



**Seminario de Derecho Español.
Facultad de Derecho de la Universidad
de Bucarest (Rumanía)**

9, 10, 11, 12 y 13 de mayo de 2011.

**Profesora Dra. Mercedes Fuster Gómez.
Universitat de València**



Parte 3ª: Derecho Financiero y Tributario

Tema 9. Derecho Financiero

Tema 10. Derecho Tributario

Tema 11. Elementos del Tributo.

Tema 12. Procedimientos Tributarios



Tema 9

Derecho Financiero

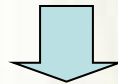
- 9.1. El Derecho Financiero. Concepto y Contenido.
- 9.2. Derecho Presupuestario y Derecho Tributario
- 9.3. Marco constitucional: principios materiales y formales del ordenamiento tributario.

EL DERECHO FINANCIERO(1)

Concepto de Derecho Financiero:

“Disciplina jurídica que tiene por objeto aquel sector del ordenamiento jurídico que regula la constitución y gestión de la Hacienda Pública, esto es, la actividad financiera”

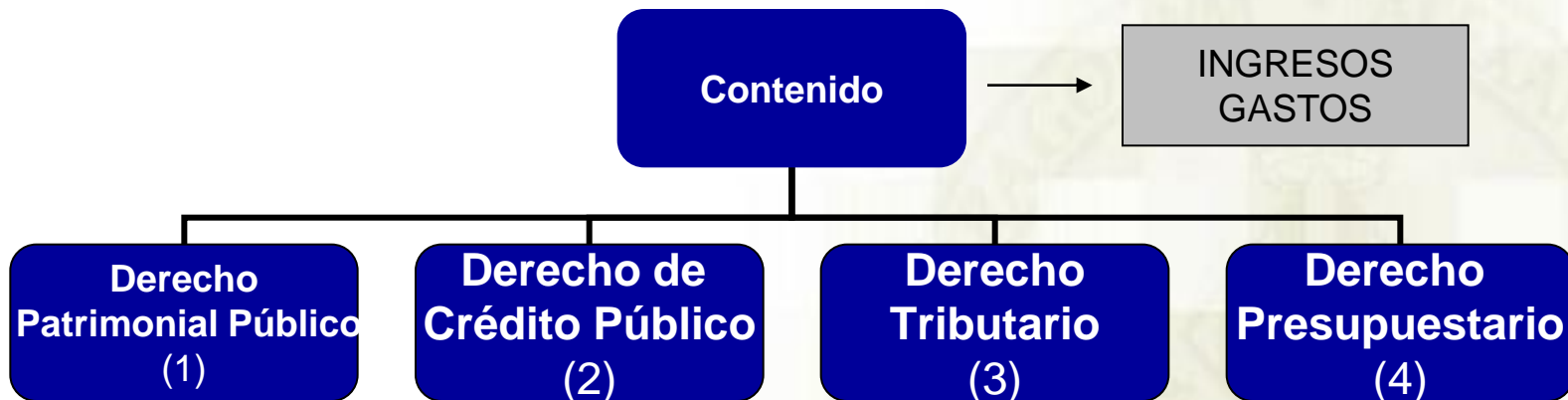
- ACTIVIDAD FINANCIERA: “actividad encaminada a la obtención de ingresos y realización de gastos con los que poder satisfacer necesidades colectivas”



ACTIVIDAD SUSTANCIALMENTE POLÍTICA

EL DERECHO FINANCIERO (2)

Contenido del Derecho Financiero (1)



Ingresos financieros procedentes de :

1. Bienes y empresas de titularidad pública, así como de la participación de los entes públicos en empresas de titularidad privada
2. Crédito público (endeudamiento del Estado vía préstamos)
3. Tributos (impuestos, tasas y contribuciones especiales)

Gastos financieros

4. Gestión, empleo y contabilidad de los ingresos financieros

Derecho Presupuestario y el Derecho Tributario (1)

- El **Derecho Presupuestario** se dedica principalmente a la regulación del gasto público:
 - Los **principios** presupuestarios: unidad, universalidad y anualidad;
 - El **contenido y los efectos** de los Presupuestos Generales ,
 - El procedimiento presupuestario y
 - Los mecanismos de control.

Asimismo se estudian los **procedimientos administrativos** a través de los cuales se aprueban, ejecutan y controlan todas las cuestiones referidas al uso de los recursos públicos.

Derecho Presupuestario y el Derecho Tributario (2)

- El **Derecho Tributario** es la disciplina que tiene por objeto de estudio el conjunto de normas que regulan el establecimiento y aplicación de los **tributos**.
- **Contenido;**
 - Parte General:
 - Estudia los conceptos básicos para comprender qué es el tributo - concepto y categorías- y su significado:
 - Fuentes normativas reguladoras del tributo.
 - Entes públicos con capacidad para recaudar y establecer tributos
 - Procedimientos a través de los cuales se aplican los tributos: de gestión, inspección y recaudación de tributos
 - Infracciones y sanciones tributarias
 - Procedimientos de revisión
 - Parte Especial:
 - Estudia el régimen jurídico particular de los distintos tributos que integran los sistemas tributarios de los entes territoriales: Estado, CCAA y Entidades Locales.

Marco constitucional (1)

ARTÍCULO 31 CE.

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**.

Marco constitucional (2)

- Cualquier violación de estos principios da lugar a la interposición del recurso o cuestión de inconstitucionalidad, pero no recurso de amparo.
- El TC tiene el monopolio (monopolio de rechazo) en la declaración de inconstitucionalidad de las leyes (no cabe que un Tribunal Ordinario la declare).
- Los jueces ordinarios están habilitados, según el art.9.1 CE, para declarar la inconstitucionalidad de normas con rango inferior a la ley.
- El TC postula una interpretación conjunta de los principios constitucionales, de forma que en algún supuesto puede admitirse una cierta restricción en alguno de ellos, siempre y cuando tal restricción vaya encaminada a potenciar otros principios constitucionales (STC 104/2000).

EL PRINCIPIO DE GENERALIDAD

- El término **todos** se refiere tanto a nacionales como extranjeros, ya sean personas físicas o jurídicas, que mantengan un vínculo económico con el territorio español.
- El contenido actual de este principio está referido a la inexistencia de privilegios *amparados por la Ley* y la inexistencia de privilegios *al aplicar la Ley*.
- El principio de generalidad es **una llamada de atención al legislador** para que cumpla con una exigencia: tipificar como hecho imponible todo hecho, acto o negocio jurídico que sea indicativo de capacidad económica.
 - Se opone a la existencia de exenciones fiscales que carezcan de razón de ser. Pero puede encontrar justificación en la consecución de otros fines constitucionales.(ej. Dos sociedades con iguales beneficios. Una paga menos impuestos porque goza de un beneficio fiscal por crear empleo -dº al trabajo. Art. 35 CE-)
- Proyectado sobre el territorio, el principio de generalidad se opone a cualquier configuración normativa que arbitrariamente dispense un tratamiento de favor a cualquiera de las Comunidades Autónomas.

LA CAPACIDAD ECONÓMICA

- **Actúa como presupuesto habilitante y límite para la tributación.** En sentido **positivo**, exige que se graven los hechos indicativos de capacidad económica. En sentido **negativo**, excluye que se graven hechos que no suponen manifestación de capacidad económica.
- Es el criterio por el que se **determina la intensidad de la contribución** que cada uno debe aportar al sostenimiento del gasto público (especialmente en el caso de los impuestos).
- Debe tenerse en cuenta la denominada **exención del mínimo vital** en la configuración de los hechos imposables (la existencia de una cantidad que no puede ser objeto de gravamen porque está destinada a satisfacer las mínimas necesidades vitales de su titular).

EL PRINCIPIO DE IGUALDAD

- La igualdad es uno de los valores superiores de nuestro ordenamiento jurídico (art. 1 CE). El art. 14 establece la igualdad formal y el 9.2 CE la igualdad material que deben promover los poderes públicos. En materia tributaria se establece en el art. 31 CE, excluyendo la posibilidad de recurso de amparo ante el TC.
- **En materia tributaria**, exige que situaciones económicamente iguales sean tratadas de la misma manera (a iguales supuestos de hecho deben aplicarse iguales consecuencias jurídicas)
- Ahora bien, el principio de igualdad no veda cualquier desigualdad sino aquella que no sea razonable y carezca de fundamentación, es decir, cualquier desigualdad que pueda calificarse como discriminatoria
- Se exige **igualdad real** (no solo formal), amparando discriminaciones tendentes a corregir situaciones desiguales (tarifas progresivas)
- También se exige la igualdad en el ordenamiento del **gasto público** (municipios de iguales características requieren el mismo nivel de gasto público)

EL PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD

- La finalidad del sistema tributario va más allá de la mera recaudación. Se pretende una distribución más equitativa de la renta personal, exigiendo una contribución superior a quien más tiene.
- De ahí que **el valor que inspira los principios tributarios es el de solidaridad**, pues se dirigen a lograr la igualdad como resultado del ordenamiento (no simplemente la igualdad en el ordenamiento).
- La progresividad se manifiesta principalmente en el IRPF.
- La progresividad tiene establecido **un límite** que no es posible rebasar, como es **la no confiscatoriedad**.

EL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY (1)

En un Estado Constitucional cumple una doble finalidad, pero siempre garantista:

- 1º Garantizar el respeto al **principio de autoimposición**, de modo que los ciudadanos no pagan más tributos que aquellos a los que sus legítimos representantes han dado su consentimiento.
- 2º Una finalidad **garantista del derecho de propiedad**, porque con el inicio del constitucionalismo -principios del S. XIX- el tributo se consideraba una injerencia del Estado en las economías privadas y frente a esa injerencia se adoptó como medida de contención el que su establecimiento se realizara por ley.
- Actualmente, este principio es asimismo el instrumento para asegurar a los ciudadanos un tratamiento uniforme (herramienta **al servicio de la generalidad y la igualdad**).

EL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY (2)

- La reserva de ley en materia tributaria tiene **carácter relativo**: No todo aquello relacionado con el tributo debe ser regulado por ley, sino el **establecimiento del tributo** (la creación *ex novo* del tributo) y los **elementos esenciales** del tributo.
- **Se regula por Ley** (art. 8 LGT): HI, devengo, BI BL tipo gravamen, presunciones que no admiten prueba en contra, pagos a cuenta e importe máximo, obligados tributarios, exenciones, reducciones, bonificaciones, recargos, intereses...
- Constituye un **límite** no solo para el poder **ejecutivo**, sino también para el propio poder **legislativo**, porque el poder legislativo no puede renunciar de estas funciones.



Tema 10

Derecho Tributario

- 10.1. Concepto de tributo.
- 10.2. Categorías tributarias.
- 10.3. Sistema tributario estatal, local y autonómico

Concepto de tributo

Artículo 2.1 LGT:

- “**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 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.

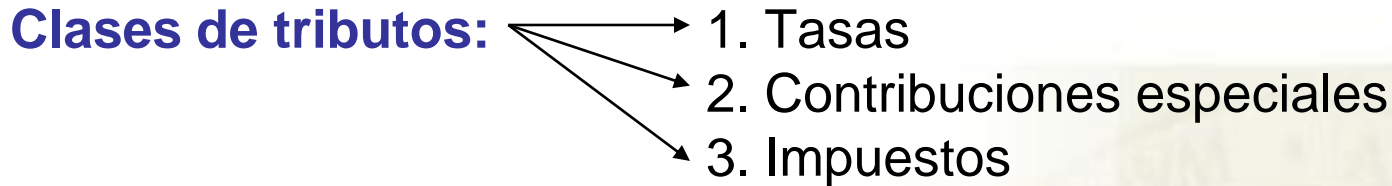
Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, **podrán servir como instrumentos de política económica** general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución”.

Concepto de tributo (2)

Caracteres:

- Grava una determinada manifestación de la capacidad económica
- Ingreso de derecho público
- Recurso de carácter monetario –excepciones-.
- No constituye la sanción de un ilícito
- No tiene alcance confiscatorio
- Obliga, no solo a españoles, sino a todos cuanto tienen relaciones económicas e intereses patrimoniales en España
- Exigido por una Administración pública

Clases de tributos (1)



1. Tasas

Son los tributos cuyo **hecho imponible** consiste en:

- a) la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público,
- b) 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.

(en otras palabras, cuando la solicitud de la AA o recepción del servicio sea *obligatoria* para el administrado o cuando el sector público sea el *único* que preste el servicio)

Clases de tributos (2)

- En la **tasa** destaca, pues, el carácter sinalagmático: se **paga porque se recibe a cambio algo** de la Administración. La prestación de la Administración se convierte en causa del pago de la tasa. Este carácter limita la proyección sobre ella del principio de capacidad económica.
- Por otra parte debe señalarse **la nota de la coactividad**: o bien se trata de un “monopolio público” o bien no hay voluntariedad (“dominio público”; que “no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado”).
- Ejemplo: Tasas administrativas, académicas, sobre el juego, expedición de certificados... En concreto: Licencia de obras (AA=autorización del ayuntamiento para construir)

Clases de tributos (3)

- Hay que diferenciar la **tasa** del **precio público**: figura aparecida en el ordenamiento español a finales de los años ochenta, con intención de sustraer una parte de la financiación de los servicios públicos a las exigencias constitucionales en materia tributaria, principalmente al principio de reserva de ley
- Tras una corrección del TC, actualmente solo pueden considerarse Precios Públicos las prestaciones relacionadas con servicios o actividades que no sean de solicitud o recepción obligatoria y que sean prestadas, además, por el sector privado. En caso contrario, se tratará de una tasa sujeta a reserva de ley.

Clases de tributos (4)

2. 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**.

Son sinalagmáticas, al igual que la tasa, pero el beneficio afecta, no a un individuo (como en la tasa) sino a un grupo de personas. Además no deriva de una petición del administrado, sino de una iniciativa de la Administración (la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos)

Ejemplo: instalación de una red de alumbrado.

Clases de tributos (5)

3. 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.

En los **impuestos** existe una obligación de pago con independencia de toda actividad administrativa, porque la obligación de pagar el impuesto es consecuencia de la existencia de una capacidad económica.

Por ello el impuesto es la categoría tributaria por antonomasia.

El sistema impositivo estatal (1)

IMPOSICIÓN SOBRE LA RENTA

- **IRPF.** Grava la obtención de renta por personas físicas residentes. Contribuyente: el sujeto residente que obtiene la renta.
- **IS.** Grava la obtención de renta por personas jurídicas residentes. Contribuyente: la persona jurídica residente que obtiene la renta.
- **IRNR.** Grava la obtención de renta por personas físicas y jurídicas no residentes. Contribuyente: el sujeto no residente que obtiene la renta.

El sistema impositivo estatal (2)

OTROS IMPUESTOS DIRECTOS

- **ISD.** Grava la adquisición lucrativa de bienes y derechos por personas físicas, sea inter vivos (donación) o mortis causa (herencia). Contribuyente: el adquirente.
- **IP.** Grava la titularidad de un patrimonio neto. Contribuyente: el titular del patrimonio.

El sistema impositivo estatal (3)

IMPUESTOS INDIRECTOS (1)

- **IVA.** Grava la transmisión onerosa de bienes y derechos en la que interviene un empresario o profesional que actúa como tal (en el marco de su actividad económica) y las prestaciones de servicios realizadas por estos sujetos. Contribuyente: el transmitente o prestador del servicio, que repercute al adquirente.
- **ITP y AJD.** Grava en general la transmisión onerosa de bienes y derechos. Contribuyente: el adquirente. Grava asimismo la realización de determinadas operaciones societarias (constitución de la sociedad, ampliación de capital, fusión...). Contribuyente: la sociedad que realiza la operación. También grava la formalización documental de determinados actos jurídicos (p.e. ciertos actos notariales). Contribuyente: adquirente o sujeto que solicita el documento.

El sistema impositivo estatal (4)

IMPUESTOS INDIRECTOS (2)

- **IIEE.** Grava la fabricación de determinados bienes (bebidas alcohólicas, hidrocarburos, tabaco, electricidad; contribuyente es, según el caso, el depositario autorizado, el importador, el operador registrado, el operador no registrado o el receptor autorizado) así como la primera matriculación de vehículos a motor (contribuyente: persona a cuyo nombre se efectúe la matriculación).
- **IMPUESTO SOBRE PRIMAS DE SEGURO** Grava la realización de operaciones de seguro y capitalización basadas en la técnica actuarial. Contribuyente: la entidad de seguros, que lo repercutirán al tomador del seguro.

El sistema impositivo estatal (5)

IMPUESTOS INDIRECTOS (3)

- **IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS MINORISTAS DE DETERMINADOS HIDROCARBUROS** Grava las ventas en fase minorista de determinados hidrocarburos, su recaudación queda afectada a la financiación de los gastos sanitarios. Contribuyente: el vendedor, que repercute al comprador.
- **TRIBUTOS ADUANEROS** Gravan la importación de mercancías. Contribuyente: el importador, el declarante.

El sistema impositivo local (1)

IMPUESTOS OBLIGATORIOS

- **IBI** Grava la titularidad de derechos reales sobre bienes inmuebles. Contribuyente: el titular del derecho real (directo).
- **IAE** Grava la realización de actividades económicas. Contribuyente: quien realiza la AE (directo).
- **IVTM** Grava la titularidad de vehículos de tracción mecánica aptos para circular por las vías públicas. Contribuyente: el titular del vehículo (directo).

El sistema impositivo local (2)

IMPUESTOS POTESTATIVOS

- **ICIO** Grava la realización de cualquier construcción, instalación u obra para la cual se exija la obtención de licencia de obras o urbanística. Contribuyente: el dueño de la construcción, instalación u obra (indirecto).
- **IIVTNU** Grava el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana con ocasión de su transmisión. Contribuyente: el transmitente (directo).

El sistema impositivo autonómico (1)

- Las Comunidades autónomas también disponen, como el Estado, de potestad para establecer **tasas y contribuciones especiales** en relación con las obras y servicios de su competencia.
- Por lo que se refiere a los **impuestos** cabe distinguir
 - Los **impuestos propios** son los establecidos y regulados por sus respectivas asambleas legislativas, que no pueden implicar doble imposición en relación con el hecho imponible de los impuestos estatales, debiendo respetar también los principios de territorialidad y neutralidad.
 - **Los impuestos estatales cedidos a las CCAA**, el alcance de la cesión varía de unos a otros impuestos, pudiendo ser total o parcial respecto de su rendimiento e incluir también su gestión e incluso ciertas potestades normativas relativas a tipos de gravamen o deducciones.

El sistema impositivo autonómico (2)

- Existen, además del régimen financiero común, algunos regímenes especiales, debiendo destacarse el de **Concierto** aplicado en los territorios forales del **País Vasco** y el de **Convenio** aplicado en **Navarra**.
- Estos dos regímenes se basan en la titularidad autonómica de los grandes impuestos (a excepción del IVA) que se regulan mediante normativa concertada, es decir, de forma armonizada con la regulación estatal de los mismos impuestos, participando estas comunidades en el sostenimiento de los servicios que sigue prestando el Estado en su territorio mediante un sistema de transferencias conocido como “cupo”.



Tema 11

Elementos del tributo

- 11.1. Hecho imponible y exención.
- 11.2. Sujeto activo, obligados tributarios y sujetos pasivos.
- 11.3. Responsables y otros obligados.

Elementos del tributo

EL HECHO IMPONIBLE (art. 20 LGT).

- Es el presupuesto fijado por ley para configurar cada tributo, cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal
- Identifica a cada tributo, siendo el que permite distinguir un tributo de otro.
- Legitima la imposición, ya que su sola realización puede producir la sujeción al tributo y será lícita su exigencia.
- Los principios constitucionales que hemos estudiado deben estar presentes en el HI y en el resto de la regulación del tributo.

Estructura del hecho imponible

- Podemos descomponer el HI en dos elementos:

- **elemento objetivo**, que es el hecho, acto u operación que resulta sujeto al tributo;
- y por otra parte, el denominado **elemento subjetivo**, que es aquella persona que guarda con el elemento objetivo la especial relación que la ley ha prefigurado para considerarlo su realizador.

El **elemento objetivo** se descompone, a su vez, en 4 aspectos:

- material: es el propio hecho, acto, negocio o situación que se grava, siendo el que caracteriza el tributo, consistiendo generalmente en una manifestación de capacidad económica.
- espacial: indica el lugar de producción del HI, que es decisivo para determinar el ente público que lo sujeta.
- temporal: determina el instante en que el HI se entiende realizado íntegramente, produciéndose entonces el **devengo** del tributo) y
- cuantitativo: expresa la medida con que el HI se realiza, su cuantía, volumen e intensidad.

Estructura del hecho imponible

El devengo del tributo (art. 21 LGT).

- Según el art. 21 LGT el devengo es el momento en que se entiende realizado el HI y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal (pago de la cuota tributaria).
- Su principal efecto es que determina la ley aplicable al HI, lo cual es fundamental, en particular, en los tributos periódicos.

La exención tributaria (art. 22 LGT)

- Según el art. 22 LGT “Son supuestos de exención aquéllos en que, a pesar de realizarse el HI, la ley exime del cumplimiento de la obligación tributaria principal”.
- Se realiza el HI (operación sujeta) pero una norma determina la inexistencia o minoración del pago (exenta)
 - *Nota aclaratoria:* No sujeción = no se realiza el HI

La base imponible

- La base imponible mide la intensidad con que se ha realizado el hecho imponible, es la “expresión cifrada del hecho imponible” (p.e., en el IRPF, ¿cuánta renta se ha obtenido?).
- Normalmente es una cantidad de dinero, pero puede venir expresada en otras unidades (p.e. hectólitros).

La base liquidable

- En determinados tributos, sobre la base imponible hemos de practicar unas **reducciones** que nos determinan una magnitud a la que llamamos “base liquidable” (p.e. IRPF, IP, ISD). De modo que:

$$\text{Base Imponible} - \text{Reducciones} = \text{BL}$$

- Normalmente estas reducciones se dirigen a eximir de tributación una primera porción de riqueza que se considera que debe quedar exceptuada de la obligación de contribuir.

El tipo de gravamen

- El tipo de gravamen determina qué porción de la riqueza identificada por la base imponible debe destinarse a la contribución. Puede expresarse como:
 - Un porcentaje (tipo de gravamen proporcional)
 - Una escala de gravamen (en los impuestos progresivos)
 - Una cantidad de dinero por unidad de medida (cuando la base imponible no se expresa en dinero sino en otras unidades de medida, p.e. euros por cajetilla de tabaco)

Al resultado de aplicar el tipo de gravamen sobre la base liquidable lo denominamos “cuota íntegra”

$$\text{Base Liquidable} \times \text{Tipo Gravamen} = \text{Cuota Íntegra}$$

Ejemplo:

Determinar Hecho Imponible, Sujeto Pasivo, Base Imponible, Base Liquidable, Tipo de gravamen, Cuota Íntegra, Cuota Líquida y Deuda Tributaria en el ejemplo siguiente:

Para el Samurai Miyamoto Mushasi, propietario de 20 katanas, 20 wakizasis y 30 tantos. Se sabe que perdió la movilidad del miembro inferior izquierdo en la guerra, que tenía 72 años, que vivía en Kyoto y que se retrasó 5 días en el pago del impuesto.

En el siglo XIII de nuestra era, el emperador de Japón decidió establecer un impuesto sobre la posesión de espadas y otras armas blancas similares. A efectos de este impuesto, las armas se valoraban del siguiente modo:

- Katanas.....10.000 piezas de plata
- Wakizasis..... 5.000 piezas de plata
- Tantos..... 1.000 piezas de plata

- Las dos primeras espadas de un samurai (1 katana+1 wakizasi) no pagaban impuesto. Una vez calculado el valor de las armas, el impuesto era del 20%.
- Los samurais heridos en acción, los mayores de 70 años o los parientes del emperador hasta cuarto grado podrían restar 10.000 piezas de plata de la deuda con el monarca (10.000 por cada una de estas tres circunstancias).
- Por cada día de retraso en el pago del impuesto se debía satisfacer un recargo de 200 p. de p. Por vivir en la capital Kyoto, se establecía
- Un recargo en el impuesto del 2%.

Ejemplo (solución):

HECHO IMPONIBLE: Ser propietario de espadas o armas blancas

SUJETO PASIVO: Miyamoto Mushasi, es el contribuyente

BASE IMPONIBLE:

- 20 Katanas x 10.000 = 200.000 piezas de plata
- 20 Wakizasis x 5.000 = 100.000 p. de p.
- 30 Tantos x 1.000 = 30.000 p. de p.
- Base Imponible.....**330.000** p. de p.

BASE LIQUIDABLE: BI – Reducciones = **315.000** p. de p.

- 1 Katana x 10.000 = 10.000 piezas de plata
- 1 Wakizasi x 5.000 = 5.000 p. de p.
- Reducciones.....15.000 p. de p.

TIPO DE GRAVAMEN: 20%

CUOTA ÍNTEGRA: 20% X 315.000 = **63.000** p. de p.

CUOTA LÍQUIDA: CI – Deducciones = **43.000** p. de p.

- Por heridas de guerra..... 10.000 piezas de plata
- Por mayores de 70 años 10.000 p. de p.
- Deducciones..... 20.000 p. de p.
- Recargo por vivir en Kyoto (2% de 43.000)...860 piezas de plata
- Recargo por retrasos (5x200).....1.000 p. de p.
- Total Recargos.....1.860 p. de p.

DEUDA TRIBUTARIA: CL + Recargos = **44.860** p. de p.

SUJETO ACTIVO DEL TRIBUTO

- **Sujeto con poder financiero**: es el que puede crear y establecer tributos (Art. 133 CE: Estado, CC.AA. y Entidades Locales. Art. 4 LGT).
- **Sujeto activo del tributo**: el ente público que gestiona el tributo, y que dispone de las correspondientes potestades administrativas.
 - En el ámbito estatal, la AEAT, desde 1992: ente público con personalidad jurídica propia, al que se atribuyen las potestades administrativas de aplicación de los tributos – art. 5.2 LGT-.

OBLIGADOS TRIBUTARIOS Y SUJETOS PASIVOS (1)

- **Art. 35.1 LGT:** Son **obligados tributarios** “las personas físicas o jurídicas y entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias”.
- Contribuyentes, sustitutos, obligados a realizar pagos fraccionados, ingresos a cuenta, los obligados a repercutir, los obligados a soportar la repercusión, los sucesores, los responsables, entes sin personalidad jurídica propia -como herencias yacentes, comunidades de bienes, y otras que carecen de personalidad jurídica pero forman una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición-.

OBLIGADOS TRIBUTARIOS Y SUJETOS PASIVOS (2)

- **Art. 36 LGT.** Son **sujetos pasivos** el obligado tributario, que, según la Ley, debe cumplir la obligación tributaria principal -el pago de la cuota del tributo-, y de las obligaciones formales que ella conlleva, sea **como contribuyente o como sustituto**.
- El **contribuyente** es quien realiza el hecho imponible y manifiesta capacidad económica, mientras que el **sustituto** no, pero por ley está obligado a cumplir con la obligación tributaria principal de pago. Se coloca en “*lugar de*” el contribuyente

OBLIGADOS TRIBUTARIOS Y SUJETOS PASIVOS (3)

Ejemplo, en el ICIO. Art. 101 LHL. Son sujetos pasivos:

- A) Los **contribuyentes**: Personas físicas, jurídicas o entes **dueños** de la construcción, instalación u obra, con independencia de que sean o no propietarios del inmueble sobre el que se realice aquella.
- Dueño: quien soporta los gastos o el coste que implica su realización.
- B) Los **sustitutos**. Son quienes solicitan la licencia o realizan las construcciones, instalaciones u obras cuando éstas no se efectúan por el contribuyente. Están facultados para exigir al contribuyente el importe de la cuota tributaria satisfecha.

EL RESPONSABLE DEL TRIBUTO (1)

- Art. 41 LGT.
- Tercero que, por mandato de la LEY, se coloca JUNTO AL SUJETO PASIVO o deudor principal, no lo desplaza de la relación tributaria ni ocupa su lugar. No es sujeto pasivo.
- Solo obligado a las **prestaciones materiales** del tributo, al pago; y concretamente, al pago de la obligación tributaria principal (pago de la cuota principal, y las accesorias si él mismo incurre en los presupuestos de hecho que la genera); no a las obligaciones tributarias formales.

EL RESPONSABLE DEL TRIBUTO (2)

- En consecuencia, deberá abonar la deuda exigida en período voluntario, no los intereses de demora y recargos ni sanciones que se le impongan al deudor principal. Sólo si él incumple en su plazo voluntario, se le impondrán los conceptos correspondientes.
- No se extiende a las sanciones. EXCEPCIONES [42.1.(c) LGT]
- El responsable tendrá derecho a ejercer una acción civil contra el deudor principal para que le reembolse lo ingresado. Art. 41.6 LGT.

EL RESPONSABLE DEL TRIBUTO (3)

- Clases de responsabilidad: SUBSIDIARIA y SOLIDARIA.
- **R. subsidiaria:** el responsable solo responderá del pago cuando el SP sea declarado insolvente.
- **R. solidaria:** el responsable responde del pago en plano de igualdad con el SP.
- Regla general: **responsabilidad es subsidiaria**, 41.2 LGT

SUPUESTOS DE RESPONSABILIDAD SOLIDARIA.

Art. 42 LGT.

SUPUESTO	ALCANCE DE LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA
Art. 42.1 a) Causar o colaborar activamente en la comisión de infracciones tributarias	Deuda tributaria y sanción.
Art. 42.1 b) Miembros de entes sin personalidad.	Cada uno responde en proporción a su participación (solidaridad impropia)
Art. 42.1 c) Sucesión en la titularidad o ejercicio de una actividad económica. No si adquiere elementos aislados de la explotación, salvo que permitan continuar con la actividad. Se excluyen los supuestos de sucesión mortis causa y adquisición por procedimiento concursal)	Deuda y resto de obligaciones + sanciones. Art. 175.2 LGT. Posibilidad de solicitar certificación de deudas pendientes. Si se solicita, la responsabilidad solo afectará a la deuda pero no a las sanciones.
Art. 42.2 LGT. Personas diversas que dificultan la actuación recaudatoria de la Administración.	Deuda hasta el importe de las valor de bienes que por su culpa se hayan dejado de embargar

SUPUESTOS DE RESPONSABILIDAD SUBSIDIARIA.

Art. 43 LGT.

SUPUESTO	ALCANCE DE LA RESPONSABILIDAD SUBSIDIARIA
<p>Art. 43.1 a) Sin perjuicio de la responsabilidad solidaria que les incumbe vía art. 42.1 a) Los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que, habiendo éstas cometido infracciones tributarias, no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones.</p>	Deuda y sanción
<p>Art. 43.1 b) Administradores de hecho o derecho de las deudas tributarias pendientes de sociedad que haya cesado en su actividad (solo se exige el cese no la disolución).</p>	Las obligaciones tributarias devengadas de éstas que se encuentren pendientes en el momento del cese, siempre que no hubieran hecho lo necesario para su pago o hubiesen adoptado acuerdos o tomado medidas causantes del impago.

SUPUESTO	ALCANCE DE LA RESPONSABILIDAD SUBSIDIARIA
Art. 43.1 c) Administradores concursales y liquidadores de entidades.	De la deuda por obligaciones anteriores a dicha situación, si no hubieren realizado las gestiones necesarias para su cumplimiento. De las obligaciones tributarias y la sanciones posteriores a dichas situaciones responderán como administraciones cuando tengan atribuidas esas funciones.
Art. 43.1 d) Adquirentes de bienes afectos por ley a la deuda tributaria, art. 79 LGT	Deuda en los términos previstos art. 79.
Art. 43.1 e) Agentes y comisionistas de aduanas cuando actúen por nombre y cuenta de sus comitentes	Deuda
Art. 43.1 f) Contratistas o subcontratistas de obras o servicios correspondientes a su actividad económica principal	Obligaciones tributarias relativas a tributos que deban repercutirse o cantidades que deban retenerse a trabajadores, profesionales u otros empresarios, en la parte que corresponda a las obras o servicios objeto de la contratación o subcontratación. No será exigible cuando se haya aportado un certificado específico de encontrarse al corriente de sus obligaciones tributarias



Tema 12

Procedimientos Tributarios

- 12.1. Procedimiento de aplicación de los tributos
- 12.2. Procedimiento sancionador
- 12.3. Procedimientos de revisión en materia tributaria

PROCEDIMIENTO DE APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS (1)

- La correcta aplicación de los tributos es realizada por la Administración a través de los órganos de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria,
 - **órganos de gestión** de la AEAT
 - **órganos de inspección** de la AEAT
 - **órganos de recaudación** de la AEAT.

PROCEDIMIENTO DE APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS (2)

- Los **órganos de gestión** se encargan de gestionar la diversidad de actos y documentos que genera la aplicación de los tributos, posibilitando la correcta aplicación y el funcionamiento normal del sistema, así como de controlar el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, desarrollando actuaciones de verificación de datos o de comprobación limitada y practicando liquidaciones.
También realizan otras actuaciones como rectificar autoliquidaciones, declaraciones, procedimiento para ejecución de devoluciones tributarias, reconocimiento de beneficios fiscales rogados
- **Procedimientos utilizados para los órganos de gestión** para llevar a cabo sus funciones:
 - El procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación, solicitud o comunicación de datos
 - Procedimiento iniciado mediante declaración
 - Procedimiento de verificación de datos
 - Procedimiento de comprobación limitada
 - Procedimiento de comprobación de valores

PROCEDIMIENTO DE APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS (3)

- Los **órganos de inspección** se encargan de la comprobación, investigación y, en su caso, regularización de la situación tributaria de los obligados tributarios con carácter exhaustivo.
- El **procedimiento utilizado por los órganos de inspección** para llevar a cabo dicha función es el **procedimiento de inspección**, con duración limitada (12 meses con carácter general) y en el que la ley reconoce a los órganos de inspección, a diferencia de los órganos de gestión, un amplio elenco de facultades como el examen de documentos, libros, contabilidad principal y auxiliar, ficheros, facturas, justificantes, correspondencia con trascendencia tributaria, bases de datos informatizadas, programas, registros y archivos informáticos ...

PROCEDIMIENTO DE APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS (4)

- Los **órganos de recaudación** realizan las funciones administrativas conducentes a la realización de las deudas y sanciones tributarias y demás recursos de naturaleza pública.
- La deuda tributaria debe ser ingresada **dentro del plazo voluntario**. En el caso de que no se ingrese y la administración conozca el importe del tributo (por tratarse de liquidaciones-administrativas), requerirá al contribuyente -a través de la providencia de apremio- para que efectúe el pago con el recargo correspondiente (5-10-20%), según el ingreso se realice antes o después de la notificación de la providencia de apremio
- Si la administración no conoce el importe del tributo (por tratarse de autoliquidaciones), la presentación fuera de plazo por parte del sujeto pasivo del impuesto conlleva otros recargos (5-10-15-20%), según el ingreso se realice antes en los tres primeros meses, entre el mes 3º y el 6º, entre el 6º y el 12º, o pasado el año.
- No ingresada la deuda, la administración puede proceder al embargo de bienes, normalmente mediante un procedimiento de subasta.

PROCEDIMIENTO SANCIONADOR

- El incumplimiento de obligaciones tributarias puede ser objeto de **sanción administrativa** y, en los casos más graves, de **sanción penal** (por ejemplo, delito de defraudación cuando la cuota defraudada supera la cuantía de 120.000 €),
- Las **infracciones tributarias** se clasifican en leves, graves y muy graves (art. 183 LGT), dependiendo la calificación del perjuicio económico ocasionado, del riesgo implícito en la conducta del infractor y de su mayor o menor intencionalidad
- Las **sanciones** consisten en multas fijas o proporcionales y también entre otras, la privación del derecho a obtener ayudas o subvenciones o la prohibición de contratar con la Administración durante un tiempo determinado.
- El **procedimiento de imposición de sanciones** se tramita de forma separada a los procedimientos de aplicación de los tributos (art. 208 LGT) a fin de salvaguardar su derecho a no autoinculparse.

PROCEDIMIENTO DE REVISION EN MATERIA TRIBUTARIA

- Existe una vía administrativa especial de impugnación de los actos administrativos en materia tributaria. Se trata de un procedimiento administrativo especial de revisión **propio** por razón del objeto del Derecho Financiero y Tributario.
- La reclamación económico-administrativa constituye un **recurso administrativo**, no un proceso judicial.
- De las reclamaciones económico-administrativas conocen y resuelven unos **órganos administrativos** específicos denominados Tribunales económico-administrativos.
- Aún cuando reciben el calificativo de “Tribunal”, no son propiamente tales, ya que no se integran en el poder judicial.
- Están **insertos en la estructura de la Administración tributaria**, pero son también diferentes de los órganos de gestión tributaria.
- La reclamación económico-administrativa tiene **carácter previo al acceso a la jurisdicción contencioso-administrativa** (tribunales que sí están integrados en el poder judicial).