ni ocupa el lugar del sujeto pasivo de la relación tributaria, sino que se añade a él como deudor
 - hay dos deudores del tributo, aunque por motivos distintos y con régimen jurídico diferente
- el responsable no es en ningún caso sujeto pasivo del tributo, ni tampoco deudor principal
 - el responsable sólo viene obligado a las prestaciones materiales del tributo, a su pago, pero sin quedar vinculado al resto de prestaciones formales que integran el tributo
 - el responsable sólo responde de la obligación tributaria principal (haciéndose cargo de las accesorias sólo cuando él mismo incurra en los presupuestos de hecho que las generan)
 - además, en ocasiones la ley limita la responsabilidad a un importe (determinado por el valor de ciertos bienes o por derivar de ciertas actuaciones respecto a los cuales ha habido intervención del responsable) que ni siquiera alcanza el total de la cuota tributaria
- el responsable lo será por mandato de la ley (no sirve un acuerdo privado)
- el responsable será subsidiario si la ley no dispone expresamente que sea solidario.

En cuanto a la extensión de la responsabilidad:

- el responsable sólo queda vinculado al ingreso de la deuda
- el responsable responderá de la totalidad de la deuda tributaria exigida en período voluntario, y sólo cuando él mismo incumpla el plazo voluntario arrostrará los recargos e intereses por él mismo devengados
- la responsabilidad no alcanzará a la sanciones (salvo excepciones legalmente previstas).

Por último, en caso de hacer frente al ingreso del tributo, el responsable tiene el derecho al reembolso frente al sujeto pasivo (o deudor principal)

- esta reclamación no viene regulada por el ordenamiento tributario, sino por la legislación civil
- no obstante, es difícil que el responsable subsidiario consiga resarcirse dada la insolvencia del deudor principal.

EXAMEN: El responsable del tributo: concepto y notas definitorias.

EXAMEN: Definición de responsable tributario. En el desarrollo de su respuesta indique si el responsable tributario puede ser sujeto pasivo del tributo.

EXAMEN: Definición de sujeto pasivo en la Ley General Tributaria. En el desarrollo de su respuesta indique si el responsable tributario merece la calificación de sujeto pasivo.

b) Supuestos de responsabilidad solidaria.

Supuestos de responsabilidad solidaria en la LGT (art. 42.1):

- quienes colaboren en la comisión de infracciones tributarias
 - por ejemplo un asesor fiscal que colabora en la infracción
 - el colaborador responde no solo de la sanción por la infracción tributaria (como ocurre en otros ámbitos del Derecho), sino también de la deuda tributaria (aunque no haya participado en la generación de esa deuda)
 - incluso aunque no llegue a ser considerado coautor de la infracción (art 182.1 LGT)
- los miembros o partícipes de los entes sin personalidad
 - por ejemplo una herencia yacente
 - se trata de una solidaridad impropia (ya que cada partícipe no responde del total de la deuda tributaria correspondiente al ente, sino en proporción a su respectiva participación)
- los adquirentes de empresas con deudas tributarias pendientes
 - se adquiere la responsabilidad no sólo cuando hay una sucesión en la titularidad jurídica de la actividad o explotación, sino también cuando hay una sucesión fáctica en su mero ejercicio
 - se excluye del supuesto la adquisición de elementos aislados de la explotación (salvo que la adquisición de bienes aislados permita continuar con la actividad [esto sería una transmisión encubierta de la empresa])
 - se excluyen asimismo los supuestos de sucesión *mortis causa* y los de adquisición mediante procedimiento concursal, regulados por sus normas específicas
 - la responsabilidad se extiende no solo a la deuda tributaria, sino también a las sanciones impuestas o que puedan imponerse al anterior titular (art. 182.1 LGT)
 - sin embargo, si el adquirente ha solicitado previamente a la Administración la certificación de las deudas y sanciones pendientes de la actividad -> la responsabilidad del adquirente se limitará a las que figuren en la certificación
 - si la Administración no expide la certificación en el plazo de 3 meses -> se enervará la responsabilidad (el adquirente no tendrá responsabilidad respecto a las obligaciones y sanciones anteriores)
 - no obstante, el precepto hace alusión además “a las sanciones que pudieran imponerse” (y esas no pueden ser certificadas por la Administración, lo que al profesor le parece un exceso)
- otros supuestos en relación con los bienes embargados o susceptibles de embargo en procedimientos recaudatorios (art. 42.2):
 - quienes causen o colaboren en la ocultación de los bienes para impedir su traba
 - quienes negligentemente incumplan las órdenes de embargo
 - quienes, conociendo el embargo o siendo depositarios de los bienes embargados, consintieran o colaboraran en su levantamiento
 - en estos casos, el importe de la responsabilidad queda limitado al valor de los bienes o derechos susceptibles de embargo o enajenación
- finalmente, la LGT (disp. adic. 7) configura otros dos supuestos:
 - las CCAA y las Corporaciones Locales son responsables solidarias de las deudas tributarias contraídas por las entidades de derecho público dependientes de ellas, por las sociedades mercantiles de capital íntegramente público y, en proporción a sus respectivas cuotas, por las asociaciones voluntarias públicas en que participen
 - las Corporaciones Locales son responsables solidarias de las deudas de mancomunidades, comarcas y áreas metropolitanas a que pertenezcan, así como de las entidades locales menores del municipio.

EXAMEN: Los partícipes o cotitulares de las entidades sin personalidad del artículo 35.4 de la Ley General Tributaria son responsables de las deudas tributarias de éstas. ¿Se trata de una responsabilidad solidaria o subsidiaria? ¿Responden de la totalidad de la deuda o sólo de una parte? Si contesta que sólo responden de una parte, indique de qué parte se trata.

EXAMEN: Si el adquirente de una explotación o actividad económica solicita a la Administración certificación de las deudas y sanciones pendientes de la actividad, ¿en qué plazo debe expedirse esta certificación? ¿Qué consecuencias se producen si la Administración no expide la certificación en ese plazo?

EXAMEN: Supuestos de responsabilidad solidaria en la Ley General tributaria.

EXAMEN: Al fallecimiento de un empresario su hijo le sucede en la titularidad y ejercicio de la actividad empresarial. ¿Será el hijo responsable solidario por las obligaciones tributarias contraídas por su padre y derivadas del ejercicio de la actividad empresarial? Justifique su respuesta. **SOLUCIÓN:** pero no en concepto de responsable, sino de sucesor (p.e. no sanciones).

c) Supuestos de responsabilidad subsidiaria.

Supuestos de responsabilidad subsidiaria en la LGT (art. 43.1 LGT):

- los administradores de hecho o de derecho de las sociedades y entidades jurídicas que incurran en infracciones tributarias (cuando por omisión de sus deberes, por *culpa in vigilando* o por adoptar los acuerdos las hicieran posibles o dieran lugar a ellas)
 - la responsabilidad se extiende a las sanciones (art. 182.2 LGT)
 - el profesor dice que esta extensión a las sanciones, en el caso de administración colegiada, puede incumplir el principio de presunción de inocencia (aunque el TS ha admitido esta extensión)
- los administradores de hecho o de derecho de las deudas tributarias pendientes de sociedades y entidades jurídicas que hayan cesado en su actividad (porque los administradores tenían que haber liquidado la sociedad)
 - se entiende por cese de la actividad “la ausencia de operaciones” (es un cese fáctico, aunque no haya disolución de la sociedad)
 - el TS considera que hay cese de actividad cuando se mantiene una actividad residual para eludir el precepto
- los administradores concursales y liquidadores de entidades por las obligaciones tributarias anteriores a estas situaciones, cuando no hubiesen realizado las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las mismas
 - también responden de las deudas y sanciones posteriores a tales situaciones si tienen funciones de administración
- los adquirentes de bienes afectados por ley a la deuda tributaria
 - por ejemplo, quien adquiere un inmueble que no ha pagado el IBI o el ITP
 - pero en este caso no se trata de un verdadero responsable (pues de la deuda tributaria no responde con todos sus bienes, sino sólo con los bienes adquiridos [que son una especie de garantía para pagar la deuda tributaria])
- los agentes y comisionistas de aduanas que actúen en nombre y por cuenta de sus comitentes
- las personas o entidades que contraten o subcontraten obras o servicios correspondientes a su actividad económica principal serán responsables de los tributos que tuvieran que ser objeto de retención o de repercusión por parte del contratista o subcontratista, en la parte correspondiente a la obra o servicio contratados
 - por ejemplo una empresa de construcción contrata la construcción de un puente con una subcontrata; tras construir el puente la subcontrata desaparece sin haber ingresado en la Hacienda pública las retenciones del salario de sus empleados
 - otro ejemplo: un despacho de abogados contrata a un especialista en Derecho fiscal para que elabore un informe; el especialista no ha pagado el IVA
 - para enervar esta responsabilidad, el pagador debe exigir al contratista, con cada factura que pague, certificación administrativa de hallarse el contratista o subcontratista al corriente de sus obligaciones tributarias durante los 12 meses anteriores
 - se limita la responsabilidad al importe de los pagos realizados sin haber exigido la correspondiente certificación, con independencia del importe total de la deuda del obligado principal

- personas jurídicas que han sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta como medio de elusión de la responsabilidad patrimonial frente a la Hacienda pública:
 - estas personas jurídicas son responsables de las deudas tributarias, así como de las sanciones de los obligados que tengan el control de la persona jurídica (cuando exista una voluntad rectora común y concorra unicidad de personas o esferas económicas, confusión o desviación patrimonial)
 - a la inversa, quienes tengan el control de tales entidades serán responsables por las deudas y sanciones tributarias en que éstas incurran cuando se den las aludidas circunstancias
 - esta normativa, de origen norteamericano, se denomina “levantamiento del velo de las personas jurídicas” y pretende evitar que se utilicen personas jurídicas para ocultar la situación patrimonial de quienes son sus titulares o tienen el efectivo poder de decisión y control.

EXAMEN: En relación con el régimen de responsabilidad de las personas o entidades que contratan o subcontratan obras o servicios, indique qué carácter tiene esa responsabilidad (solidaria o subsidiaria), a qué tributos se extiende, y qué pueden hacer esas personas o entidades para evitar o enervar su responsabilidad.

EXAMEN: Una empresa de consultoría encarga a profesionales autónomos la redacción de informes económicos que comercializa entre sus clientes. ¿Es responsable la empresa de consultoría de las deudas tributarias de los profesionales autónomos. Justifique su respuesta. En caso de respuesta afirmativa, indique:

- A qué deudas tributarias se extiende la responsabilidad.
- Qué puede hacer la empresa de consultoría para evitar o enervar esa responsabilidad.

EXAMEN: Un despacho de abogados ha contratado una empresa para que limpie sus oficinas. ¿Es responsable el despacho de abogados de las deudas tributarias de la empresa de limpieza? Justifique su respuesta. En caso de respuesta afirmativa, indique a qué deudas tributarias se extiende la responsabilidad. SOLUCIÓN mía: No, porque no se trata de la actividad económica principal del despacho de abogados.

EXAMEN: Una sociedad subcontrata la ejecución de obras correspondientes a su actividad económica principal. ¿Puede esa sociedad ser responsable de las deudas tributarias por el IBI del contratista? Justifique su respuesta. SOLUCIÓN mía: No, porque no es un tributo retenido ni repercutido.

d) Régimen jurídico: procedimiento para exigir la responsabilidad tributaria.

El procedimiento para exigir la responsabilidad tributaria es un procedimiento declarativo (no es un procedimiento de apremio) conducente a la emisión de un acto administrativo:

- el acto administrativo declara la responsabilidad tributaria, se cuantifica la misma y se le exige al responsable, habilitándose un período voluntario para su ingreso
- si vence dicho período voluntario sin haberse satisfecho la deuda -> se inicia el período ejecutivo y se le exige al responsable por el procedimiento de apremio
 - mediante el procedimiento de apremio contra el deudor se traban sus bienes para cobrar la deuda tributaria con el producto de su enajenación
 - si es insolvente -> se dicta la declaración de fallido del deudor y se inicia la vía contra los responsables solidarios, y agotada esta vía se dicta el acto declarativo de responsabilidad subsidiaria.

La diferencia entre la responsabilidad subsidiaria y solidaria no reside en el procedimiento a seguir en cada caso, sino en el momento y el presupuesto de hecho habilitante para dictar el acto declarativo de cada una de ellas:

- en el caso de responsabilidad subsidiaria:
 - el acto que declara la responsabilidad tributaria del responsable sólo puede dictarse tras declarar fallido al obligado principal [esto es, **tras el apremio**] (y, en su caso, a los responsables solidarios)
 - entonces se notifica al responsable subsidiario el acto derivativo de la responsabilidad, con el correspondiente período voluntario para su ingreso

- en el caso de responsabilidad solidaria:
 - el acto que declara la responsabilidad tributaria puede dictarse y notificarse **antes o después de vencer el periodo voluntario de ingreso** del deudor principal
 - si se notifica antes del vencimiento: cuando venza el periodo de pago se requiere al responsable y se le concede un periodo propio de pago
 - si se notifica después del vencimiento: se dicta y notifica al responsable el acto declarativo de la responsabilidad.

Procedimiento para la emisión del acto administrativo que declara la responsabilidad tributaria:

- podrá dictarse en cualquier momento tras la cuantificación de la deuda del obligado principal (háyase realizado esta cuantificación mediante liquidación administrativa o mediante autoliquidación), y antes o después de haber vencido el período voluntario de pago de que goza dicho obligado principal
 - en el caso de liquidación administrativa, cuando se declare la responsabilidad antes del vencimiento de dicho plazo -> la competencia será del propio órgano liquidador
 - en todos los restantes casos -> la competencia será del órgano recaudador
- el acto declarativo de la responsabilidad tributaria se dictará previa audiencia del interesado
 - además el interesado, con anterioridad al trámite de audiencia, podrá efectuar las alegaciones y aportar la documentación que considere necesarias
- finalmente, el acto contendrá la declaración de responsabilidad, indicando el presupuesto de hecho de la misma y las liquidaciones a las que se extiende
 - el acto se ha de notificar con expresión de los medios de impugnación que procedan y su plazo, así como el período voluntario de pago que se concede al responsable
- a partir de la notificación del acto, el interesado podrá impugnar el acto:
 - por no concurrir el presupuesto de hecho de la responsabilidad
 - o por no estar de acuerdo con las liquidaciones que se le exigen; si se estima la reclamación por este motivo:
 - ya no se pueden revisar las liquidaciones que ya hubieran ganado firmeza
 - pero se puede modificar la cuantía exigible al responsable.

EXAMEN: La diferencia entre la responsabilidad solidaria y la subsidiaria reside en el momento y presupuesto de hecho habilitante para dictar el acto administrativo de cada una de ellas. Explique en qué consiste esa diferencia.

EXAMEN: ¿Qué diferencias existen entre la responsabilidad tributaria solidaria y la responsabilidad tributaria subsidiaria?

EXAMEN: ¿Qué circunstancias deben concurrir para que pueda dictarse el acto declarativo de responsabilidad subsidiaria?

7. La sucesión en el tributo.

a) La sucesión de personas físicas.

“A la muerte de los obligados tributarios, las obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los herederos, sin perjuicio de lo que establece la legislación civil en cuanto a la adquisición de la herencia” (art. 39.1 LGT):

- la sucesión se extiende a todos los herederos, que (salvo aceptación de la herencia a beneficio de inventario), responderán solidariamente de las obligaciones tributarias del causante con todos sus bienes y derechos (art. 1.003 CC)
- los legatarios están exonerados de responsabilidad en las deudas del causante (art. 867 CC), salvo cuando toda la herencia se reparta en forma de legados, o cuando el legado está afecto a la obligación

- mientras la herencia se encuentre yacente, el cumplimiento de las obligaciones tributarias del causante corresponderá al representante de la misma..

En cuanto al ámbito objetivo de la sucesión, será en toda la deuda (no sólo en la obligación tributaria principal, y tanto si al fallecimiento estaban liquidadas como si estuvieran pendientes de cuantificación), con dos exclusiones:

- “en ningún caso se transmitirán sanciones” (debido al principio constitucional de responsabilidad personal de las infracciones)
- no se transmitirán las obligaciones que tuviera el causante a título de responsable (esto constituye una excepción a la regla general de transmisibilidad de las deudas pendientes de liquidación)
 - sólo se transmitirán a los herederos cuando ya se hubiera notificado el acto derivativo de responsabilidad con anterioridad al fallecimiento.

En el ámbito tributario, igual que en el civil, se contempla la subrogación de los causahabientes en la posición jurídica que ha ocupado el causante en los distintos procedimientos tributarios:

- en cuanto a los procedimientos liquidatorios y de comprobación:
 - si la herencia está yacente: ya se ha indicado que los procedimientos se entenderán con el representante
 - si hubiera habido división de la herencia: los procedimientos liquidatorios se entenderán con cualquiera de los herederos, notificando su resultado a todos los interesados que consten en el expediente
- en cuanto a los procedimientos recaudatorios:
 - si la herencia está yacente: el procedimiento se dirige contra sus bienes y derechos integrantes, entendiéndose las actuaciones con su administrador
 - en caso de división de la herencia: se proseguirán las actuaciones con los sucesores, sin más requisito que la constancia del fallecimiento, exigiéndoles las deudas y costas pendientes en el momento y por el cauce en que se encontraran respecto al causante.

EXAMEN: La sucesión *mortis causa* en el tributo.

EXAMEN: ¿Existe alguna diferencia entre los conceptos de sucesión en el tributo y de sustitución tributaria? Justifique la respuesta y, en caso de respuesta afirmativa, indique cuáles son esas diferencias.

b) La sucesión de personas jurídicas y de entes sin personalidad jurídica.

Se distinguen cinco supuestos diferentes de extinción:

- entidades disueltas y liquidadas en las que la ley limita la responsabilidad de los socios
 - “los socios quedarán solidariamente obligados hasta el límite de valor de la cuota de liquidación que les corresponda” (40.1 LGT)
 - esto es, para el cobro de las obligaciones tributarias pendientes, la Administración puede dirigirse por el total de las deudas contra cualquiera de los socios
 - sin embargo, si su cuota de liquidación es inferior a las deudas, se limitará la exigencia al valor de la cuota de liquidación (esto constituye una excepción al principio de la solidaridad de integridad de la deuda)
- entidades disueltas y liquidadas sin limitación de responsabilidad de los socios
 - es lo mismo que en el caso anterior, pero sin límite de responsabilidad de cada socio
 - constituye por tanto un supuesto propio de solidaridad, en el que los socios responden con todo su patrimonio
 - sin perjuicio claro está, e igual que en el caso anterior, de las acciones de regreso de que dispone el socio afectado frente a los restantes

- sociedades mercantiles disueltas o extinguidas, pero sin liquidación
 - las obligaciones pendientes se transmitirán a quienes les sucedan o sean beneficiarios de la operación
 - esto también se aplica cuando una sociedad mercantil es sustituida por otra (mediante transmisión, fusión o absorción)
- disolución de fundaciones
 - las obligaciones pendientes se transmitirán a los destinatarios de sus bienes y derechos: sucesor sin limitación
- disolución de los entes sin personalidad
 - las obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los partícipes o cotitulares de dichas entidades
 - cabe aplicar la presunción de mancomunidad: la Administración puede dirigirse contra cada copartícipe por la parte proporcional de la deuda correspondiente a su participación en el ente colectivo, de la que responderá con todo su patrimonio
- ahora bien, la inscripción en el Registro Mercantil de la disolución de cualquier entidad provoca que los actos recaudatorios posteriores contra ella no interrumpen la prescripción -> si transcurren cuatro años desde la inscripción sin dirigirse contra el sucesor habrá prescrito el tributo.

A diferencia de lo que ocurre con las personas físicas, las sanciones que pudieran proceder por las infracciones cometidas por las personas extinguidas se exigirán a sus sucesores:

- esto es así porque se considera que la sanción es parte integrante del pasivo de la entidad
- el límite es el valor de la cuota de liquidación que les corresponda (incluso en las entidades sin limitación de responsabilidad de los socios)
- el profesor duda de la constitucionalidad de este precepto, porque puede haber socios que no hayan participado en la gestión pero tienen que hacer frente a una sanción por infracciones en las que no tuvieron nada que ver.

Al igual de lo que ocurre con las personas físicas, las actuaciones liquidatorias relativas a deudas de la entidad pendientes de cuantificación en el momento de la extinción de la entidad, se seguirán con cualquiera de sus sucesores

- la Administración podrá dirigirse contra cualquiera de ellos, o contra todos, simultánea o sucesivamente, para requerirles el pago de las deudas y costas pendientes.

EXAMEN: Régimen de responsabilidad tributaria de los sucesores en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas: supuestos de hecho, tipo de responsabilidad y alcance de la misma.

8. El domicilio fiscal en el Derecho tributario.

“El domicilio a efectos tributarios es el lugar de localización del obligado tributario en sus relaciones con la Administración tributaria” (art. 48 LGT)

- personas físicas: el criterio general es el lugar de su residencia habitual (pero no define lo que se entiende por residencia habitual)
 - la normativa del IRPF sí define la vivienda habitual del sujeto como “la utilizada al menos durante tres años sucesivos, debiendo fijarse en ella el domicilio fiscal de la persona física residente en España”
 - pero respecto a quienes desarrollen principalmente actividades económicas, la Administración podrá considerar domicilio fiscal el lugar donde esté centralizada la gestión administrativa y la dirección de las actividades, prevaleciendo, en caso de duda, el lugar donde radique el mayor valor del inmovilizado

- personas jurídicas (y entes sin personalidad): el domicilio fiscal en el domicilio social de la entidad (pero supeditándolo al requisito material de que en él radique efectivamente la gestión administrativa y la dirección de sus negocios)
 - en caso de discordancia entre domicilio social y el de gestión administrativa-dirección, el lugar donde radique el mayor valor del inmovilizado.

El domicilio fiscal adquiere relevancia por ser el lugar donde se han de practicar las notificaciones (art. 110 LGT):

- si se notifica en un lugar distinto del domicilio del interesado -> el acto notificado es ineficaz
- cuando el domicilio fiscal sea asimismo el personal, la legislación tributaria no puede desconocer el derecho fundamental a su inviolabilidad
 - cuando la Administración pretenda la entrada en el domicilio de un obligado tributario debe obtener la pertinente autorización judicial
 - la inviolabilidad del domicilio se extiende a las personas jurídicas cuando coincide el domicilio fiscal y el domicilio social -> se necesita mandato judicial
 - cuando se entra en el domicilio de una sociedad con la mera autorización de un empleado (pero sin mandato judicial) -> la entrada es nula, así como nulos son los documentos y las pruebas que se hubieran obtenido.

El régimen jurídico del domicilio fiscal:

- la Administración tiene potestad para exigir a los sujetos pasivos que declaren su domicilio tributario
- pero a la vez, el particular tiene la obligación de comunicar a la Administración su domicilio fiscal y el cambio del mismo, en la forma que reglamentariamente se determine
 - el incumplimiento por el sujeto de este deber provocará que las actuaciones y notificaciones administrativas en el domicilio anterior sean válidas y surtan todos los efectos
 - e incluso tras la comunicación del cambio de domicilio podrán seguir tramitándose al anterior las actuaciones de procedimientos iniciados de oficio con anterioridad a dicha comunicación, lo que al particular no le parece bien
- la Administración está habilitada para comprobar si el domicilio señalado por el sujeto reúne los requisitos requeridos que se han señalado más arriba, pudiendo la Administración rectificarlo si no los reúne
 - contra esta rectificación se puede impugnar en vía administrativa y subsiguiente contenciosa.

En cuanto a los no residentes en España:

- como regla general, la LGT se remite a lo dispuesto por la normativa reguladora de cada tributo
- en defecto de regulación específica, fija como domicilio fiscal del no residente el de su representante en España (que está obligado a designar)
 - no obstante, si opera en España mediante establecimiento permanente -> el domicilio fiscal es la sede de dirección y gestión y, en caso de duda, al lugar donde radique el mayor valor del inmovilizado
 - si obtiene rentas de inmuebles -> el domicilio fiscal es el del representante y, en su defecto, el lugar de situación del inmueble
 - en los restantes casos -> el domicilio fiscal es el del representante o, en su defecto, al del responsable solidario (que es el pagador de los rendimientos obtenidos sin establecimiento permanente).

9. La representación en Derecho tributario.

La representación es el poder que se concede a una persona para actuar y decidir, dentro de unos límites, en nombre y por cuenta de otra; en la LGT se arbitran dos modalidades: la representación voluntaria y la representación legal.

Respecto a la representación voluntaria:

- se admite con carácter general
- ni en el ámbito objetivo ni en el subjetivo se establecen limitaciones ni requisitos especiales, por lo que podrá extenderse la representación a todos los aspectos que el representado desee (salvo los derechos y obligaciones personalísimos, que nunca pueden ser objeto de representación)
- en cuanto al representante: sólo habrá de reunir la capacidad de obrar necesaria, sin otro requisito adicional
- en cuanto a la forma, el criterio general es de suma flexibilidad:
 - se presume la representación para los actos de trámite
 - por el contrario, en ningún caso pueden ser considerados actos de trámite los resolutorios de procedimientos
 - pues muchos de ellos, por ejemplo las declaraciones tributarias (o las actas inspectoras de conformidad), pueden generar derechos y deberes, o significar renuncia a los mismos
 - además, debe acreditarse la representación para interponer reclamaciones, desistir de ellas, renunciar a derechos, asumir obligaciones, solicitar devoluciones y reembolsos y siempre que haga falta la firma del obligado
- la acreditación del poder ha seguido un proceso de constante flexibilización: actualmente se admite cualquier medio válido en Derecho que deje constancia fidedigna (y en particular los documentos normalizados aprobados por la Administración tributaria), así como *apud acta* (es decir, por comparecencia personal ante el órgano administrativo competente)
 - la insuficiencia de poder no impedirá que el acto se tenga por realizado, pudiéndose subsanar el defecto de representación en los diez días siguientes
- dado que cada procedimiento tributario puede disponer reglas específicas en torno a la representación, su admisibilidad o acreditación habrá de atenderse, en principio, a esas peculiaridades específicas
- estos mismos criterios reguladores de la representación son aplicables a la presentación telemática de documentos, pudiendo la Administración requerir la acreditación en cualquier momento
- la representación a efectos de actuaciones liquidatorias en la hipótesis de solidaridad de obligados del art 35.6 está muy flexibilizada:
 - se presume otorgada a cualquiera de ellos, salvo que alguno se manifieste expresamente en contrario
 - la liquidación resultante se ha de notificar a todos los coobligados.

Respecto a la representación legal:

- “por quienes carezcan de capacidad de obrar actuarán sus representantes legales” (art. 45.1 LGT), con remisión implícita por tanto al Derecho común
- en el caso de personas jurídicas actuarán quienes ostenten la titularidad de sus órganos de representación, también de acuerdo con el Derecho común
- en el caso de los entes sin personalidad la representación se reconoce:
 - a quien actúe como representante, si se acredita fehacientemente
 - a quien aparentemente ejerza la dirección o gestión
 - o, en defecto de ambos, a cualquiera de los copartícipes.

Con carácter mixto entre representación legal y voluntaria puede considerarse la obligación de los no residentes a designar representante con domicilio en España:

- cuando operen en territorio español mediante establecimiento permanente
- cuando expresamente lo establezca la normativa tributaria
- o cuando por las características o el importe de la operación así lo requiera la Administración tributaria.

EXAMEN: ¿Debe acreditarse siempre la representación en el ámbito tributario? ¿Cómo debe acreditarse?

EXAMEN: ¿En qué casos y cómo debe acreditarse la representación en el ámbito tributario?

Tema 18. Elementos cuantificadores de la obligación tributaria

1. La base imponible.

Hemos visto que el tributo se articula jurídicamente en torno a una obligación tributaria principal

- esta obligación jurídica consiste en dar una suma de dinero por haber realizado un hecho imponible tipificado por la ley
- veamos ahora en qué consiste dicha obligación en cada caso concreto; en este sentido hay tributos variables y no variables
 - tributos no variables: el hecho imponible no es susceptible de realizarse con diferente grado o intensidad -> la ley señala directamente la cuantía de la obligación de cada hecho imponible (**cuota tributaria**)
 - por ejemplo, el Impuesto Municipal sobre vehículos: cada categoría de cilindrada tiene una cuota fija
 - tributos variables: el hecho imponible puede realizarse con distinta intensidad -> la ley establece los elementos que permiten la cuantificación de la obligación según la intensidad con la que se realiza el hecho imponible
 - por ejemplo, el IRPF: cada renta concreta tiene una **base imponible** y un **gravamen**
 - aplicando el gravamen sobre la base imponible se obtiene la **cuota tributaria**
 - la cuantificación de ambos tipos de tributos se regula por el principio de reserva de ley
 - además, los elementos de cuantificación están directamente vinculados por el principio de capacidad económica y los principios de justicia tributaria (progresividad, redistribución, ...).

a) Concepto y clases.

Los arts. 49 a 57 LGT se ocupan de la regulación de los “elementos de cuantificación de la obligación tributaria principal y de la obligación de realizar pagos a cuenta”:

- la base imponible es la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible
 - esto es, la base imponible constituye la medida del hecho imponible
 - dice el TS que la base imponible es la medida de la capacidad contributiva contenida en la definición del hecho imponible
- la base imponible sirve como elemento de cuantificación del tributo
 - aplicando el gravamen sobre la base imponible se obtiene la cuota tributaria (y a partir de esta la cuantía del tributo).

Respecto a las clases de base imponible, hay múltiples criterios

- base imponible y base liquidable:
 - base liquidable = base imponible - las reducciones establecidas en la ley (p.e. planes de pensiones)
 - en caso de que la base liquidable sea diferente a la base disponible, el gravamen se aplica sobre la base liquidable
- base imponible monetaria y no monetaria:
 - la base monetaria permite aplicar directamente sobre ella los porcentajes establecidos por la ley
 - la base no monetaria deberá gravarse por aplicación de cantidades monetarias sobre las unidades físicas o de otro tipo que la expresen (euros por litro, etc); por ejemplo, carbón (€/Gjulios), bebidas alcohólicas (€/hlitros alcohol)
- base imponible agregada (unitaria) y desagregada
 - en la base agregada se aplica en toda su magnitud un mismo tipo de gravamen
 - en la base desagregada hay que descomponer la base para aplicar tipos diversos (por ejemplo, parte del IRPF se somete a un gravamen general y otra parte a un gravamen diferente)

- base imponible alternativa, subsidiaria o complementaria
 - cuando la propia Ley del tributo prevea más de una base imponible normativa, no por los métodos para obtenerla sino como expresivas de magnitudes diferentes.

b) Métodos de determinación de la base imponible.

Los métodos de determinación de la base imponible son los instrumentos o medios que permiten adaptar la base normativa (que fija la ley) a la base fáctica (del hecho concreto):

- esto es, son las operaciones para formar y calcular la base imponible en cada caso de realización del hecho imponible (este cálculo se realiza a partir de los datos y circunstancias con que el hecho imponible ha tenido lugar).

El art 50.2 LGT señala que las leyes de cada tributo establecerán los métodos para determinar la base imponible, dentro de los regímenes de estimación directa, estimación objetiva y estimación indirecta:

- la base imponible se determinará con carácter general a través del método de estimación directa
 - el método de estimación directa podrá utilizarse por el contribuyente y por la Administración tributaria conforme a lo dispuesto en la normativa de cada tributo
 - en su aplicación, la Administración tributaria utilizará las declaraciones o documentos presentados, los datos consignados en libros y registros comprobados administrativamente y los demás documentos, justificantes y datos que tengan relación con los elementos de la obligación tributaria
 - esto es, la estimación directa se efectúa en base a datos reales, por lo que es el método que mejor se adecúa a medir la capacidad económica del sujeto gravado
 - la estimación directa pura no existe en ningún tributo, pues siempre es necesario hacer alguna estimación (p.e. en el IRPF se estiman un 5% de gastos de difícil justificación)
- la ley puede establecer los supuestos en que sea de aplicación el método de estimación objetiva, que tendrá carácter voluntario para los sujetos obligados
 - el método de estimación objetiva se caracteriza por determinar la base imponible mediante la aplicación de las magnitudes, índices, módulos o datos previstos en la normativa propia de cada tributo
 - por ejemplo, una hectárea produce 8 tm de cebada al año, o una vaca lechera produce 6.000 litros de leche al año
 - el carácter objetivo de los módulos estriba en que arrojan resultados o valores iguales para cada sector, actividad o grupo de contribuyentes para los que se prevén.

La estimación indirecta de la base imponible es aplicable, en general, a cualquier tributo con los siguientes requisitos:

- es de aplicación subsidiaria a las otras dos estimaciones, utilizándose en las hipótesis tasadas que lo permiten
- no se basa en los datos reales del sujeto o del hecho gravados (sin perjuicio de que pueda usar los que resulten disponibles)
- la Administración tributaria no puede disponer de los datos necesarios para la determinación completa de la base imponible, como consecuencia de alguna de las siguientes circunstancias (que actúan como auténticos presupuestos de hecho legitimadores):
 - falta de presentación de declaraciones o presentación de declaraciones incompletas o inexactas
 - resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación inspectora
 - incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales
 - desaparición o destrucción, aun por causa de fuerza mayor, de los libros y registros contables o de los justificantes de las operaciones en ellos anotadas

- se observa que el interesado ha incumplido deberes de diverso tipo y resulta imposible liquidar el tributo con arreglo a los métodos previstos en su ley reguladora (esto es, es imposible probar hechos relevantes para cuantificar el tributo)
- los medios que se utilizan para la estimación indirecta incluyen antecedentes, rendimientos de otros sujetos en situación similar y otros indicios -> puede ser una estimación bastante arbitraria, por lo que se exige un informe razonado de la Inspección tributaria
- el interesado puede aportar cuantos documentos y pruebas considere conveniente para realizar la estimación indirecta, pero con los siguientes límites:
 - han de aportarse con anterioridad a la propuesta de regularización
 - si se aportan después de la propuesta de regularización, el interesado ha de demostrar que fue imposible aportarlos antes.

EXAMEN: Presupuestos de hecho legitimadores de la estimación indirecta de bases imponibles.

EXAMEN: Diferencias entre el método de estimación directa de la base imponible y el método de estimación objetiva.

EXAMEN: Diferencias entre los métodos de estimación directa y de estimación indirecta de la base imponible.

EXAMEN: Diferencias entre el método de estimación objetiva de la base imponible y el método de estimación indirecta.

2. Los tipos de gravamen.

Los tipos de gravamen se definen como la cifra, coeficiente o porcentaje que se aplica a la base liquidable para obtener como resultado la cuota íntegra

- los tipos de gravamen indican qué porción de esa capacidad económica (medida por la base imponible) se reserva el ente público, o, en otros términos, la participación que corresponde a la Hacienda Pública en la riqueza o capacidad económica manifestada en cada tributo
- el TC ha insistido en que la propia ley ha de determinar los tipos de gravamen (o al menos los criterios y límites con los que se pueden concretar mediante reglamento).

Explicación particular merece la técnica del llamado tipo cero como mecanismo para suprimir la prestación tributaria, reduciendo a cero la cuota correspondiente a un determinado tributo:

- el tipo cero es una técnica desgravatoria cuyo efecto es idéntico al de la exención total del tributo, pero formalmente el sujeto tiene la obligación de someterse al tributo y la Administración tiene potestades comprobatorias.

Tipos de gravamen:

- gravamen en sentido estricto: que se aplica a bases imponibles no monetarias; el gravamen puede ser:
 - específico: si consiste en un cantidad fija de dinero por unidad de base imponible (por ejemplo, 5 euros por litro)
 - gradual: si varía la suma de dinero a aplicar sobre la base según una escala en función de su magnitud (por ejemplo, 5 euros por litro hasta 1.000 litros, 6 euros por litro desde 1.000 hasta 5.000 litros, etc)

- alícuotas: son porcentajes aplicables a las bases imponibles ya expresadas en dinero; las alícuotas pueden ser:

- alícuotas proporcionales: son las que no varían o se mantienen constantes sea cual sea la dimensión o la magnitud de la base imponible (por ejemplo, tipo estatal del 6% en las transmisiones de inmuebles sujetas a ITP, o los tipos del IVA)

- alícuotas progresivas: son las que aumentan a medida que lo hace la base imponible, de manera que al aumentar la base imponible corresponde una alícuota superior; la progresividad de la alícuota puede ser:

- continua (se aplica poco): cuando a la totalidad de la base se le aplica la alícuota correspondiente a la cantidad a que asciende la base

- ejemplo: de 0 a 10 € el tributo es 1 céntimo, de 10 a 20 € es 3 céntimos, etc

- o por escalones: la base se divide en tramos ideales aplicándose a cada uno su correspondiente alícuota -> obteniendo así porciones de cuota por cada tramo que deberán sumarse para hallar la cuota tributaria total

- ejemplo (p.e. IRPF): de 0 a 10 € el tributo es el 10%, de 10 a 20 € es el 12%, etc

- en ambos casos, a partir de una cierta base imponible ya no aumenta la presión tributaria (pues de lo contrario estaríamos hablando de confiscación)

- se denomina "tarifa" al conjunto de tipos de gravamen aplicables a las distintas unidades o tramos de base liquidable en un tributo.

Las alícuotas progresivas continuas dan lugar a lo que se denomina "error de salto":

- alícuota continua: si la base aumenta de 10 a 11 € (sólo un 10%), el tributo aumenta de 1 a 3 céntimos (se triplica)

- se obtienen cuotas muy superiores por incrementos mínimos de la base imponible -> la cuota se ha de reducir en el exceso que suponga el aumento de cuota respecto al incremento de la base imponible

- alícuota por escalones: si la base aumenta de 10 a 11 €, el tributo pasa a ser del 12%

- esto es lo que pasaría en el IRPF: se aplica el 10% a 10 €, y al euro restante se le aplica el 12% -> no hay error de salto.

Por otra parte, en relación con la exigencia constitucional de progresividad (art. 31.1 CE) hay que hacer dos precisiones:

- la Constitución impone la progresividad al conjunto del sistema tributario, lo que no la hace exigible en todos y cada uno de los tributos (aunque sí impediría que alguno se articulara de modo regresivo, disminuyendo sus alícuotas conforme aumenta la base imponible)

- el término progresividad encierra significados dispares cuando se refiere al principio de justicia y a la estructuración de la tarifa o escala de tipos de un tributo determinado

- la progresividad está estrechamente ligada con la capacidad económica y, especialmente, con la igualdad y la redistribución (siendo éstos objetivos a los que debe tender un sistema tributario progresivo)

- la progresividad es una técnica de articulación de las alícuotas que las hace aumentar a medida que lo hace la base imponible.

- conviene por tanto distinguir entre la "progresividad formal de la tarifa" y la "efectiva progresividad del tributo"

- la progresividad formal de la tarifa ayuda a que el tributo (y el sistema tributario) sea progresivo

- pero no es condición necesaria ni suficiente

- la efectiva progresividad del tributo no depende sólo de la simple relación entre tipos de gravamen y bases liquidables

- sino que depende también del hecho imponible, la previsión de exenciones, deducciones o bonificaciones, los métodos de determinación de la base imponible, etc

- concluye el profesor que podría ser más progresivo un tributo con alícuota proporcional que otro con una tarifa progresiva.

EXAMEN: Hay dos clases de tipos de gravamen: tipos en sentido estricto y alícuotas. ¿Qué diferencia existe entre ellos?

EXAMEN: El “error de salto” a que puede dar lugar una alícuota con progresividad continua: concepto y mecanismos de corrección.

3. Cuota tributaria y deuda tributaria.

Resumen:

Base liquidable = Base imponible – reducciones (p.e. planes de pensiones)

Cuota íntegra = Base liquidable x gravamen o alícuotas

Cuota líquida o Cuota tributaria u Obligación tributaria principal = Cuota íntegra – minoraciones (p.e. alquiler de vivienda)

Cuota diferencial o Cantidad a ingresar/devolver = Cuota líquida – Pagos a cuenta (o Ingresos anticipados)

Deuda tributaria = Cuota líquida + Obligaciones accesorias

La cuota íntegra es la cantidad resultante de aplicar los tipos de gravamen a la base liquidable:

- no es siempre la cantidad que se ha de ingresar al ente público
- en efecto, la ley puede prever aumentos y disminuciones de esta cuota íntegra
- la determinación de la cuota tributaria se puede determinar de dos modos:
 - aplicando el tipo de gravamen a la base liquidable
 - según una cantidad fija señalada al efecto
- tras esta primera cuantificación, la ley:
 - puede prever reducciones o límites (bien que sean establecidos en la normativa propia de cada tributo, o bien que hayan de ser aplicados de oficio al preverlos la norma general, como la corrección del error de salto)
 - o puede prever bonificaciones, deducciones y otras medidas desgravadoras (por razón de circunstancias subjetivas que persiguen personalizar el gravamen, o como estímulo de determinadas inversiones o actividades, o por ajustes técnicos para evitar la doble imposición, etc).

La cuota líquida = cuota íntegra - minoraciones previstas en la ley de cada tributo

- la cuota líquida es el objeto de la obligación tributaria principal.

La cuota diferencial = cuota líquida - deducciones, pagos fraccionados, retenciones, ingresos a cuenta y cuotas, conforme a la normativa de cada tributo

- la cuota diferencial es la cantidad a ingresar (o en su caso a devolver por la Administración, cuando se ha ido abonando el tributo con antelación).

Finalmente hay que distinguir entre cuota tributaria y deuda tributaria:

- deuda tributaria = cuota tributaria (es la cuota líquida u obligación tributaria principal) + obligaciones tributarias accesorias (interés de demora, recargo por declaración extemporánea, otros recargos legales); sin embargo, no se consideran obligaciones accesorias las sanciones tributarias.

EXAMEN: Concepto de cuota íntegra. En el desarrollo de su respuesta señale si la cuota íntegra es siempre la cantidad a ingresar al ente público.

EXAMEN: Concepto de cuota líquida. En el desarrollo de su respuesta señale si la cuota líquida es siempre la cantidad a ingresar por el tributo.

EXAMEN: ¿Qué se entiende por “obligación tributaria principal”? En el desarrollo de su respuesta indique si las expresiones “obligación tributaria principal” y “deuda tributaria” son sinónimos.

EXAMEN: Además de la prestación objeto de la obligación tributaria principal, pueden formar parte de la deuda tributaria otras prestaciones. ¿Cuáles son estas prestaciones accesorias?

Tema 19. La extinción de la obligación tributaria

Resumen de las causas de exteinción:

- Pago
- Prescripción
- Compensación
- Condonación

1. El pago o ingreso voluntario del tributo.

“La recaudación de las deudas tributarias podrá realizarse mediante el pago voluntario o en período ejecutivo” (art. 160.2 LGT):

- el pago voluntario lo vamos a analizar en este epígrafe
- el período ejecutivo se inicia:
 - para las deudas liquidadas por la Administración: el día siguiente al del vencimiento del plazo establecido para su ingreso
 - para las deudas a ingresar mediante autoliquidación (o declaración-liquidación):
 - si la autoliquidación se presentó en plazo pero sin realizar el ingreso: el día siguiente al del vencimiento del plazo establecido para su ingreso
 - si la autoliquidación se presentó fuera de plazo y sin realizar el ingreso: al día siguiente de la presentación.

EXAMEN: ¿Cuándo se inicia el período ejecutivo?

a) Normas generales del pago voluntario.

En sentido estricto, no existe un procedimiento de recaudación en período voluntario; en estos casos, el pago de los tributos se resuelve generalmente con la actuación sucesiva:

- el sujeto pasivo ingresa el importe del tributo en una entidad bancaria u ordena pagar el importe debido
- y después, la entidad financiera ingresa efectivamente ese importe en el Tesoro Público.

Sin embargo el pago de un tributo no se regula igual que el pago de una obligación civil:

- la exigencia del pago en unos plazos determinados se impone de forma obligatoria (tanto al sujeto pasivo como a la Administración acreedora); esto es, la Administración no puede alterar estos plazos (como sí ocurriría en el Derecho privado)
- la exigencia de ciertas prestaciones accesorias (como los recargos por declaración extemporánea) debe estar precedida de un procedimiento administrativo
- no es posible el pago en especie (salvo que tenga expresa cobertura legal).

b) El sujeto del ingreso.

La LGT enumera los que denomina “obligados tributarios”:

- es una enumeración heterogénea que mezclan personas que *deben* pagar con otras que *pueden* pagar o con personas cuya incorporación al ámbito tributario es cuanto menos dudosa (como son aquellas que deben soportar una repercusión)
- en cualquier caso, deben (y pueden) efectuar el ingreso los obligados tributarios: sujetos pasivos, retenedores, infractores y responsables
- se admite también el pago por un tercero (“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”)
 - pero este tercero que paga en ningún supuesto estará legitimado para ejercitar ante la administración los derechos que correspondan al obligado del pago
 - no obstante, según el profesor, quien en virtud de pacto o contrato asume obligaciones tributarias estaría legitimado para ejercitar los derechos derivados del acto del pago (por ejemplo, solicitar la devolución de lo ingresado indebidamente).

c) Objeto del ingreso.

El objeto del ingreso es la cantidad de dinero que se debe entregar al ente público (aunque a veces en lugar de dinero se utilizan efectos timbrados, o se cumpla la prestación entregando un bien [una obra de arte generalmente]).

Hay tres cuestiones al respecto:

- tradicionalmente se exigía el pago íntegro del tributo en el periodo voluntario; no obstante, actualmente la LGT admite el pago parcial durante el periodo voluntario (supongo que la cantidad que no se ingrese sufrirá el correspondiente recargo sancionador)
- ¿qué ocurre cuando un sujeto pasivo tiene que pagar diferentes tributos, esto es, existen diversas deudas tributarias pendientes?
 - si el ingreso cubre el importe de todos los tributos -> no hay problema
 - cuando el ingreso no es suficiente para cubrir todas las deudas tributarias -> se ha de imputar el ingreso a determinados tributos; las reglas a tener en cuenta son:
 - durante el plazo de pago voluntario el deudor puede imputar el ingreso a la deuda o deudas que determine libremente
 - en los casos de ejecución forzosa, el pago se aplicará a las deudas por orden de mayor a menor antigüedad
 - cuando se hubieran acumulado varias deudas tributarias de diversos Entes públicos, tendrán preferencia para su cobro los tributos de la Administración frente a los tributos de otras Entidades de Derecho público dependientes de la misma, salvo los supuestos de prelación o afectación.

d) Formas y medios del ingreso.

Los tributos pueden pagarse:

- en efectivo:
 - medios de pago en efectivo: dinero de curso legal, cheque, tarjeta de crédito y débito (hasta 3.000 € por cada documento de ingreso), transferencia bancaria, domiciliación bancaria y cualesquiera otros autorizados por el Ministerio de Hacienda
 - momento en que surten efecto estos medios de pago (esto es, en que se entiende realizado el ingreso y por lo tanto satisfecha la prestación tributaria):
 - el día en que se realizó el ingreso en las cajas de los órganos competentes, oficinas recaudadoras o entidades autorizadas para su admisión
 - el ingreso en una entidad financiera colaboradora libera de la deuda desde la fecha del justificante del ingreso (pero no desde la fecha que se dio a la entidad la orden de pago, ya que puede no coincidir con la fecha de ingreso efectivo del tributo en el tesoro público)
 - si se paga mediante cheque, quedará liberado el obligado desde su entrega si aquél se hace efectivo (pero si no se hiciera efectivo por cualquier motivo, se exigirá en apremio la deuda a la Entidad que válidamente lo conformó o, de lo contrario, al propio obligado)
- mediante el empleo de efectos timbrados:
 - se admiten en algunos tributos (por ejemplo, el Impuesto sobre actos jurídicos documentados)
 - el momento en que surte efecto esta forma de pago será el que determine la norma específica de cada tributo
- en especie:
 - la ley permite pagar los tributos (Renta, Patrimonio, Sociedades y Sucesiones) mediante la entrega de bienes que forman parte del Patrimonio Histórico Español
 - en realidad nos encontramos con una dación en pago

- otra modalidad es satisfacer la prestación mediante el pago por consignación en la Caja General de Depósitos
 - esto se hace cuando el órgano de recaudación no admite el pago (indebidamente o por fuerza mayor: p.e. una huelga en las entidades financieras).

Finalmente, en cuanto al lugar del ingreso del tributo en período voluntario, se hará en las cajas de los órganos competentes o de la entidad colaboradora autorizada (normalmente es una entidad financiera).

2. Aplazamiento y fraccionamiento del pago.

a) Normas generales.

La LGT permite que las deudas tributarias puedan aplazarse o fraccionarse; en este sentido:

- el aplazamiento y el fraccionamiento no son, desde un punto de vista legal, institutos distintos, por lo que tienen el mismo tratamiento en cuanto al procedimiento y aplicación material
- tampoco existe distinción por el tipo de ingreso cuyo aplazamiento o fraccionamiento se solicita: puede solicitarse la cuota tributaria, la deuda tributaria en sentido amplio, o incluso los pagos a cuenta, las sanciones, etc
- el aplazamiento y el fraccionamiento de un tributo puede regularse mediante las normas generales de la LGT, o puede regularse específicamente por su propia normativa (como ocurre en el IRPF o el Impuesto de Sucesiones y Donaciones)
- el aplazamiento y el fraccionamiento no puede confundirse con la suspensión de las liquidaciones solicitada al hilo de alguna reclamación (aunque en ambos casos se produce una demora en el ingreso de la deuda).

Como regla general todas las deudas tributarias pueden ser aplazadas o fraccionadas; sin embargo, no son aplazables:

- en ningún caso, las deudas cuya exacción se realice mediante el empleo de efectos timbrados
- las deudas correspondientes a obligaciones tributarias que deba cumplir el retenedor o el obligado a realizar ingresos a cuenta, salvo en los casos y con las condiciones previstas en la normativa tributaria (que son: la ejecución provocaría la quiebra de la empresa, y la ejecución produciría graves quebrantos a la Hacienda pública).

b) Requisitos del aplazamiento y fraccionamiento.

No existe en la normativa un precepto en el que expresamente se indiquen los motivos por los que puede solicitarse el aplazamiento; la normativa se limita a decir que podrá aplazarse o fraccionarse el pago de la deuda *“a petición de los interesados, cuando su situación económico-financiera les impida transitoriamente hacer frente al pago de los tributos en los plazos establecidos”*; esto es, la obtención del fraccionamiento o aplazamiento se sujeta a un doble requisito:

- uno material: la existencia de dificultades económico-financiera que impidan transitoriamente hacer frente al débito
 - aunque parece que la Administración puede apreciar discrecionalmente la existencia de las dificultades de tesorería, el TS ha dicho que la Administración ha de apreciar necesariamente estas dificultades cuando se puedan acreditar objetivamente
- otro formal: la petición expresa del interesado.

EXAMEN: ¿A qué requisitos material (motivo) y formal se sujeta la concesión del aplazamiento o fraccionamiento del pago de deudas tributarias?

EXAMEN: ¿Por qué motivos se puede conceder el aplazamiento o fraccionamiento de las deudas tributarias?

c) Procedimiento del aplazamiento y el fraccionamiento.

El procedimiento para obtener el aplazamiento o fraccionamiento de la deuda:

- se inicia siempre a petición del interesado, distinguiendo dos supuestos:
 - si la deuda se encuentra en período de ingreso voluntario, la solicitud se puede presentar en cualquier momento
 - si la deuda se encuentra en vía de apremio, la solicitud puede presentarse en cualquier momento anterior a la enajenación de los bienes embargados
 - la solicitud ha de expresar los motivos por los que se solicita el aplazamiento o fraccionamiento, las garantías que se ofrecen (o la solicitud de exención de garantías) y el calendario propuesto de pago
- respecto a la tramitación del procedimiento:
 - los sucesivos trámites se llevarán a cabo por los órganos recaudadores (que podrán recabar los informes técnicos que fueran precisos)
 - estos órganos recaudadores remitirán al órgano competente la propuesta de resolución
 - respecto a las garantías exigibles para el aplazamiento o el fraccionamiento:
 - en general la garantía consiste en un aval solidario prestado por una entidad de crédito o por una sociedad de garantía recíproca, o en un certificado de seguro de caución
 - si es imposible presentar estas garantías, pueden presentarse otras (p.e. la hipoteca, la prenda, la fianza personal y solidaria)
 - a petición del interesado, las garantías pueden ser sustituidas por medidas cautelares (que se analizan más adelante)
 - las garantías ofrecidas han de figurar en el escrito de solicitud, y deben aportarse en el plazo de 30 días tras la concesión del aplazamiento o el fraccionamiento
 - las garantías deben cubrir la deuda más los intereses de demora, más un 25% suma de ambas partidas; esto es, debe cubrir el 125% (deuda + intereses de demora)
 - no obstante, hay algunos supuestos de dispensa total o parcial de garantías:
 - cuando las deudas sean inferiores a la cantidad que fije la normativa (actualmente 18.000 €)
 - cuando no haya suficientes bienes para cubrir la deuda tributaria, o cuando la ejecución de los bienes pondría en riesgo el mantenimiento de la actividad económica de la empresa
 - cuando la exigencia de garantías produce un grave quebranto a la Hacienda pública
- finalización del procedimiento:
 - el procedimiento finaliza con una resolución expresa que debe adoptarse por el órgano correspondiente
 - la resolución debe ser motivada y puede o no conceder el aplazamiento o fraccionamiento y decidir los plazos aplicables (que no tienen por qué coincidir con los solicitados por el interesado).

Las consecuencias de la resolución definitiva son:

- si se concede el aplazamiento:
 - se deben aportar las garantías
 - la deuda tributaria habrá de ingresarse en los plazos señalados en la resolución (devengándose el interés de demora por el tiempo que medie entre la finalización del período voluntario y el vencimiento del plazo concedido)
- si llegado el vencimiento del plazo de pago no se efectúa el ingreso:
 - se exigirán la deuda y los intereses ya en vía de apremio, con el correspondiente recargo
 - a continuación se ejecutará la garantía y se seguirá el procedimiento de apremio
- si la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento se hizo con la deuda ya apremiada, se ejecutará la garantía y se continuará el procedimiento ejecutivo

- si además del aplazamiento se concede el fraccionamiento:
 - se calcularán los intereses de demora de cada fracción desde la finalización del período voluntario hasta el vencimiento del plazo de cada una, exigiéndose su ingreso con la fracción correspondiente
 - en caso de no ingresar un plazo, se exigirá en vía de apremio, y si no se satisface, se consideran vencidos todos los posteriores y se exigirán asimismo en apremio, anulándose el interés de cada fracción pendiente para calcularlos todos hasta la fecha del pago
 - si al solicitarse el fraccionamiento ya se estaba en apremio, la falta de ingreso de un plazo determina directamente la continuación del procedimiento ejecutivo
- si se deniega la petición de aplazamiento o fraccionamiento:
 - habrá de ingresarse la deuda en lo que reste de período voluntario
 - si el periodo voluntario ya hubiera vencido: hasta el 20 del siguiente mes o el 5 del segundo mes siguiente al de la recepción de la notificación (según que la notificación hubiera sido en la primera o en la segunda quincena; esto es, al menos siempre transcurre un mes y cinco días entre la notificación y el plazo de pago), abonándose interés de demora hasta la denegación
 - si se solicitó el aplazamiento o fraccionamiento con la deuda en apremio, continuará el procedimiento.

El procedimiento de aplazamiento o fraccionamiento puede finalizar de otras maneras:

- una de ellas es por *silencio administrativo*, que debe entenderse en sentido negativo
- otro modo es el desistimiento del solicitante cuando no aportara los documentos omitidos en el plazo que se le conceda al respecto.

EXAMEN: Régimen de garantías en materia de aplazamiento o fraccionamiento del pago de deudas tributarias: momento en que deben ofrecerse y aportarse, importe que debe garantizarse, supuestos de dispensa de garantías.

EXAMEN: Se notifica una liquidación tributaria el día 17 de mayo de 2012, ¿cual es el plazo para realizar el pago en periodo voluntario? RESPUESTA mía: 5 de julio de 2012.

3. La prescripción en Derecho tributario.

a) Ideas generales sobre la prescripción.

La prescripción es una forma de extinción de las obligaciones tributarias, del derecho a las devoluciones tributarias y de las responsabilidades derivadas de comisión de las infracciones tributarias

- esta figura cumple funciones análogas a las que desempeña la prescripción extintiva en el campo de las obligaciones civiles, esto es, los derechos se extinguen y las acciones jurídicas dejan de poder ejercitarse por el mero transcurso del tiempo
- la prescripción se aplica de oficio.

b) Supuestos y plazos de prescripción.

La LGT establece que prescriben a los 4 años los siguientes derechos:

- el derecho de la Administración:
 - para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación
 - para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas
 - para exigir el cumplimiento de las obligaciones formales exigidas por la normativa tributaria
 - para imponer sanciones tributarias
 - para exigir el pago de las sanciones tributarias
 - conclusión: liquidar, recaudar, exigir el cumplimiento de deberes formales y sancionar
- el derecho del obligado tributario:
 - para solicitar y/u obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso de las garantías

Esta enumeración merece las siguientes reflexiones:

- la LGT califica como derechos lo que son verdaderas potestades públicas, que parece que no deberían ser susceptibles de prescripción
- el plazo de 4 años no es un término absoluto tras el cual no puedan ejercerse estas potestades: si el procedimiento ha sido iniciado dentro de los 4 años podrá seguir desarrollándose más allá de este límite temporal
 - la Administración tiene un plazo de 4 años para iniciar las correspondientes actuaciones de comprobación e investigación y liquidar la prestación tributaria
 - este plazo de 4 años, por lo tanto, no es un plazo de caducidad
 - la posibilidad de interrumpir el plazo de prescripción también implica que no se trata de un plazo de caducidad
 - ejemplo de un plazo de caducidad es el siguiente: el acto administrativo puede ser impugnado ante el TEA en el plazo de un mes desde su notificación
 - > transcurrido un mes ha caducado la posibilidad de recurrir
- la LGT regula de modo expreso la prescripción de las obligaciones formales
- la LGT regula la prescripción aplicable en el Derecho sancionador tributario de forma separada.

c) Cómputo de los plazos de prescripción.

Momento a partir del cual debe computarse el plazo legal de 4 años:

- el derecho de la Administración para liquidar la deuda:
 - su cómputo se inicia el día siguiente al que finaliza el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o liquidación (tanto si se ha presentado declaración como si no)
- el derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas liquidadas:
 - se computará desde el día siguiente al que finaliza el plazo de pago en período voluntario, con las siguientes precisiones:
 - el derecho a exigir el pago se ejerce, una vez que finaliza el período voluntario de pago, a través de la vía ejecutiva
 - si se trata de liquidaciones practicadas por la Administración, la prescripción comenzará a contarse cuando finalice el plazo de ingreso voluntario
 - si se trata de declaraciones-liquidaciones (autoliquidaciones), la solución es diversa según la Administración conozca o no el importe de la prestación:
 - si lo conoce (bien por estar liquidada con anterioridad, bien porque se presenta la declaración sin practicar el ingreso), este supuesto se reconduce a los casos en que existe liquidación administrativa
 - si no lo conoce (porque coincide el período voluntario de ingreso con el plazo de declaración), la prescripción del derecho a liquidar comienza el día siguiente a la finalización del período (cuando el sujeto pasivo no hubiera presentado la declaración) -> en este caso se solapan el derecho a liquidar y el derecho a exigir lo liquidado
 - ejemplo: el plazo para presentar la autoliquidación del IRFF finalizó el 30 de junio de 2013
 - un sujeto no presentó la autoliquidación (de la que resultaban 10.000 € a pagar)
 - la prescripción (tanto para liquidar como para cobrar) comenzó a contar el 30 de junio de 2013, aunque Hacienda no tiene conocimiento de esta deuda
- el derecho de la Administración para exigir el cumplimiento de obligaciones formales, hay dos supuestos:
 - en los casos de exigencia al obligado tributario: el plazo de prescripción será el mismo que el de determinar la deuda tributaria
 - en los casos de exigencia a terceros: el plazo de prescripción empezará a contarse desde el momento en que puedan exigirse tales obligaciones formales

- el derecho de la Administración:
 - para imponer sanciones: comenzará a contarse desde el día en que se cometió la infracción correspondiente
 - pero, como veremos, el procedimiento para imponer sanciones caduca a los tres meses de la notificación de la liquidación correspondiente; esto es, el expediente sancionador debe iniciarse en los tres meses siguientes a la fecha de notificación de la liquidación
 - para exigir las sanciones impuestas: comenzará a contarse el día siguiente al que finalice el plazo de pago en período voluntario
- el derecho del obligado tributario para solicitar la devolución de los ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías, hay cinco casos:
 - con carácter general: desde el día siguiente al que se realizó el ingreso indebido
 - si el ingreso indebido se realizó dentro del plazo para presentar una autoliquidación: desde el día siguiente al que finalizó dicho plazo
 - cuando el derecho a la devolución derivare de la normativa tributaria: el plazo se contará desde el día siguiente al que finalice el plazo para solicitarla
 - cuando el ingreso indebido lo fuere por haberlo declarado una sentencia o resolución administrativa: el plazo se computará desde el día siguiente al que tal sentencia o resolución hubiera alcanzado firmeza
 - cuando el ingreso indebido lo fuere como consecuencia de la aplicación conjunta de tributos incompatibles entre sí: el plazo comenzará a contarse desde la resolución del órgano específicamente previsto para dirimir cuál es el tributo precedente
- el derecho del obligado tributario para obtener la devolución de los ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías, hay dos casos:
 - cuando el derecho a la devolución derivare de la normativa tributaria: el plazo se contará desde el día siguiente al que finalice el plazo establecido para efectuar tal devolución
 - cuando el reconocimiento al derecho a la devolución del ingreso indebido o al reembolso de las garantías se hubiera reconocido mediante acuerdo: el plazo se computará desde el día siguiente al en que se notificare el mismo.

EXAMEN: Un contribuyente no ha presentado la autoliquidación por el IRPF y la Administración está desarrollando actuaciones de comprobación e investigación para determinar el importe de la correspondiente deuda tributaria. ¿Se ha iniciado ya el plazo de prescripción del derecho de la Administración a exigir el pago de la deuda tributaria? Justifique su respuesta. En caso de respuesta afirmativa, indique en qué momento se ha iniciado ese plazo. **RESPUESTA** mía: Sí, se solapan los plazos de liquidar y recaudar.

En cuanto al plazo de prescripción de la deuda de los responsables:

- en caso de responsabilidad solidaria: el plazo comienza el día siguiente a la finalización del plazo de pago voluntario del deudor principal (es decir, es el caso general)
 - en los casos de ocultación, levantamiento de embargo, etc, el plazo comienza cuando ocurran los hechos
- en el caso de responsabilidad subsidiaria comienza en el momento de la última actuación recaudatoria seguida contra el deudor principal o contra los deudores solidarios.

d) Interrupción de los plazos de prescripción.

Las reglas generales de la interrupción de los plazos de prescripción son:

- la interrupción de la prescripción respecto de un obligado tributario extiende sus efectos a todos los posibles (incluyendo a los responsables)
- si la obligación es mancomunada y sólo se exige su parte a un obligado, la interrupción no afecta al resto de obligados
- si existieran varias deudas liquidadas a cargo de un obligado, la interrupción de la prescripción sólo afectará a la deuda a que se refiera

- las distintas modalidades de prescripción son independientes entre sí, de modo que la interrupción del plazo de una de ellas no afecta al cómputo del plazo de otra.

Interrupción de la prescripción que está corriendo en contra de la Administración (esto es, a favor del obligado tributario):

- cualquier acción administrativa (realizada con conocimiento formal del sujeto), tendente a ejercer las tres potestades susceptibles de prescripción, esto es, liquidar, recaudar o sancionar; se deben hacer dos precisiones:
 - no basta con que se efectúe una actuación administrativa: sino que además ha de ser notificada o, en la forma que sea procedente, puesta en conocimiento del sujeto; esto es, será la notificación del acto administrativo lo que habrá de producirse antes de finalizar el período de prescripción para que la actividad administrativa tenga eficacia interruptiva
 - no cualquier acto tendrá eficacia interruptiva: sólo los actos que estén ordenados a iniciar o proseguir los respectivos procedimientos (y que no respondan a la mera finalidad de interrumpir la prescripción, sino que efectivamente contribuyan a la liquidación, recaudación o imposición de sanciones, según los casos); tampoco los actos nulos de pleno derecho sirven para interrumpir la prescripción
- interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase por parte del obligado tributario
 - por ejemplo, la interposición de reclamaciones económico-administrativas, o la presentación de alegaciones ante un TEA
 - esta causa parece contraproducente, porque la prescripción corre a su favor
 - ahora bien:
 - algunos recursos y reclamaciones también pueden ser interpuestos por la propia Administración (además de poder ejercer su potestad de revisión de oficio)
 - por otra parte, el obligado tributario puede tener fundadas razones para recurrir un determinado acto administrativo con la esperanza de ganar (y se rompe el silencio de la relación tributaria al abrir una controversia sobre ella)
 - no obstante, ¿el periodo de prescripción se interrumpe durante todo el tiempo que dura la tramitación de una reclamación o un recurso?
 - en los procesos judiciales es así
 - en los procesos administrativos no siempre es así (en particular cuando una reclamación económico-administrativa no dicta una resolución expresa en un año)
- cualquier actuación fehaciente del sujeto conducente a la liquidación o pago de la deuda tributaria
 - esto es análogo a lo que ocurre en derecho privado
 - un caso sería la presentación fuera de plazo de una autoliquidación.

Interrupción de la prescripción que está corriendo a favor de la Administración tributaria:

- cualquier acto fehaciente del obligado tributario a través del cual pretenda la devolución, el reembolso o la rectificación de la liquidación
 - es suficiente con presentar una simple petición
- la interposición, tramitación o resolución de cualquier reclamación o recurso que haga el contribuyente en el que se inste la devolución de lo ingresado indebidamente, o la restitución del coste de las garantías (dice el profesor que este motivo se subsume en el anterior)
 - incluso la interposición extemporánea de un recurso o reclamación (que no tendría efectos procedimentales o procesales) pone de manifiesto la voluntad del sujeto de obtener la devolución y por tanto provoca la interrupción de la prescripción.

Reanudación del cómputo de la prescripción:

- la regla general es que la prescripción de 4 años comenzará a contarse de nuevo el día que se hubiere interrumpido; por este motivo, una deuda tributaria puede tardar en prescribir varios años

- cuando las actuaciones administrativas están interrumpidas por la actuación de un órgano judicial (por ejemplo, debido a un recurso contencioso-administrativo) -> el cómputo del plazo de prescripción se reanuda a partir del día de notificación a la Administración tributaria de la resolución firme recaída en el proceso.

EXAMEN: La prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación:

- a) duración del plazo de prescripción y momento a partir del cual se computa el mismo
- b) motivos de interrupción
- c) efectos de la prescripción.

EXAMEN: Transcurridos dos años desde la finalización del plazo de presentación voluntaria de una autoliquidación, la Administración hace unas actuaciones que interrumpen el plazo de prescripción. La liquidación provisional resultante de esas actuaciones se practica el 20 de mayo de 2013 y se notifica el día 1 de junio del mismo año. Suponga que no se han producido otras actuaciones interruptoras de la prescripción. ¿Cuándo prescribe el derecho de la Administración a practicar una nueva liquidación en relación con la deuda tributaria a que se han referido esas actuaciones? Justifique su respuesta. **RESPUESTA [mía]:** el 1 de junio de 2017, que es cuando se ha notificado.

EXAMEN: Transcurridos tres años desde la finalización del plazo de presentación voluntaria de una autoliquidación, la Administración hace unas actuaciones que interrumpen el plazo de prescripción. La liquidación provisional resultante de esas actuaciones se practica el 20 de mayo de 2013 y se notifica el día 1 de junio del mismo año. El plazo de pago voluntario termina el 20 de julio de 2010. Suponga que no se han producido otras actuaciones interruptoras de la prescripción. ¿En qué fecha o fechas prescriben el derecho de la Administración a practicar una nueva liquidación en relación con la deuda tributaria a que se han referido esas actuaciones y el derecho a exigir el pago de la deuda tributaria liquidada? Justifique su respuesta. **RESPUESTA mía:** la práctica de una nueva liquidación prescribe el 1 de junio de 2017, y el pago de la deuda prescribe el 20 de julio de 2017.

EXAMEN: La prescripción del derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos:

- a) duración del plazo de prescripción
- b) momento a partir del cual se computa este plazo
- c) motivos de interrupción
- d) efectos de la prescripción.

EXAMEN: Motivos de interrupción de la prescripción en el ámbito tributario.

EXAMEN: Ramón no presentó la autoliquidación del IRPF 2010 en el plazo de declaración voluntaria (que terminó el 30 de junio de 2011). El día 1 de octubre de 2011 presentó espontáneamente (sin requerimiento previo de la Administración) la autoliquidación por ese impuesto y periodo. ¿Cuándo prescribe el derecho de la Administración a practicar liquidación por ese impuesto y período si no se producen interrupciones del plazo de prescripción más adelante? Señale el día, mes y año en que tal prescripción tiene lugar. **RESPUESTA mía:** 1 de octubre de 2015.

e) Efectos de la prescripción.

Los efectos de la prescripción según la LGT son los siguientes:

- extingue la obligación tributaria
- aprovecha a todos los obligados tributarios (excepto a los mancomunados, como ya se comentó: la prescripción (o la interrupción) ganada por uno de ellos no afecta a los demás)
- se aplica de oficio sin necesidad de que la invoque o excepcione el obligado tributario
 - la prescripción tiene carácter *ex lege*, por lo que es irrenunciable
 - esto es, la deuda queda extinguida: si se paga la deuda una vez que ya ha prescrito -> la Administración tributaria ha de devolver ese pago.

4. Otras formas de extinción del tributo.

La LGT recoge la compensación, la condonación y la insolvencia probada de los sujetos obligados (que se estudia en otra parte como una de las causas de finalización del procedimiento de apremio).

a) La compensación (hay deudas recíprocas).

Es posible distinguir tres tipos de compensación:

1. Compensación de aplicación general a todos los tributos:

- según la LGT las deudas tributarias podrán extinguirse total o parcialmente por compensación con créditos administrativos reconocidos por acto administrativo a favor del obligado tributario
 - esto es, basta que el acto administrativo establezca, de modo incondicionado, la obligación de la Administración de satisfacer una cierta cantidad de dinero a favor del obligado tributario
- la LGT reconoce tres modalidades de compensación:
 - compensación a solicitud del obligado al pago:
 - es indiferente el período (voluntario o ejecutivo) en el que se encuentren las deudas tributarias a compensar
 - si la deuda está en período voluntario, la petición de compensación impedirá el inicio de la vía de apremio (pero no la exigencia de intereses de demora que pudiera proceder hasta la fecha del reconocimiento del crédito)
 - la extinción de la deuda tributaria se producirá en el momento de la presentación de la solicitud (o cuando se cumplan los requisitos exigidos para las deudas y créditos, si este momento fuera posterior)
 - el acuerdo de compensación declarará la extinción de la deuda tributaria
 - compensación de oficio:
 - esta compensación se aplica cualesquiera que sean los obligados tributarios (públicos o privados)
 - en general es necesario que las deudas tributarias se encuentren en período ejecutivo
 - por excepción, se aplicará la compensación durante el período de ingreso voluntario en los siguientes casos:
 - cuando se determinen cantidades a ingresar y a devolver en un mismo procedimiento de comprobación e investigación
 - cuando se deba practicar una nueva liquidación como consecuencia de haber sido anulada otra anterior por resolución administrativa o judicial
 - por lo demás, se aplican las mismas normas que las establecidas para la compensación a instancia del interesado, y también sus efectos son los mismos
 - compensación de deudas de entidades públicas:
 - las deudas tributarias vencidas, liquidadas y exigibles de los Entes públicos (en particular de las CCAA y EELL) podrán compensarse con las cantidades que la Administración del Estado debe transferirlas
 - debe tratarse de deudas tributarias que se encuentren en período de ingreso voluntario
 - la compensación no es automática, sino que debe solicitarse (bien por el Ente público bien por la Administración del Estado).

2. Compensación específica de la cuenta corriente tributaria, cuya aplicación está restringida a:
- ciertos sujetos (empresarios y profesionales, que cumplan ciertos requisitos en cuanto a la cuantía del crédito reconocido a su favor)
 - compensan ciertos tributos (IRPF, IS e IVA)
 - la cuenta corriente se liquida trimestralmente, dando lugar a los pagos o devoluciones que correspondan
 - el obligado puede renunciar a la cuenta corriente en cualquier momento; también la Administración puede revocarla (aunque no se especifica en que circunstancias).
3. Compensación del IRPF entre cónyuges:
- un cónyuge puede compensar la deuda tributaria con la cantidad a devolver al otro cónyuge
 - se requiere el consentimiento expreso de ambos cónyuges.

EXAMEN: ¿Qué requisitos debe cumplir el crédito administrativo para que se pueda compensar con él una deuda tributaria?

EXAMEN: ¿En qué casos procede la compensación de oficio durante el período de ingreso voluntario?

EXAMEN: ¿En qué casos procede la compensación de oficio de las deudas tributarias?

b) La condonación.

“Las deudas tributarias sólo podrán condonarse en virtud de ley, en la cuantía y con los requisitos que en ella se determinen” (art. 75 LGT):

- “están prohibidas las exenciones, perdones, rebajas y moratorias de cualquier derecho de la Hacienda Pública que no venga determinado por la Ley” (art. 7.2 LGP)
- no obstante, existen ciertos supuestos en los que se admite la condonación total o parcial de las deudas tributarias o de las sanciones:
 - la condonación total o parcial de la deuda tributaria acordada en el seno de un proceso concursal
 - esto es, la Hacienda Pública acepta una quita en las deudas del deudor
 - la condonación parcial de las sanciones en los casos de actas de la Inspección con acuerdo o de conformidad
 - en estos supuestos opera automáticamente una condonación parcial de la sanción rebajándola en un 50% (sanción con acuerdo) o un 30% (sanción de conformidad)
- además, existen casos de condonación de deudas de escasa cuantía:
 - no se exigen en vía de apremio deudas que no excedan de 6 € en periodo voluntario
 - las deudas de menos de 30 € cobradas en vía de apremio no generan intereses de demora.

EXAMEN: ¿En qué supuestos se admite la condonación total o parcial de las deudas y de las sanciones tributarias?

5. Las garantías del crédito tributario.

a) Ideas generales.

Las garantías son las medidas normativas con que se protege y rodea de cautelas la prestación tributaria para asegurar su efectividad

- las garantías tributarias constituyen una relación accesoria y diferenciada de la relación tributaria principal
- las garantías también están sujetas al principio de legalidad, debiendo establecerse por ley (tanto por afectar a la prestación tributaria como por incidir, en su caso, sobre los sujetos que han de hacer frente a ellas)

- la LGT prevé las siguientes garantías reales del crédito tributario:
 - los derechos de prelación (general y especial), el derecho de afección y el derecho de retención
 - también ciertas medidas cautelares previstas en garantía de la prestación.

b) Derecho de prelación general.

El derecho de prelación general :

- no constituye propiamente un derecho real sobre bienes determinados, sino un privilegio frente a otros acreedores del deudor
 - pero se transforma en derecho real sobre el valor de los bienes en caso de concurso, ya que determina la preferencia de la Hacienda pública a la hora de distribuir el producto de la venta de los bienes embargados al sujeto
 - el derecho de prelación general solo resulta operativo cuando existe una concurrencia de acreedores, como ocurre en los procesos concursales (es un crédito privilegiado).

En cuanto al ámbito subjetivo del derecho de prelación, ¿sólo lo tiene la Hacienda del Estado, o alcanza también a las Haciendas de las CCAA y EELL?

- dice el profesor que sólo puede referirse a la Hacienda estatal, porque cuando la LGT alude a otras Haciendas lo indica de manera expresa
- en cualquier caso es un asunto intrascendente porque la LOFCA reconoce a las CCAA (respecto a sus tributos) los mismos privilegios y prerrogativas que el Estado, y la LHL hace lo propio respecto a las Haciendas locales.

Desde un punto de vista objetivo, hay varias cuestiones:

- los créditos públicos cubiertos por el derecho de prelación ¿necesariamente deben ser tributarios, o ese derecho puede extenderse a cualquier otro crédito del que sea titular el Estado?
 - dice el profesor que el derecho de prelación ampara sólo a los créditos tributarios porque la LGT lo especifica así (aunque el reglamento no lo especifica)
- ¿en qué situación deben encontrarse los créditos tributarios para que la Administración goce del derecho de prelación?
 - la LGT dispone que debe tratarse de créditos vencidos y no satisfechos
- el privilegio se extiende a cualquier crédito tributario, guarde o no relación con los bienes y derechos que tenga el deudor (y en esto se diferencia el derecho de prelación general con la denominada hipoteca legal tácita o del derecho de afección)
- ¿cuál es el alcance de la expresión "crédito tributario"?
 - dice el profesor que alude a la cuota tributaria en sentido estricto (y no alcanza a las demás prestaciones que pueden acompañarla, como recargos de diversa naturaleza e intereses)
 - de hecho, el crédito privilegiado no alcanza a toda la cuota tributaria, sino sólo al 50% del conjunto de los créditos de la Hacienda pública.

En cuanto a los límites del derecho de prelación:

- en general tiene una eficacia *erga omnes*
 - salvo que concurran con la Hacienda pública acreedores que lo sean de dominio, prenda o hipoteca que hayan inscrito su derecho en el correspondiente registro con anterioridad al momento en que lo haya hecho la Administración
- en el caso de convenio concursal, los créditos tributarios a los que afecte el convenio quedarán sometidos a lo dispuesto en la legislación especial.

EXAMEN: El derecho de prelación general como garantía del crédito tributario: ámbito objetivo y límites.

c) Hipoteca legal tácita.

El derecho de prelación especial se denomina, por sus efectos, hipoteca legal tácita:

- la LGT reconoce el derecho a favor de todas las Administraciones territoriales (Estado, CCAA y EELL)
- se aplica en los tributos periódicos que gravan bienes o derechos inscribibles en un registro público, o sus productos directos (ciertos o presuntos); hay dos tributos:
 - IBI: hay una hipoteca sobre el inmueble que no ha pagado el IBI
 - IVTM (Impuesto de vehículos de tracción mecánica): hay una hipoteca sobre el vehículo que no ha pagado el IVTM
- se extiende a la deuda correspondiente al año en que se ejerce la acción administrativa de cobro (que es cuando se inicia el período voluntario de pago) y a la del año inmediato anterior
- no precisa constitución ni inscripción de la garantía (aunque pueda hacerse constar mediante anotación preventiva de embargo) y prevalece frente a cualquier otro acreedor o adquirente (aunque tuviera inscrito anteriormente su derecho).

EXAMEN: ¿A qué tributos afecta la hipoteca legal tácita o derecho de prelación especial?

d) Derecho de afección.

El derecho de afección:

- la Administración goza de un derecho real de afección sobre el bien transmitido en garantía de los tributos que gravan su transmisión
- el caso habitual es el ITP; la LHL ha extendido esta garantía al IBI cuando se produce un cambio de titularidad de los bienes inmuebles
- se exceptúa de su ámbito, por razones de seguridad jurídica:
 - al tercero adquirente protegido por la fe pública registral
 - y al adquirente de buena fe y con justo título en establecimiento mercantil o industrial, cuando se trate de bienes muebles no inscribibles.

Para el ejercicio del derecho de afección será necesaria la declaración de responsabilidad subsidiaria:

- esto implica que, después de fallido el deudor principal, se requerirá la deuda inicial (sin recargo de apremio, costas ni intereses) al poseedor del bien afecto, y, si no lo pagara, se ejecutará éste.

EXAMEN: Miguel transmite una vivienda a Francisco. Pasado un tiempo, Francisco transmite esa vivienda a Pedro. En el caso de que Francisco no haya satisfecho el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales que grava la primera transmisión, ¿está Pedro obligado a soportar ese gravamen sobre la vivienda que ha adquirido? En caso de respuesta afirmativa, indique en qué casos puede suceder esto.

EXAMEN: En ciertos casos, el poseedor de un bien afecto al pago de una deuda tributaria no está obligado a soportar la ejecución de esa deuda. ¿Cuáles son esos casos?

e) Derecho de retención.

El derecho de retención:

- es la facultad que tiene la Administración para retener las mercancías presentadas a despacho para liquidar los tributos que gravan su tráfico
- su ámbito es el de los tributos aduaneros (y al IVA que grava la importación)
- el derecho de retención sólo autoriza a la Administración a mantener la posesión de la cosa, pero sin que pueda enajenarse -> su eficacia es muy limitada.

6. Las medidas cautelares.

Las medidas cautelares son preventivas, esto es, pueden tomarse antes de que el hipotético perjuicio llegue a producirse; las medidas cautelares han de distinguirse:

- de las garantías tributarias que recaen sobre el patrimonio o bienes singulares de los deudores tributarios
- y de las medidas de aseguramiento definitivas (por ejemplo el embargo de los bienes de quien no ha pagado el tributo).

Las reglas esenciales por que se rigen las medidas cautelares son:

- las medidas cautelares sólo pueden tomarse una vez que la deuda tributaria ya está liquidada
 - esto significa que, en términos generales, no es posible adoptar medidas cautelares en todos los casos de declaración-liquidación o autoliquidación
 - no obstante existen excepciones:
 - cuando la Administración ha comunicado la propuesta de liquidación
 - cuando se trate de deudas relativas a cantidades retenidas o repercutidas a terceros
 - cuando existan responsables del tributo, antes incluso de que se produzca la derivación de la responsabilidad; las medidas cautelares se adoptan sobre el responsable
- deben existir indicios racionales de que se puede frustrar el cobro de la prestación
- las medidas cautelares deben ser proporcionadas al daño que se pretenda evitar
 - en este sentido la LGT señala que no pueden adoptarse medidas que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación
 - tampoco se pueden adoptar medidas cautelares que prejuzguen el fondo de la cuestión o que impliquen violación de los derechos amparados por las leyes
- las medidas cautelares a adoptar son provisionales, esto es, limitadas en el tiempo
 - el plazo máximo por el que pueden ordenarse las medidas cautelares es de seis meses
 - deben levantarse cuando desaparezcan las causas que justificaron su adopción (aunque la deuda no haya sido pagada) o bien convertirse en definitivas
 - no obstante, las medidas cautelares pueden ser objeto de prórroga
- las medidas cautelares a adoptar son indeterminadas
 - la LGT menciona la retención de devoluciones tributarias o de otros pagos, el embargo preventivo de bienes o derechos, la prohibición de enajenar, la retención de un porcentaje de los pagos a subcontratistas, etc, pero esta relación es abierta
 - según el profesor, no es necesario una norma con rango de ley para establecer las medidas cautelares que se pueden aplicar, excepto cuando la medida cautelar afecte a la libertad o a los derechos esenciales de los ciudadanos
 - esta indeterminación de las medidas cautelares a aplicar justifica que, a solicitud del interesado, la medida adoptada pueda ser sustituida por otra, siempre que la ofrecida se estime suficiente.

¿Es recurrible el acto administrativo en que se adoptan las medidas cautelares?

- la mayor parte de la doctrina dice que no, pues se trata de un acto de trámite
- pero otros autores (entre ellos el profesor) dicen que sí porque, aun siendo un acto administrativo de trámite, resulta claro que con él se lesionan derechos o intereses legítimos y, por tanto, es susceptible de recurso.