

DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO I

Curso 2022-2023



viernes, 7 de julio de 2023

Lección I Introducción a la Materia

Derecho Financiero y Tributario I by apuntesdederechoespanol.blogspot.com is licensed under Attribution-NonCommercial-NoDerivatives 4.0 International. To view a copy of this license, visit <http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>

Capítulo I Contenidos de la asignatura

LECCIÓN I INTRODUCCIÓN A LA MATERIA	II
CAPÍTULO I CONTENIDOS DE LA ASIGNATURA	II
CAPÍTULO II PALABRAS PREVIAS	III
LECCIÓN II CONCEPTO Y ÁMBITO DEL DERECHO FINANCIERO	VI
CAPÍTULO III CONCEPTO Y TIPOLOGÍA DE INGRESO Y GASTO PUBLICO	VI
LECCIÓN III LOS INGRESOS PÚBLICOS. EL TRIBUTO Y SUS CLASES	IX
CAPÍTULO IV EL INGRESO PÚBLICO Y EL CONCEPTO DE PRESTACIÓN PATRIMONIAL DE CARÁCTER PUBLICO	IX
CAPÍTULO V LOS IMPUESTOS	XII
LECCIÓN IV LAS FUENTES DEL DERECHO FINANCIERO	XV
CAPÍTULO VI LAS FUENTES Y LAS NORMAS QUE LOS PUEDEN ESTABLECER	XV
LECCIÓN V LA APLICACIÓN DE LA NORMA FINANCIERA	XX
CAPÍTULO VII NORMA TRIBUTARIA	XX
LECCIÓN VI LA RELACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA. EL PRESUPUESTO DE HECHO DEL TRIBUTO	XXVII
CAPÍTULO VIII RELACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA	XXVII
CAPÍTULO IX EL PRESUPUESTO DE HECHO DEL TRIBUTO (EL HECHO IMPONIBLE)	XXXIII
LECCIÓN VII LOS SUJETOS EN EL DERECHO TRIBUTARIO	XXXVI
CAPÍTULO X INTRODUCCIÓN	XXXVI
CAPÍTULO XI OBLIGADOS TRIBUTARIOS	XXXVII
LECCIÓN VIII ELEMENTOS CUANTITATIVOS DEL TRIBUTO	XLIII
CAPÍTULO XII ELEMENTOS CUANTITATIVOS	XLIII
CAPÍTULO XIII TIPO DE GRAVAMEN Y TARIFA (55LGT)	XLVIII
LECCIÓN IX FORMAS DE EXTINCIÓN DE LA DEUDA TRIBUTARIA	LV
CAPÍTULO XIV CONCEPTO, RÉGIMEN Y CONTENIDO	LV
CAPÍTULO XV PRESCRIPCIÓN (ART 66 A 70 LGT)	LIX
CAPÍTULO XVI DERECHOS DE LA ADMINISTRACIÓN	LX
CAPÍTULO XVII DERECHOS DEL OBLIGADO TRIBUTARIO	LXI
CAPÍTULO XVIII MAS DERECHOS DE LA ADMINISTRACIÓN	LXII
CAPÍTULO XIX EFECTOS DE LA PRESCRIPCIÓN	LXIII
CAPÍTULO XX COMPENSACIÓN (ARTS. 71 A 73 LGT; 55 - 60 RGR)	LXIV
CAPÍTULO XXI OTRAS FORMAS DE EXTINCIÓN	LXIV
LECCIÓN X PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DEL DERECHO FINANCIERO	LXV
CAPÍTULO XXII PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY TRIBUTARIA	LXV
CAPÍTULO XXIII PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA	LXVII

Lección I Introducción a la Materia

Capítulo II Palabras Previas

CAPÍTULO XXIV	PRINCIPIO DE GENERALIDAD (31CE)	LXIX
CAPÍTULO XXV	PRINCIPIO DE IGUALDAD DEL 14 Y 31.1 DE LA CE	LXIX
CAPÍTULO XXVI	PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD	LXX
CAPÍTULO XXVII	PROHIBICIÓN DE ALCANCE CONFISCATORIO	LXXI
CAPÍTULO XXVIII	EL PRESUPUESTO	LXXI
CAPÍTULO XXIX	PRINCIPIO DE COMPETENCIA O LEGALIDAD PRESUPUESTARIA	LXXIII
CAPÍTULO XXX	PRINCIPIO DE JUSTICIA MATERIAL DEL GASTO (ART. 31.2 CE)	LXXVI
CAPÍTULO XXXI	PRINCIPIO DE ESTABILIDAD PRESUPUESTARIA (NUEVO ART. 135 CE)	LXXVII
CAPÍTULO XXXII	INSTRUMENTACIÓN DE LA ESTABILIDAD PRESUPUESTARIA Y LA SOSTENIBILIDAD FINANCIERA	LXXVIII
CAPÍTULO XXXIII	PODER TRIBUTARIO DEL ESTADO	LXXXI
LECCIÓN XI DERECHO TRIBUTARIO DE LA UNIÓN EUROPEA		LXXXV
CAPÍTULO XXXIV	DERECHO FINANCIERO DE LA UE	LXXXV

Capítulo II Palabras Previas

La evaluación será conjunta con el grupo de tarde, pero tanto el ritmo como los docentes los que son diferentes. En esta asignatura de derecho financiero y tributario tenemos tres asignaturas, lo que pasa con los planes de derecho es que cada universidad da su propio plan de estudio; los contenidos que vamos a ver en nuestro plan de estudio son tres asignaturas de esto.

Ahora nos encontramos en la primera luego la segunda y luego la tercera. En esto lo que se estudia son en base impuestos, desde un contenido jurídico, siendo una asignatura de derecho no de hacienda ni de económicas. Si bien es un tema que antes solo se estudiaba en las facultades de económicas, hoy también se ven como jurídico.

Lo que estudiaremos serán normas jurídicas y lo haremos desde su perspectiva legal, en esta vemos materias que son la contabilidad por ello existen las asignaturas del itinerario de fiscal y contable que es donde se mezcla esto como disciplina jurídica con su vertiente económica y contable.

Vamos a trabajar con legislación y podemos encontrar esta asignatura dividida en tres partes, la del grupo de mañana que es donde estamos la dan dos profesores.

Lo primero que no viene sobre este tema son los “impuestos” los cuales es un concepto jurídico el cual es distinto a los tributos y tasas; en el derecho español tenemos una parte especial y una parte general de esta rama del derecho.

En la parte general que es la que vamos a estudiar en esta primera asignatura es la [Ley General Tributaria](#) (LGT) la cual regula el sistema tributario desde una perspectiva general, sin enfocarnos en ningún impuesto particulares, los cuales están y se dan en la parte especial.

Lo que ahora veremos es esta ley que se parece más a un manual que a una ley dado que determina que partes contienen los impuestos, así como los conceptos y cuestiones generales de los impuestos que se regulan en esa ley, sin entrar a ver a cada uno de los impuestos, aunque bien aremos referencia de ejemplo a algunos de ellos.

En el “I” veremos la parte general en el “II” veremos la parte especial la cual es el estudio de cada una de las figuras tributarias, aunque no vamos a verlos todos solo algunos dada la amplitud de estos derechos, y su variabilidad constante.

En financiero “III” volveremos a ver la [ley general tributaria](#), pero en su segunda parte. Dado que esta tiene dos parte una más sustantiva y otra que es más procedimental, es decir la parte más sustantiva son los conceptos y la parte más general, mientras que la parte más procedimental lo que contiene son los procedimientos tributarios que van a ser lo que vemos en la “III” parte de esta asignatura.

Lección I Introducción a la Materia

Capítulo II Palabras Previas

Luego tenemos las optativas como es el “derecho tributario empresarial” enfocado en la empresa y luego tenemos el “derecho tributario de la U.E.” en el cual lo que se ve es el impacto de la U.E. en materia tributaria.

Para seguir esta asignatura solamente vamos a necesitar la LGT, los códigos tienden a ser divididos en dos tipos los de “parte general” y los de “parte especial”.

La [ley general tributaria](#) **PODRA SER LLEVADA AL EXAMEN**, se hará referencia a otras leyes, pero esas no podrán ser llevadas al examen solo podemos llevar la General Tributaria.

También podremos llevar al examen la **CONSTITUCION ESPAÑOLA**.

Esto en lo que consiste es en hacer casos prácticos con esta ley por lo habrá que saberla, además de que esta ley ha de ir en blanco, pero no con comentarios, sí que puede estar subrayado con colorines.

La actual ley general tributario es la 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Pero, aunque sea de 2003 hay que tener cuidado con los códigos y con las impresiones dado que, aunque es de 2003 ha sufrido (y sufrirá) modificaciones, por lo que es necesario la consolidada más reciente.

Antes de la de 2003 estaba la de 1963 pero esa no la veremos. Uno de los problemas del derecho es que no tenemos pocas leyes sino muchas que tienen cada una articulas y disposiciones transitorias y adicionales, llegando el momento en el que no se sabe que se ha modificado y que no dado que algunos de estos impuesto se modifican por una transitoria de otra ley.

Las clases se van a desarrollar de forma que el docente irá explicando la materia y además en clase a medida que explica los conceptos aremos casos prácticos en clase, por lo que veremos la definición que viene en la ley, y adicionalmente lo veremos en un caso práctico.

Además, para seguir la evaluación continua se tendrán que entregar tres prácticas, las cuales nos avisará por el Campus. Una cosa serán las que haremos en clase las cuales haremos tras leer la definición de algún concepto, que servirá para entenderlo, mientras que los que se entreguen servirán para la evaluación continua consistirá en la entrega del caso por medio del campus virtual, no a mano sino a por ordenador, además de poner el Nombre y los Apellidos siempre al principio.

Estas prácticas han de estar trabajadas dado que son de razonamiento no de llegar a un resultado. El examen serán 30 preguntas de tipo test, las cuales no descontaran las que están mal ni las que están en blanco, pero se pide el 70% para el aprobado, pero si se entregan las practicas es el 60%. Es decir, con las practicas se aprobaría con 18 preguntas.

Venir a aguantar el muermo no es obligatorio, pero es importante entender la materia, pero no se valora la asistencia solo los exámenes y las prácticas.

Lo que pasa con los manuales es que, si son exhaustivos, por lo que en ellos habrá más contenido del que vamos a ver en clase, dado que por razones de tiempo vamos a ver lo más relevante, por lo que si tenemos un manual nos centremos en lo que veamos en clase. Pero además es importante que esté actualizado.

No obstante, de cada uno de los temas este hombre ira poniendo unos Power Point los cuales son un resumen de lo que vamos a trabajar, pero la ley es lo importante (pero se pueden estudiar).

Las dos horas las vamos a dar del tirón sin descanso de por medio, pero saldremos antes. El Power Point son los apuntes de este docente los cuales llamaremos **Power Apuntes**. A partir del Tema 2 tendremos además del Power Apuntes, unos supuestos prácticos que trabajaremos en clase para comprender la materia, normalmente tendrán unas de tipo test para ver si lo sabes y otras de más desarrollo, pero estas prácticas no habrá de entregarse.

Lección I Introducción a la Materia

Capítulo II Palabras Previas

Las tres entregables serán abiertas cuando el avise con tiempo del plazo de entrega y demás y las abrirá en el Campus Virtual. Para profundizar podemos usar el manual recomendado en la ficha de la asignatura.

Capítulo II A. Resumen del documento

El documento es un texto sobre el derecho financiero y tributario I, que es una asignatura de la carrera de derecho. El texto explica los contenidos de la asignatura, los métodos de evaluación, los recursos didácticos y las clases de tributos que se estudian. El texto se divide en varias lecciones y capítulos que abordan temas como el concepto y ámbito del derecho financiero, los ingresos y gastos públicos, el tributo y sus clases, los impuestos directos e indirectos, los principios constitucionales del derecho financiero y el derecho tributario de la Unión Europea. El texto también incluye algunos ejemplos y casos prácticos para ilustrar los conceptos teóricos.

La conclusión del documento es que el derecho financiero y tributario es una disciplina jurídica que regula la actividad financiera de los entes públicos, especialmente el sistema tributario, con el fin de obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos y cumplir con los fines y principios establecidos en la Constitución. El documento pretende ofrecer una visión general y actualizada de esta materia, así como fomentar el razonamiento crítico y la resolución de problemas prácticos por parte de los estudiantes.

El resultado del documento es un manual didáctico que sirve como guía para el estudio del derecho financiero y tributario I, que abarca la parte general de esta rama del derecho. El documento proporciona los conocimientos básicos y fundamentales para comprender el funcionamiento y la regulación de los tributos en España y en la Unión Europea.

Un breve resumen de los hechos que subcita el documento son:

- El derecho financiero y tributario es una asignatura de derecho que se divide en tres partes: I, II y III.
- La parte I se centra en la parte general del derecho financiero, que regula los ingresos y gastos públicos, especialmente los tributos.
- Los tributos son prestaciones patrimoniales de carácter público que se clasifican en tasas, contribuciones especiales e impuestos.
- Los impuestos son los tributos más importantes y se pueden distinguir entre directos e indirectos según lo que gravan: la renta, el patrimonio o el consumo.
- Los impuestos están sujetos a los principios constitucionales del artículo 31 CE, como el de reserva de ley, capacidad económica, igualdad, generalidad, progresividad y no confiscatoriedad.
- El derecho tributario de la Unión Europea es una materia que estudia el impacto de la integración europea en el sistema tributario español y las normas comunitarias que lo regulan.

Lección II Concepto y ámbito del Derecho Financiero

Capítulo III Concepto y tipología de ingreso y gasto publico

Esta materia se denomina derecho financiero y tributario dado que como objeto de estudio va a tener el estudio de la actividad financiera, que es lo que se entiende como la relación entre los ingresos y los gastos públicos, siendo esta una actividad de carácter instrumental dado que tiene por objeto obtener los ingresos públicos para destinarlos a un gasto.

Esta actividad financiera vemos que es de carácter público, lo que ocurre es que dentro de los ingresos públicos hay dos tipos de ingresos de estas características, y los más importantes son los tributos; de ahí que se le dé una gran importancia al instituto del tributo y es el motivo de que la disciplina se llama financiero y tributario, aunque los tributos se encuentran dentro de lo financiero.

Dentro del gasto público se ve la parte de cómo se destinan esos ingresos públicos, pero en esta asignatura nos centramos en la parte de los tributos.

Esta es por tanto además una actividad financiera por parte de los entes públicos, por lo tanto, es un derecho público, que no ha de confundirse con las finanzas privadas, las cuales son otra cosa; mientras que el derecho financiero estudia a los entes públicos.

Los **tributos** tienen su regulación primordial en la **Ley General Tributaria**, además la regulación general del gasto público se da en la **Ley General Presupuestaria**, la cual no ha de confundirse con la ley de presupuestos generales del estado que se hace anualmente.

Dentro del tributo vemos varias clases o categorías, de las cuales la más relevante son los impuestos. A parte del tributo hay otras fuentes de ingresos para los entes públicos, como es la deuda pública, los cuales es el segundo más importante ingreso denominado comúnmente como "**ingresos crediticios**". La deuda pública es a la vez un ingreso y un gasto, en España tenemos las letras del tesoro, los bonos del estado, y las obligaciones del estado; el estado emite esta deuda pública que pone en venta al público *por la cual un particular le da una suma al estado y a cambio le dará unos intereses, el estado ingresa esa cantidad, por lo que es un ingreso público*, pero al mismo tiempo es un gasto que se hace dado que cuando llegue el momento el estado ha de devolver esas cantidades con los intereses.

Además de esto hay más tipos de ingresos, ya hemos visto los más relevantes que son los tributos y los ingresos crediticios, pero también hay **ingresos patrimoniales**, como son la venta o alquileres de bienes de los que el estado es propietario, así como los dividendos que obtenga de las acciones que el estado posea de las empresas.

A parte de esto están los **ingresos monopolísticos**, los cuales ya no quedan, pero antes lo había sobre el azúcar la sal y demás, pero hay solo queda un monopolio sobre la venta minorista de tabaco y las loterías y apuestas del estado, pero dan ingresos muy reducidos.

Los ingresos que se consiguen por medio de las sanciones que ponen las administraciones publicas tienen una naturaleza distinta, dado que la finalidad primordial de la sanción no es la de obtener unos ingresos, sino lo de evitar que se cometan esas acciones, es decir con una intención sancionadora o disuasoria de esas conductas anti-juridicas.

Si bien la actividad privada no es cuestión del derecho financiero sí que los resultados de esa actividad sí que se encuentra gravada con impuestos, ese impuesto sí que será un ingreso público, pero en si la actividad no.

Lección II Concepto y ámbito del Derecho Financiero

Capítulo III Concepto y tipología de ingreso y gasto público

Se hace que el derecho financiero sea una actividad pública, pero lo veremos desde una concepción descentralizada dado que hay impuestos diferentes en los distintos niveles de descentralización administrativa. La instrumentalidad de este derecho recae en el hecho de que todos los ingresos públicos se destinan a un gasto público.

El artículo 31 de la constitución es el fundamental para el derecho financiero y tributario porque se contempla la doble vertiente entre ingreso y gasto. Se considera que el ingreso público es toda cantidad de dinero obtenida por los entes públicos con la finalidad de financiar los gastos públicos.

Se da que para los cuatros títulos anteriores (tributos, deuda pública, patrimonio y monopolios) haya una reserva de ley; además se da que el derecho financiero al final acaba centrándose en el tributo dado que es el ingreso principal, prácticamente el patrimonio y el monopolio no se estudia.

Lo que pasa es que los “**precios público**” es un concepto que es distinto a la tasa, que es un tributo, cuando el precio público no es un tributo, pero hay que delimitar que es un precio público y que es una tasa. Los precios públicos son ingresos públicos, con un régimen jurídico distinto al de las tasas, una primera diferencias es que las tasas al ser un tributo tienen coactividad, la coactividad es una de las características primordiales de los tributos; en los precios públicos esto no se da, *la matrícula universitaria se marca como precio público, dado que carecen de obligatoriedad y además se da que es un servicio educativo que también presta el sector privado*, por lo tanto no hay coactividad, dado que hay voluntad.

Por lo tanto, un precio público es un ingreso público que no goza de coactividad. Se da que las multas y sanciones no formen parte del derecho financiero dado que tiene otra naturaleza, y que toda disciplina tiene su propio régimen sancionador.

- **Tributarios:** impuestos, tasas y contribuciones especiales
- **Crediticios:** deuda pública
- **Patrimoniales:** enajenación/explotación patrimonio de los entes públicos
- **Monopolísticos:** muy reducidos en la actualidad.
- **Precios públicos:** delimitación con las tasas.
- **Sanciones:** su objetivo fundamental no es financiar el gasto público, sino disuadir y reprimir comportamientos antijurídicos.

Capítulo III A. El gasto público y la justicia tributaria

En cuanto al gasto público se da que la rama del derecho que lo estudia es el derecho presupuestario, que aun formando parte del financiero lo que se estudia es la [ley general presupuestaria](#)

Para que sepa de qué unos impuestos sean justos es requisito que sea necesario que lo recaudado se emplee adecuadamente, por lo que de nada sirve que unos impuestos cumplan todos los principios si no se gastan en lo que ha de gastarse.

Se da que muchas veces el problema está dentro del gasto no del ingreso; se da que es como con los donativos de las ONG que genera que parte del donativo acabe en bolsillo de otro y no en donde debe ir.

Para que se de esta justicia se dan los principios y normas que rigen la institución del presupuesto. Por todo esto la justicia tributaria ha de partir de vincular los ingresos con los gastos públicos siendo este el artículo 31 de la constitución; el cual en su primer apartado nos refiere al sistema tributario, es decir al ingreso público, y en cuestión al tributo, pero deja presente también al gasto público con la frase “Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario” además de que establece que esto se hará a través de los principios del ingreso público que son “igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”; en el apartado dos del artículo se dan los principios del gasto público y en el apartado tercero se hace la reserva de la materia tributaria a la ley.

Lección II Concepto y ámbito del Derecho Financiero

Capítulo III Concepto y tipología de ingreso y gasto público

Además, decimos que el tributo es una prestación patrimonial, y no personal; un hecho de que es patrimonial es porque se paga con un pecunio es decir una capacidad monetaria, ya apenas hay prestaciones personales, aunque rebuscando en la ley de hacienda locales se establece que cuando se haga una obra pública los vecinos del municipio han de contribuir con sus medios personales al desarrollo de la obra. Estas prestaciones personales se redimen con un pago monetario.

En esta materia lo que nos importa son las prestaciones patrimoniales de carácter público, dado que el tributo es una prestación patrimonial se da coactividad, lo que distingue a un tributo de una sanción es la intención o finalidad primordial de cada uno de ellos, además de que el presupuesto de pago de los mismos es diferente, la sanción se paga por cometer una sanción, mientras que el impuesto se paga porque se ha hecho el "hecho imponible".

Se da que el hecho imponible tiene que respetar un principio fundamental del 31.1 que es la capacidad económica, siendo esto un principio fundamental que no se encuentra establecido en la sanción. Por lo que un impuesto se paga por tener una capacidad económica y se pagará en consideración a esta, mientras que la sanción no tendrá en cuenta esa capacidad sino la gravedad del hecho.

Los tributos por tanto surgen de la comisión de un hecho imponible que es la manifestación de la capacidad económica, mientras que la sanción es la manifestación de la comisión de una infracción.

Capítulo III B. Los tres hechos fundamentales que indican capacidad económica

Son la renta, el patrimonio y el consumo, y se dan varios impuestos por cada uno de estos; debido a que tanto la renta como el patrimonio y el consumo son materias imponibles, y sobre ellas se pueden imponer impuestos, pero no son hechos imponibles dado que se puede poner varios impuestos sobre ellos *por ejemplo en materia de renta el hecho sería el obtener renta por una persona física, sería el hecho imponible que resulta en el IRPF; si se obtuviera renta de una persona jurídica ese hecho imponible resulta en el impuesto de sociedades.*

Lección III Los ingresos públicos. El tributo y sus clases

Capítulo IV El ingreso público y el concepto de prestación patrimonial de carácter publico

Los tributos van definidos por el artículo 2 de la LGT el cual nos da el concepto del tributo, así como las clases de tributos, lo cual se le añade la disposición adicional primera de la [ley general tributaria](#).

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 la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución, a estos otros fines que pueden afectar a otros comportamientos se les llama **finalidad extrafiscal**, algunos de estos podrían ser los tributos medioambientales, los cuales tienen como finalidad adicional el proteger el medio ambiente *uno de estos es el impuesto que tenemos en la comunidad andaluza, sobre las bolsas de plástico, tenemos dos fines el de recaudar más por ellas, y el de evitar o reducir el uso de estos, si el fin extrafiscal se cumpliera se dejaría de recaudar pero el fin recaudatorio siempre estará ahí, como es el caso de los impuestos especiales que se suman por ejemplo al alcohol o al tabaco, se da que se pague el IVA y adicionalmente se pague el impuesto especial sobre ellos, esto se hace debido a que esos consumos por parte de la ciudadanía va a terminar en un mayor gasto y ese mayor gasto justifica el mayor ingreso.*

Decimos también que los tributos son prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública (concepto de actividad financiera). Se admite sin embargo el pago de tributos mediante bienes del patrimonio histórico español. Como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir (hecho imponible), por lo tanto, hay coacción, por la cual el impago de los tributos puede recaer en una sanción u otra consecuencia.

Los tributos como ya hemos dicho pueden adicionalmente servir para lograr una finalidad extrafiscal, además los tributos son tres categorías que son **Tasas**, las **contribuciones especiales** y los **Impuestos**, los cuales son los más importantes.

Entendemos que, aunque coloquialmente se suele usar la expresión gravamen, siendo viable, el concepto fundamental es el de tributo, dentro de los tributos ya decíamos que había tres categorías, que eran: las tasas, las contribuciones especiales y los impuestos.

La ley establece que sea cual sea la clasificación del tributo este, siempre se clasifica en estos tres. Por lo que se da que los impuestos sean los tributos más relevantes tanto económica como en la cuestión de desarrollo y doctrina. Este concepto de tributo no lo da el artículo 2 de la ley tributaria, se da que el fin primordial de un tributo es el de generar ingresos, pero como ya decíamos estos pueden tener fines extrafiscales.

Lección III Los ingresos públicos. El tributo y sus clases

Capítulo IV El ingreso público y el concepto de prestación patrimonial de carácter publico

Capítulo IV A. Clases de tributos

Ahora vamos a ver más desarrollado el concepto de cada uno de los tributos:

Las tasas, se dice que 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.

Se habla de **utilización privativa de dominio público o aprovechamiento especial** de este, es un ejemplo el que tiene un bar, y hace uso de parte del dominio público como puede ser poner una terraza en la vía pública y por esto paga una tasa.

Como segunda opción tenemos la **prestación de servicio o realización de actividades en régimen de servicio público**, esto es lo que se da al renovar el DNI o a pedir una licencia, se ha de pagar una tasa por el servicio.

Habiendo estas dos opciones de hecho imponible para las tasas. Las que derivan de la prestación de servicios ha de ser distinguidos de los antes mencionados “precios públicos” los cuales no son tributos; por lo que la prestación de servicios por la administración puede recaer en tasas o precios públicos; para que ese servicio sean tasas es necesario según la ley que **estos sean “no voluntarios” o que “no los preste el sector privado”**, con esto hace referencia a la coactividad que es la nota característica de TODOS los tributos. *Por ejemplo, la renovación del DNI es obligatorio por lo que no es de solicitud o de recepción voluntaria, por lo que son tasas, mientras ir a una piscina municipal es voluntario por lo que no es una tasa, ya que no se obliga hacer deporte.*

Cuando un servicio solo lo presta el sector público, **habiendo un monopolio de hecho, aunque no de derecho**, se da que existe coactividad, dado que como no lo presta nadie más hay una coactividad por la que para realizar esa actividad solo lo puedas hacer por medio de lo público, por lo que cuando un servicio lo desempeña solo el sector público es una tasa *si en un pueblo solo hay una piscina municipal, y no hay centros deportivos privados para esto sería una tasa en vez de un precio público.*

Lo contrario a la tasa sería el “**precio público**” el cual no es un tributo y por ello carece de coactividad, y este es cuando la administración ofrece un servicio que es voluntario y lo presta también el sector privado.

Como el “precio público” no es un tributo no está sujeto a los principios de justicia tributaria, y por tanto no se somete al artículo 31^{CE}, uno de estos a los que no se sujeta es el principio de capacidad económica, al cual están sujetos los tributos. Esto se traduce, en que la cuantía de lo que te cobre la administración por una tasa sea lo que le cuesta a la administración el dar ese servicio, no pudiendo ser este coste superior al que le cuesta a la administración prestarlo, cubriendo este, pero sin poder haber un ánimo de lucro, por lo que para establecer tasas han de crear una memoria económico-financiera. Mientras en el precio público lo que ha de cobrarse es como mínimo el precio de servicio, por lo que a partir de ahí puede cobrar lo que quiera, por lo tanto, le da más flexibilidad a la administración.

Además, la tasa como tributo está sujeta a la reserva de ley que obliga que solo se puedan establecer tributos con la ley, pero esto no es necesario para los precios públicos, los cuales no tienen reserva de ley.

Para dejar clara cierta cuestión de la reserva de ley, es **¿Qué pasa con las tasas a nivel local?** Como sabemos los ayuntamientos tienen una potestad normativa, pero no legislativa, lo que redactan son ordenanzas e impuestos, pero estas ordenanzas fiscales lo pueden hacer respetando el principio de reserva de ley, dado que estas

Lección III Los ingresos públicos. El tributo y sus clases

Capítulo IV El ingreso público y el concepto de prestación patrimonial de carácter público

ordenanzas lo que hacen es desarrollar la ley de haciendas locales, que es la que contempla todos los tributos, siendo la ordenanza lo que la desarrolla.

Se da que muchos servicios como los de la recogida de basura o la empresa de aguas lo prestan empresas que actúan como concesionarias, se da que **cuando el servicio público no lo presta directamente la administración**, sino que lo presta una empresa (pública o privada en el régimen que sea) estamos ante otro concepto diferente.

Hay un concepto que se establece que es el de “prestación patrimonial de carácter público” el cual establecía la constitución en el artículo 31, estas prestaciones gozan de coactividad. Dentro de estas tenemos dos categorías, tenemos las TRIBUTARIAS, y las NO TRIBUTARIAS, esto se encuentra establecido en la disposición adicional 1º de la LGT, en la que el legislador distingue estas dos categorías de prestaciones patrimoniales de carácter público. Se da que **los tributos son las que llamamos de carácter tributarias**; y es en las no tributarias en las que se establece los servicios público que no da directamente la administración, y es lo que antiguamente se llamaban “tarifas”.

En el 31 CE se establece tanto la reserva de ley como los principios, pero adicionalmente en su tercer punto es donde establece la existencia de las prestaciones patrimoniales de carácter público, cosa que la disposición adicional 1º de la LGT desarrolla en las TRIBUTARIAS dentro de la que están los tributos, y las NO TRIBUTARIAS en las que tenemos entre otras las antiguas tarifas. Además, diríamos que los precios públicos no son prestaciones patrimoniales públicos.

Sobre las tasas da que la ley de haciendas locales establece en su artículo 21 una serie de servicios públicos por lo que no es exigible ni tasa, ni precio público. Estos son: a) Abastecimiento de aguas en fuentes públicas; b) Alumbrado de vías públicas; c) Vigilancia pública en general; d) Protección civil; e) Limpieza de la vía pública; f) Enseñanza en los niveles de educación obligatoria

Se da que la distinción fundamental se encuentra en la nota de la coactividad (STC 185/1995) que subyace en las tasas en cuanto tributos, ya sea porque el servicio o actividad es obligatorio o porque no lo presta el sector privado (monopolio legal o, de hecho). Además, las tasas están sometidas al principio de reserva de ley y al resto de principios constitucionales del ámbito tributario (art. 31 CE) Para diferenciar los precios públicos son ingresos públicos, pero NO son tributos ni prestaciones patrimoniales públicas. No están sometidos a los principios constitucionales del art. 31 CE, ni tienen la nota de la coactividad.

Las contribuciones especiales son 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. Imaginemos que donde antes había un basurero la administración lo quita y hace un parque, se da que como consecuencia el valor de las viviendas circundantes a esto aumente, por lo que la administración podrá financiar esa obra pública mediante contribuciones especiales que podrá exigir a aquellos que se benefician de esta obra pública. Lo cual genera un problema en saber quiénes son los beneficiados, además se da que sea posible esto también para la ampliación o establecimiento de servicios por ejemplo al establecer un servicio de prevención de incendios uno de los beneficiarios son las empresas de seguros, a las cuales se le podría poner una contribución especial para financiar esto.

Además, se da que no se pueda financiar el 100% del cargo de una obra con estos tributos, como máximo el 90%.

Los impuestos, son tributos exigidos sin contraprestación, esto es lo que lo distingue de los otros, dado que se pagan sin recibirse nada a cambio en ese momento, es decir no hay una contraprestación inmediata y directa, sino una más difusa.

El hecho imponible de esto está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente. Ya los veremos con más detalle.

Lección III Los ingresos públicos. El tributo y sus clases

Capítulo V Los impuestos

En este momento lo que nos interesa es discernir estos tres tipos de tributos y delimitar las tasas de los precios públicos, además de que en las Prestaciones patrimoniales públicas (PPP) no tributarias se dé un segundo tipo adicional al que ya hemos visto, se puede ver en aquellas otras que así se establezcan, sean exigidas coactivamente y que respondan a fines de interés general; sobre esta lo que se duda es cuando estas son impuestos y cuando son “no tributarias”, dándose que dé lugar a ciertos recursos.

Este tipo de prestaciones se emplean con la finalidad de intervenir el estado en la economía respondiendo a un fin de interés general, siendo muy concreta.

Capítulo V Los impuestos

Los impuestos y diferencian de las tasas porque son tributos exigidos sin contraprestación; los cuales hacen que su hecho imponible esté constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente

Hay varias clasificaciones de impuestos: **Directos** (IRPF, IS, IRNR, ISD, IP) e **indirectos** (IVA, IIEE, ITP); **Personales** (IRPF, ISD) y **reales** (IVA, IBI); **Objetivos** (IS, IVA, IBI) y **subjetivos** (IRPF, ISD); **Periódicos** (IRPF, IS, IBI) e **instantáneos** (ISD, ITP), refiriéndose estos a los que agravan periodos impositivos en los periódicos, y los instantáneos que son los que ocurren con el suceso en concreto y de forma instantánea; **Estatales, autonómicos y locales** (vid. Esquema). Pero la que más nos interesa es la primera que los diferencia entre directos, que lo que agravan es la renta (o patrimonio) y los indirectos que agravan el consumo; siendo ambos indicadores de capacidad económica.

El ISD lo que agrava es las transmisiones no onerosas, siendo el ejemplo características de las onerosas es la compraventa, lo que agrava es el incremento de patrimonio de una persona, sea Inter vivos o a mortis causa, siendo un impuesto directo; mientras el ITP es un impuesto que agrava a las onerosas.

El impuesto se establece en un contexto de reserva de ley (art. 31.3 CE). Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley. Las prestaciones de carácter público pueden ser personales o patrimoniales. Nos centramos en estas últimas, las cuales son prestaciones patrimoniales de carácter público (PPP) aquellas a las que se refiere el art. 31.3 CE que se exigen con carácter coactivo.

Los impuestos pueden ser estatales, autonómicos o locales, dado que la ley permite que los impuestos que son creados por la ley estatal se regule por las ordenanzas o a las leyes autonómicas. Dado que las CCAA tienen una limitación al grabar impuestos y es que no pueden establecer impuestos que ya estén sobre un hecho imponible ya gravado por el estado. Pero como el estado ha creado prácticamente todos los impuestos que se pueden establecer, dado que prácticamente sobre todos los hechos imposables están ya gravados estas tienen su mayor ingreso en los impuestos cedidos. Los impuestos cedidos son, por lo tanto, impuestos estatales cedidos a las CCAA, creados por ley estatal, pudiendo abarcar la cesión: rendimiento del impuesto, competencias normativas y gestión, por lo que, aunque la CCAA no puede eliminar el impuesto, sí que dentro de sus competencias normativas sí que puede disminuir el impuesto, siendo prácticamente posible eliminarlo, pero “no de derecho, pero sí de hecho eliminar el gravamen”.

El rendimiento de estos impuestos cedidos es totalmente cedido, además de su gestión por lo que los tramites sobre estas cuestiones ha de tratarse con la CCAA, la cesión puede marcar además un tanto por ciento o bien la totalidad, caso en el que el 100% de los rendimientos son para la CCAA (como se da en el ISD).

Mientras que los impuestos propios son creados por ley de la CCAA (no pueden recaer sobre hechos imposables ya gravados por el Estado, art. 6 LOFCA). Regulación de la cesión: LOFCA y Ley 22/2009.

Lección III Los ingresos públicos. El tributo y sus clases

Capítulo V Los impuestos

Impuestos estatales y autonómicos	
<p>Impuestos directos</p> <p>Cedidos:</p> <ul style="list-style-type: none"> -Impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF, 50%) -Impuesto sobre el patrimonio (IP, 100%) -Impuesto sobre sucesiones y donaciones (ISD, 100%) <p>No cedidos:</p> <ul style="list-style-type: none"> -Impuesto sobre sociedades (IS) -Impuesto sobre la renta de no residentes (IRNR) -Gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes (GEBIENR) <p>Los impuestos autonómicos propios (creados por ley CCAA) son limitados debido a la prohibición del art. 6 LOFCA, tienen generalmente una finalidad extrafiscal de protección del medioambiente (cada vez son menos).</p>	<p>Impuestos indirectos</p> <p>Cedidos:</p> <ul style="list-style-type: none"> -Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos Documentados (ITPAJD, 100%) -Impuesto sobre el valor añadido (IVA, 50%) -Impuestos especiales de fabricación (IIEE, 58%) y sobre determinados medios de transporte (IEDTM, 100%) -Tributos sobre el juego (100%): tasas sobre los juegos de suerte, envite o azar y sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias, e impuesto sobre actividades del juego. -Impuesto sobre entidades de crédito (IEC, 100%) -Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la consideración de residuos (100%) <p>No cedidos:</p> <ul style="list-style-type: none"> -Impuestos sobre primas de seguros, energía eléctrica, energía nuclear, gases de efecto invernadero y extracción de petróleo y gas, transacciones financieras, determinados servicios digitales, envases de plástico no reutilizables -Impuestos aduaneros (no son estatales, son recursos propios de la UE)
Impuestos locales	
<p>Impuestos obligatorios</p> <ul style="list-style-type: none"> - Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) - Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) - Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (IVTM) <p>Características: directos, reales, objetivos, periódicos y obligatorios.</p>	<p>Impuestos potestativos</p> <ul style="list-style-type: none"> - Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO) - Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) - Impuesto sobre Gastos Suntuarios¹ (IGS): cotos de caza y pesca <p>Características: ICIO (indirecto, real, objetivo, instantáneo); IIVTNU (directo, real, objetivo, Instantáneo)</p>

Regulación impuestos locales:

- [Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo](#), por el que se aprueba el texto refundido de la [Ley Reguladora de las Haciendas Locales](#) (LHL). Ordenanzas Fiscales de los ayuntamientos.

La distinción entre obligatorios y potestativos en los impuestos locales, no es que se pueda elegir si pagar o no, lo que significa que el ayuntamiento puede cobrarlos o no a voluntad cuando son potestativos mientras que los obligatorios ha de cobrarlos quiera o no. Las partes de un contrato no pueden negociar quien es el que paga el impuesto, por lo que pacte lo que pacten la administración tributaria se dirigirá frente al que tenga la condición de contribuyente.

En los ingresos públicos no tributarios vemos: —los Ingresos crediticios: son ingresos de Derecho público que derivan la deuda pública, en la que el Estado y otros entes públicos actúan como

¹ Es un impuesto que existía antes del IVA y lo que hoy hace es agravar los gastos de los coto de caza y pesca. Anteriormente era como el IVA y grababa varios bienes, pero hoy solo existe en un par de modalidades esta es una de esas.

Lección III Los ingresos públicos. El tributo y sus clases

Capítulo V Los impuestos

prestamistas. — Además de los Ingresos patrimoniales: proceden de la explotación y enajenación del patrimonio de los entes públicos y están regulados, generalmente, por normas de Derecho privado. — Sumado a los Ingresos monopolísticos: derivan de la explotación de un monopolio de derecho, como podrían ser los derivados de los monopolios de tabacos o loterías, que aún subsisten en España en algunos sectores concretos.

A estas últimas se les añaden las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias, que ya vimos por lo general.

Lección IV Las fuentes del Derecho Financiero

Capítulo VI Las Fuentes y las normas que los pueden establecer

Es una cuestión que vemos en la constitución más principal, por lo que este tema será breve dad que vamos a ver que normas pueden regular los tributos, además habrá de mostrarle atención también al uso del decreto ley en materia tributaria.

Con materia general se puede decir que la creación exnovo de un impuesto solo se puede hacer mediante ley, no siendo posible establecerlos mediante la ley de presupuestos ni mediante decreto-ley; aunque la ley de presupuestos pueda modificarlos.

Capítulo VI A.El decreto ley

El decreto legislativo sí que se utiliza en la materia tributaria, recordemos que tanto el decreto legislativo, como el decreto ley, son reales decreto, son reales porque ha de firmarlos el rey y además porque las CCAA no tienen rey, rey solo hay uno, por lo que, aunque estas puedan aprobar decretos, no pueden hacer reales decretos.

Recordemos además que un real decreto legislativo puede ser a la vez un texto refundido, caso en el que la cortes le encargan al ejecutivo recopilar la materia que se encuentra dispersa, en estos se tiene poca capacidad de innovar, dado que es una labor de refundir; cuando son textos articulados se da que si hay más capacidad de innovación con esa capacidad legislativa derivada.

Mientras el real decreto ley tiene mayores limitaciones en materia tributaria que el anterior, por lo que este al igual que la [ley general presupuestarias](#) tienen una limitación que no les permite crear impuestos, aunque sí que se les permite modificar.

En materia tributaria se utiliza el decreto ley normalmente para aplicar excepciones a todos los implicados en una catástrofe natural (por ejemplo, para que los que pierden su casa en el volcán de la palma no paguen el IVI por su casa, la cual ya no existe).

Aunque también se ha llegado a utilizar para la actuales medidas fiscales destacando la supresión del IVA de los productos frescos que tenían ya el tipo reducido y la reducción del tipo impositivo del aceite y las pastas.

Capítulo VI B. Las fuentes

Los tributos se regirán por:

a) La Constitución.

- Principios en materia tributaria (art. 31.1 y 31.3 CE): justicia tributaria, capacidad económica, generalidad, igualdad, no confiscatoriedad, reserva de ley.
- Principios en materia de gasto público ([art. 31.2 CE](#)): asignación equitativa de recursos, eficiencia y economía.
- Poder tributario (art. 133 CE): Estado, CC.AA., entidades locales.
- Presupuestos Generales del Estado (art. 134 CE).
- Deuda pública (art. 135 CE): estabilidad presupuestaria y reserva de ley.
- Derechos fundamentales: intimidad/inviolabilidad domicilio (art. 18 CE)

b) Los tratados o convenios internacionales que contengan cláusulas de naturaleza tributaria y, en particular, por los convenios para evitar la doble imposición (CDI), en estos últimos vemos como el restado del residente es el de la persona y el restado de la fuente, se da que este es la empresa; pues con esta situación transfronteriza se da que hay un residente de un país que recibe rentas del extranjero, dándose que si esta persona está en España, se le

Lección IV Las fuentes del Derecho Financiero

Capítulo VI Las Fuentes y las normas que los pueden establecer

impondría el IRPF si es persona física y el de impuesto de sociedades si es jurídica; se da que en ese país de donde recibe la renta le podrán el impuesto de no residente, cuando se da esto a esta persona se le está haciendo una doble imposición porque por el mismo hecho impositivo le establecen impuestos distintos; para solucionar esto los países suscriban los convenios de doble imposición, siendo tratados internacionales bilaterales, y estos establecerán que esta es el que será facultado para gravar esa renta, pudiendo marcar que la renta solo tributa en el país de residencia, o en el de fuente, o bien que tributa en ambos países, dándose que generalmente le da un derecho de gravamen limitado al de la fuente y en el de residencia se tenga que tributar el resto, pudiendo deducir ese tanto por ciento gravado por el país fuente. Además, estos convenios buscan luchar contra el fraude fiscal, y lo consiguen mediante un intercambio de información tributaria entre ambos países. Vemos más detallados estos convenios de doble imposición internacional (CDI). Son tratados internacionales bilaterales, requieren previa autorización Cortes Generales (art. 94 CE).

- Principio de primacía de los tratados sobre la ley interna.
- Los CDI se elaboran generalmente siguiendo el Modelo Convenio OCDE
- Se aplican en situaciones transfronterizas (renta y patrimonio): clasifican la renta y distribuyen el poder tributario (Estados de residencia y de la fuente).
- Incluyen también disposiciones especiales (intercambio de información tributaria).
 - Finalidad principal: eliminar la doble imposición internacional y prevenir el fraude y la evasión fiscal.
 - [Listado de CDI.](#)

c) Las normas que dicte la UE y otros organismos internacionales o supranacionales a los que se atribuya el ejercicio de competencias en materia tributaria. Estas normas son normalmente son las DIRECTIVAS que son aquella norma europea que obliga a los países a transponer su contenido al derecho interno, y sirven para armonizar las materias sujetas a armonización en la Unión Europea, aun así, ciertas cuestiones dentro de la directivas son modificables. Luego están los REGLAMENTOS de la U.E. los cuales son de obligado cumplimiento para todos los estados miembros, no requiere transposición, sino que se aplican de manera automática y directa. Desde el punto de vista formal podemos señalar las distintas fuentes de aplicación en materia tributaria:

- Derecho originario (TFUE y TUE): ej. libertades fundamentales, ayudas de Estado, prohibición de tributos discriminatorios.
- Derecho derivado: Directivas armonización de impuestos (IVA o IIEE) y de procedimiento (asistencia mutua, intercambio de información).
- Reglamentos (de aplicación directa y uniforme): derechos de aduana (Código aduanero de la Unión, arancel aduanero común)
- Jurisprudencia del TJUE en materia tributaria (TJUE/TGUE).

d) Esta ley (LGT), las leyes reguladoras de cada tributo y las demás leyes que contengan disposiciones en materia tributaria. e) Las disposiciones reglamentarias dictadas en desarrollo de las normas anteriores y, específicamente en el ámbito tributario local, las correspondientes ordenanzas fiscales.

Normas de alcance general o codificador:

- [Ley 58/2003, de 17 de diciembre](#), General Tributaria (LGT). Reglamentos de desarrollo en materia de procedimientos: gestión e inspección, recaudación, sancionador y revisión.
- Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (LGP)
- Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA)
- Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas
- [Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo](#), por el que se aprueba el texto refundido de la [Ley Reguladora de las Haciendas Locales](#) (LHL)
- Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos (LTPP)

Lección IV Las fuentes del Derecho Financiero

Capítulo VI Las Fuentes y las normas que los pueden establecer

Regulación concreta de cada tributo (impuesto): leyes y reglamentos de cada impuesto.

Además de que las normas con rango de ley Genera Relación entre ley estatal y autonómica (ej. tributos cedidos). Así como hay una Reserva de ley en el ámbito de los tributos locales (relación LHL – ordenanzas fiscales). Utilización de ley ordinaria en el ámbito tributario. Ley orgánica solamente para determinadas materias (ej. contrabando, estabilidad presupuestaria, financiación CC. AA). Se utilizan distintas normas con rango de ley los cuales explicamos después:

- Decreto ley (con limitaciones): art. 86 CE
- Decreto legislativo (textos refundido y articulado): arts. 82-85 CE
- LPGE (con limitaciones): La Ley de Presupuestos no puede crear tributos. Podrá modificarlos cuando una ley tributaria sustantiva así lo prevea (art. 134.7 CE).

La Orden Ministerial: en el ámbito de competencias del Estado, el ministro de Hacienda dictará disposiciones de desarrollo en materia tributaria, que revestirán la forma de orden ministerial, cuando así lo disponga expresamente la ley o reglamento objeto de desarrollo. La orden ministerial puede desarrollar directamente una norma con rango de ley cuando así lo establezca expresamente la propia ley. Además, tendrán carácter supletorio las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del derecho común

Además, el **decreto ley** se puede utilizar en Los Presupuestos habilitante (extraordinaria y urgente necesidad). El decreto-ley no puede afectar a las **materias vedadas** por la Constitución, como las instituciones básicas del Estado, los derechos y libertades de los ciudadanos, el régimen de las Comunidades Autónomas o el Derecho electoral general. El decreto-ley debe contener una declaración explícita y razonada de las razones de urgencia y necesidad¹ y debe ser sometido al control posterior del Congreso.

Recordemos que el decreto-ley es una **norma excepcional y provisional** que el Gobierno puede utilizar en casos de extraordinaria y urgente necesidad. El decreto-ley tiene rango de ley y se publica en el Boletín Oficial del Estado. El decreto-ley debe ser sometido al Congreso en el plazo de 30 días desde su publicación para su convalidación o derogación

Las Disposiciones legislativas provisionales dictadas por el Gobierno Se dictan por el Gobierno (poder ejecutivo): deben ser posteriormente convalidados por el Congreso o tramitados como proyecto de ley por el trámite de urgencia. También los pueden dictar algunas CCAA. En materia tributaria se puede utilizar el Decreto-ley con ciertas limitaciones (SSTC 182/1997, 189/2005, 100/2012, entre otras)

El Decreto-ley se puede utilizar en materia tributaria siempre que no afecte al deber de contribuir: que no altere el régimen general ni aquellos elementos esenciales de los tributos que incidan en la determinación de la carga tributaria. Esto significa que no puede afectar sensiblemente la posición del obligado a contribuir según su capacidad económica en el conjunto del sistema tributario. Para ello, se debe analizar el tributo concreto y los elementos esenciales sobre los que incide el Decreto-ley. El decreto-ley en materia tributaria está **sujeto a dos tipos de límites**: formales y materiales. *El límite formal* es el requisito de que exista una situación de extraordinaria y urgente necesidad que justifique el uso de este instrumento normativo. *El límite material* es el respeto al deber de contribuir establecido en el [artículo 31.1](#) de la Constitución, lo que implica que el decreto-ley no puede crear nuevos tributos ni modificar los elementos esenciales de los existentes².

² Algunos ejemplos de decretos-leyes que han sido declarados inconstitucionales por el Tribunal Constitucional por incumplir los límites en materia tributaria: El **Real Decreto-ley 2/2016**, que elevó la base de cálculo del régimen de los pagos fraccionados para determinados sujetos pasivos del impuesto sobre sociedades. El Tribunal Constitucional consideró que esta medida afectaba al deber de contribuir y no respondía a una situación de extraordinaria y urgente necesidad. El **Real Decreto-ley 12/1995**, que estableció un recargo temporal sobre el impuesto sobre la renta de las personas físicas y el impuesto sobre sociedades. El Tribunal Constitucional estimó que esta medida alteraba los elementos esenciales de ambos tributos y no se justificaba por una situación excepcional. El **Real Decreto-ley 3/1979**, que modificó el tipo impositivo del impuesto sobre transmisiones patrimoniales

Lección IV Las fuentes del Derecho Financiero

Capítulo VI Las Fuentes y las normas que los pueden establecer

Algunos supuestos que podemos ver con fundamento en esta doctrina, el TC ha admitido la intervención del Decreto-ley en la determinación del tipo de gravamen tanto del impuesto especial sobre determinados medios de transporte (STC 137/2003) como del impuesto especial sobre el alcohol y bebidas derivadas (STC 108/2004). Sin embargo, ha declarado contrario a la Constitución el incremento por Decreto-ley del tipo de gravamen del IRPF (STC 182/1997), la regulación del régimen de las ganancias y pérdidas patrimoniales de dicho impuesto (STC 189/2005) o los pagos fraccionados en el IS (STC 78/2020).

El **decreto legislativo** son Normas con rango de ley que dicta el Gobierno por delegación de las Cortes Generales (legislación delegada). Las Cortes Generales podrán delegar en el Gobierno la potestad de dictar normas con rango de ley (art. 82 CE). Las disposiciones del Gobierno que contengan legislación delegada recibirán el título de **Decretos Legislativos** (artículo 85 CE). Las Clases de Decretos-legislativos: textos refundidos (ley ordinaria) y textos articulados (ley de bases). En todo caso, es necesario delimitar el ámbito y alcance de la delegación.

Un **texto articulado** es aquel que desarrolla una ley de bases que delimita con precisión el objeto y alcance de la delegación, así como los principios y criterios que han de seguirse en su ejercicio. Un **texto refundido** es aquel que recoge y unifica varias leyes que regulan la misma materia y tienen mismo rango jerárquico para unirlos en un único texto legal. La diferencia principal entre ambos tipos de decreto legislativo es que el texto articulado implica una actividad innovadora por parte del Gobierno, mientras que el texto refundido se limita a ordenar y armonizar las normas preexistentes sin introducir cambios sustanciales.

Utilización en materia tributaria (generalmente textos refundidos): - Las Haciendas locales ([Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo](#)); el I TP y AJD (Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre); el IRNR (Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo). - En otras épocas también se han utilizado textos articulados, como sucedió con las Haciendas locales (Real Decreto 3.250/1976, de 30 de diciembre) o el procedimiento económico administrativo (Real decreto Legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre). Todos ellos ya derogados.

Además, en el ordenamiento tributario tienen relevancia varios tipos de disposiciones infra legales de carácter administrativo y distinto rango:

- Reglamentos (Reales Decretos). Reglamentos de desarrollo de la LGT (procedimientos tributarios) y Reglamentos de cada uno de los impuestos (IRPF, IS, IVA, IIEE, etc.)
- Órdenes ministeriales. Ej.: modelos de declaraciones y autoliquidaciones de tributos (IVA, IRPF, IS, etc.).
 - Disposiciones interpretativas o aclaratorias. Se publican en el BOE (circulares, resoluciones, instrucciones, etc.). ej.: resolución DGT 3/1999 (IVA operaciones animales para el consumo).
 - Ordenanzas fiscales en el ámbito de las Haciendas locales (deben respetar los límites de la LHL).

Luego vemos el **Soft law** que, aunque sean disposiciones, es decir resoluciones o disposiciones que no son norma pero que o bien generan el nacimiento de una ley o bien se utilizan para la interpretación de la norma dándose que no es propiamente una fuente del Derecho, no tiene carácter jurídicamente vinculante, no son auténticas normas jurídicas, pero en ocasiones producen un efecto equivalente a estas (puede ser utilizado como criterio interpretativo).

Es especialmente relevante en el ámbito internacional (Comentarios al Modelo de Convenio OCDE se utilizan como criterio interpretativo de los CDI), y también en el ámbito de la UE (Código de Conducta de Fiscalidad Empresarial).

Permite la creación de estándares internacionales y buenas prácticas que tienen posteriormente una incidencia en el ordenamiento jurídico (ej. en el desarrollo de medidas contra jurisdicciones no cooperativas o paraísos fiscales)

y actos jurídicos documentados. El Tribunal Constitucional declaró que esta medida vulneraba el principio de capacidad económica y no se basaba en una razón de urgencia.

Lección IV Las fuentes del Derecho Financiero

Capítulo VI Las Fuentes y las normas que los pueden establecer

A este Soft law se le incorpora la doctrina administrativa la cual puede venir de dos sitios la de los tribunales económico-administrativos (no son jurisdiccionales) y serán donde en vía administrativa se conozca sobre la materia tributaria (los TEAR son los regionales, los cuales en alzada se pueden recurrir al TEAC el cual es el central) por encima de esto están las decisiones judiciales, pero se pueden invocar como doctrina administrativa vinculante.

Sobre la doctrina administrativa también la podemos encontrar en la DGT (dirección general de tributo), la cual contesta a las consultas de cualquier ciudadano que tenga dudas sobre cualquier materia tributaria ([su web](#)).

En materia judicial encontramos que en la jurisdicción de lo contencioso administrativo en los órganos judiciales que la ejercen son los Tribunales Superiores de Justicia (TSJ), la Audiencia Nacional (AN), el Tribunal Supremo (TS) y el Tribunal Constitucional (TC). En el ámbito de la Unión Europea, los órganos que resuelven los asuntos contencioso-administrativos son el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) y el Tribunal General de la Unión Europea (TGUE)³, cuyas sentencias son directamente aplicables en nuestro país.

Las competencias de cada órgano judicial en materia tributaria dependen del tipo de acto impugnado, de la entidad que lo dicta y de la cuantía del recurso. En general, **los juzgados de lo contencioso-administrativo** conocen en única o primera instancia de los recursos contra actos de las entidades locales o de las entidades y corporaciones dependientes o vinculadas a las mismas. La **Audiencia Nacional** conoce en única instancia de los recursos contra actos del Consejo de ministros y otros órganos superiores del Estado en materia tributaria. Los **Tribunales Superiores de Justicia** conocen en única instancia de los recursos contra actos dictados por órganos superiores o centrales de las Comunidades Autónomas en materia tributaria. El **Tribunal Supremo** conoce en casación de los recursos contra sentencias dictadas por la Audiencia Nacional o los Tribunales Superiores de Justicia en materia tributaria. El **Tribunal Constitucional** conoce del recurso de amparo cuando se alegue la vulneración de derechos fundamentales por parte de la Administración tributaria.

³ El TJUE tiene competencia para interpretar y aplicar la legislación europea, anular las normas europeas que sean contrarias al Derecho de la Unión y resolver las cuestiones prejudiciales planteadas por los tribunales nacionales. El TGUE tiene competencia para conocer en primera instancia los recursos que interponen los particulares, las empresas y algunos gobiernos nacionales contra los actos de las instituciones de la Unión. El TJUE también puede conocer en casación de los recursos contra las sentencias y autos del TGUE.

Lección V La aplicación de la norma financiera

Capítulo VII Norma tributaria

Esta se puede ver en la Aplicación de la norma tributaria, entendemos que es el proceso por el cual se determina si un hecho o negocio se ajusta a la descripción de la norma tributaria y genera una obligación tributaria, la cual contiene o se divide en: el Ámbito temporal ([art. 10 LGT](#)): entrada en vigor y retroactividad; y el Ámbito espacial ([art. 11 LGT](#)): criterios de residencia y territorialidad. Adicionalmente también vamos a ver la Interpretación de la norma, dentro de la cual veremos los Criterios de interpretación ([art. 12 LGT](#)), calificación ([art. 13 LGT](#)) y prohibición de la analogía ([art. 14 LGT](#)); además del Fraude de ley y simulación ([arts. 15 y 16 LGT](#)).

Una breve introducción sobre estos puntos antes de entrar a verlos en detalle sería:

- El ámbito temporal se refiere al momento en que entra en vigor una norma tributaria y si tiene efectos retroactivos o no. Según el [artículo 10](#) de la LGT, las normas tributarias entran en vigor a los veinte días naturales de su publicación en el boletín oficial correspondiente.
- El ámbito espacial se refiere al territorio donde se aplica una norma tributaria. Según el artículo 11 de la LGT, las normas tributarias se aplican a las personas y bienes situados en el territorio español, salvo que existan convenios o tratados internacionales que establezcan lo contrario. Los criterios de residencia y territorialidad son los que determinan si una persona o un bien están sujetos a la normativa española o a la de otro país.
- La interpretación de la norma tributaria es el proceso por el cual se aclara el sentido y alcance de una norma tributaria cuando hay dudas o ambigüedades sobre su aplicación. Según el [artículo 12](#) de la [LGT](#), los criterios de interpretación son los siguientes: gramatical, sistemático, histórico y finalista. La calificación es la operación por la cual se asigna un nombre jurídico a un hecho o negocio según su naturaleza real y no según su forma externa. La prohibición de la analogía es el principio por el cual no se puede extender una norma tributaria a supuestos no previstos expresamente por ella.
- El fraude de ley y la simulación son dos formas de evitar o reducir indebidamente la carga tributaria mediante actos o negocios que aparentan cumplir con la ley pero que persiguen un resultado contrario al espíritu u objetivo de la misma. Según los artículos 15 y 16 de la LGT, estos actos o negocios son nulos de pleno derecho y dan lugar a sanciones administrativas.

Capítulo VII A. Ámbito temporal

Entrada en vigor: las normas tributarias entrarán en vigor a los 20 días naturales de su completa publicación en el boletín oficial que corresponda, si en ellas no se dispone otra cosa, y se aplicarán por plazo indefinido, salvo que se fije un plazo determinado. Normalmente el plazo para la entrada en vigor será de 20 días salvo que se disponga lo contrario (ej. pueden entrar en vigor al día siguiente de su publicación si así se establece expresamente)

Tendrán una Vigencia indefinida, salvo que se establezca vigencia temporal (ej. aumento o reducción de tipos de gravamen o beneficios fiscales de carácter temporal, que también pueden ser prorrogados)

Ultraactividad: la norma se aplica a situaciones anteriores a su derogación (régimenes transitorios, ej. deducción por vivienda habitual en el IRPF), en cuanto a esto es el hecho de que una norma derogada produzca efectos para determinadas situaciones, y despliegan efectos en el presente, esto se hace cuando una ley lo dispone en una de sus transitorias.

Por lo tanto, la ultraactividad de la norma tributaria es la posibilidad de que una norma siga aplicándose después de haber sido derogada o sustituida por otra. Esto puede ocurrir para proteger los derechos adquiridos y las

Lección V La aplicación de la norma financiera

Capítulo VII Norma tributaria

legítimas expectativas de los contribuyentes. *Por ejemplo, si una ley establece un beneficio fiscal para ciertas actividades y luego se deroga, los contribuyentes que iniciaron esas actividades antes de la derogación pueden seguir disfrutando del beneficio fiscal hasta que finalice el plazo previsto en la ley original. Esta ultraactividad⁴ por lo tanto tiende a constituir regímenes transitorios, por lo que esto se regula en una disposición transitoria, que es la que absorbe ese artículo, el contenido de la transitoria es el que dice que habrá que estar a la regulación que estaba vigente antes de la fecha prevista, es decir acudir a la norma derogada.*

Ejemplo. Una ley tributaria se publica en el BOE el 20 de diciembre del año 2022 y no establece ningún plazo concreto sobre su entrada en vigor. ¿Qué día entrará en vigor dicha norma?

Según el artículo 12 de la Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre)¹², las normas tributarias entrarán en vigor a los veinte días naturales de su completa publicación en el Boletín Oficial del Estado (BOE), si en ellas no se dispone otra cosa. Por lo tanto, si una ley tributaria se publica en el BOE el 20 de diciembre del año 2022 y no establece ningún plazo concreto sobre su entrada en vigor, entrará en vigor el 9 de enero de 2023.

Las normas tributarias, con carácter general, no tendrán efecto retroactivo, salvo que se disponga lo contrario; En los tributos sin período impositivo (instantáneos): se aplican a partir de su entrada en vigor. En los tributos periódicos: se aplican desde el momento en que se inicie el período impositivo.

Cuando decimos que son periódicos decimos que lo que gravan es un periodo impositivo, es decir un plazo temporal (por ejemplo, el IRPF o el IS); mientras que luego tenemos los instantáneos que son los que carecen de periodo impositivo, es decir que se suceden de forma instantánea en el hecho de realizar una actividad (IVA).

En estos últimos la modificación se aplica en automático con su entrada en vigor, pero en los que son periódicos se da que se inicia el cambio o modificación con el nuevo periodo impositivo, es decir si modifican la tarifa del IRPF se da que ya estamos en un plazo por lo que no se aplicaría hasta que termine el plazo 2023, por lo que se aplicaría en el 2024.

En las infracciones penales tributarias o las sanciones tributarias que se den en las Normas sancionadoras y recargos, se dará una aplicación retroactiva cuando resulte más favorable para el interesado (solo actos no firmes).

Cuando hablamos de recargos a lo que nos referimos no es al pagar la deuda tributaria sino los intereses de la mora que se da por un impago de una deuda tributaria, por lo que eso son los recargos.

La constitución prevé dos grados de retroactividad en el 9.3: la primera es la **Retroactividad auténtica**: se proyecta sobre situaciones de hecho producidas o desarrolladas con anterioridad y ya consumadas. La prohibición de retroactividad opera plenamente. Solo exigencias cualificadas del bien común pueden imponerse excepcionalmente a tal principio. Luego tenemos la **Retroactividad impropia**: incide sobre situaciones o relaciones jurídicas actuales aún no concluidas. Es necesario ponderar los bienes y principios caso por caso (finalidad, grado de previsibilidad, etc.)

⁴ La diferencia entre la ultraactividad y la retroactividad es que la primera se refiere a la aplicación de una norma derogada a hechos ocurridos durante su vigencia, mientras que la segunda se refiere a la aplicación de una norma nueva a hechos ocurridos antes de su entrada en vigor. La ultraactividad suele tener un carácter excepcional y limitado en el tiempo, mientras que la retroactividad suele estar prohibida salvo que sea más favorable al ciudadano. *Por ejemplo, si una ley penal reduce la pena de un delito, se aplica retroactivamente a los condenados por ese delito antes de la ley nueva; pero si una ley laboral reduce los derechos de los trabajadores, se aplica ultraactivamente el convenio colectivo anterior hasta que se negocie uno nuevo.*

Lección V La aplicación de la norma financiera

Capítulo VII Norma tributaria

Capítulo VII B. **Ámbito espacial**

Los tributos se aplicarán conforme a los criterios de residencia o territorialidad que establezca la ley en cada caso. Con carácter general: tributos personales (criterio de residencia) y tributos reales (criterio de territorialidad). Las normas tributarias no se exigen con arreglo al criterio de la nacionalidad, por lo que realmente suele importar es o bien la territorialidad o bien la residencia.

Solo hay un caso en el que la nacionalidad es relevante, es en el caso en que una persona que tiene su nacionalidad española, y reside en España y se lleva su residencia a un paraíso fiscal, siendo la única opción, y no es más que de anécdota.

La determinación de la residencia fiscal se hará de acuerdo con la normativa interna de cada Estado y en los casos de doble residencia: acudir al criterio preferente del CDI

- Residencia de personas físicas (art. 9 LIRPF) se determina según estos criterios: el Criterio de permanencia (+ 183 días) o bien si el Centro principal de actividades económicas se encuentra en nuestro país.

Además, la ley contiene ciertas presunciones Presunción iuris tantum: criterio familiar, la cual lo que viene a decir es que, si tu no resides en España, pero tu mujer e hijos, si los hay, están en España se da que para el estado se presume que eres residente fiscal de España, pero esto se puede saltar presentando prueba de que no resides aquí (por ejemplo, un certificado de residencia fiscal de otro país puede probarlo).

Traslados de residencia a paraísos fiscales, esto es lo que dijimos antes de que, si siendo nacional en España te trasladas a un paraíso fiscal, se da que durante los próximos años sigas tributando en España un impuesto especial.

- La residencia de entidades (art. 8 LIS) se refiere al criterio que determina si una entidad está sujeta al Impuesto sobre Sociedades en España o no. Según el [artículo 8](#) de la [Ley del Impuesto sobre Sociedades](#) (LIS), una entidad se considerará residente en España cuando cumpla cualquiera de los siguientes requisitos:

Que se hubiese constituido conforme a la Ley española.

Que tenga su domicilio social en territorio español.

Que tenga su sede de dirección efectiva en territorio español, suele ser el criterio cuando se da que hay un conflicto sobre el cobro de estos en otros países.

Esto se ve mejor cuando vemos este ejemplo de una doble imposición: El Estado A gravará dichas rentas de acuerdo con el principio de renta mundial que somete a imposición las rentas obtenidas por sus residentes con independencia del lugar de procedencia. El Estado B gravará igualmente estas rentas con base en un principio territorial o de la fuente, al ser rentas que se generan en su territorio.

La conjunción de estos principios en situaciones internacionales produce que una misma renta, obtenida por un mismo contribuyente, sea gravada en más de un Estado por impuestos similares (doble imposición internacional). Los CDI constituyen el instrumento más adecuado para evitar el fenómeno de la doble imposición internacional.

Capítulo VII C. **Interpretación de las normas tributarias**

Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el [Código Civil](#) (art. 3.1 CC): literalidad, contexto, antecedentes históricos y legislativos, realidad social, espíritu y finalidad. En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda (¿enumeración jerárquica o casuística?), es decir que habrá de verse primero si el término que no se entiende es definido en alguna norma del ordenamiento, si se diera un caso que no estuviera redactado

Lección V La aplicación de la norma financiera

Capítulo VII Norma tributaria

en ninguna de estas, se da que se recurra a la definición técnico, es decir del sentido técnico o usual, según se necesite y se le vea más sentido a uno u otro (*es decir un mejillón no es un pescado técnicamente, pero vulgarmente es como si lo fuera dado que se vende con estos*).

Por lo que desde el [artículo 12](#) de la LGT se aplican los criterios generales del [Código Civil](#).

El significado de un término será el significado específico que le atribuya la norma tributaria (autonomía de los conceptos tributarios). Si la norma tributaria no define dicho término habrá que acudir a otras normas jurídicas (no tributarias) para ver su significado y, si en las mismas no se define, podrá utilizarse el sentido técnico o usual del término.

Capítulo VII D. Criterios de interpretación

Las disposiciones interpretativas o aclaratorias son competencia del ministro de Hacienda y de los órganos de la Administración Tributaria. Tienen efectos vinculantes para los órganos y entidades de la Administración Tributaria encargados de la aplicación de los tributo, en el ámbito estatal. Por otro lado, tenemos las Consultas tributarias escritas (arts. 88 y 89 LGT) la legitimización de estas es una “legitimación amplia” dado que están legitimados todos los obligados tributarios (personas físicas, jurídicas y otras entidades), también entidades colectivas cuando se refieran a cuestiones que les afecten; es decir son consultas que hacen los particulares a la dirección general de tributos sobre las cuestiones que les procedan, la contestación de la dirección general de tributos será vinculante y obligara a la administración tributaria, pero no a los tribunales de justicia. Además, esa contestación no afecta solo al que lo ha planteado, sino que lo hará a cualquier persona que se encuentre en esa mismas circunstancia.

La consulta tributaria escrita es, por tanto, un medio que tienen los obligados tributarios para plantear dudas sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias. Las características de la consulta tributaria escrita son las siguientes:

- La competencia para contestar a las consultas recae en la Dirección General de Tributos (DGT), que es el órgano superior encargado de la elaboración y coordinación de la política tributaria del Estado.
- Se contestan por escrito en el plazo de 6 meses desde su presentación. El silencio no implica aceptación de los criterios manifestados en la consulta, sino que se entiende que no existe una respuesta vinculante.
- Tienen efectos vinculantes para todos los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos (gestión, inspección, recaudación) en su relación con el consultante. Esto significa que la Administración tributaria debe seguir lo que dice la respuesta y no puede actuar en contra del consultante basándose en otros criterios.
- No vinculan a los Tribunales Económico-Administrativos (TEA) ni a los órganos judiciales. Estos pueden discrepar de los criterios manifestados en la respuesta y resolver según su propia interpretación de las normas tributarias.
- Tienen efectos erga omnes (a cualquier obligado tributario siempre que exista identidad de hechos y circunstancias). Esto significa que la respuesta no solo vale para quien hace la consulta, sino para cualquiera que esté en la misma situación.
- Tienen carácter informativo, no se pueden recurrir. El recurso se presentará contra el acto administrativo que se dicte posteriormente en aplicación de los criterios manifestados en la contestación. Por ejemplo, si se dicta una liquidación o una sanción basándose en lo que dice la respuesta.

Lección V La aplicación de la norma financiera

Capítulo VII Norma tributaria

Capítulo VII E. Interpretación (artículos 13 y 14)

La Calificación según el art. 13 LGT se da que 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 (principio substance over form).

Por lo tanto, vemos como el artículo 13 de la LGT establece el criterio de calificación de las obligaciones tributarias, que consiste en determinar la naturaleza jurídica del hecho imponible y su correspondiente tributo, sin atender a la forma o denominación que los interesados le hayan dado al hecho, acto o negocio realizado. Este criterio pretende evitar el fraude fiscal y la elusión tributaria mediante la utilización de figuras jurídicas que no se corresponden con la realidad económica. Así, la Administración tributaria podrá prescindir de los defectos que pudieran afectar a la validez del negocio jurídico y exigir el tributo que corresponda según la verdadera naturaleza del hecho imponible.

Según el art. 14 la analogía estará prohibida con matices, se dice 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. Sensu contrario: se admitiría para otras cuestiones (ámbito muy limitado).

Vemos como el artículo 14 de la LGT regula el criterio de interpretación analógica de las normas tributarias, que consiste en aplicar una norma a un supuesto no previsto expresamente por ella, pero que es semejante al que sí lo está. Este criterio tiene una limitación en el ámbito tributario, ya que no se puede utilizar para ampliar el hecho imponible o reducir las exenciones o beneficios fiscales. Sin embargo, sí se puede utilizar la analogía para resolver las dudas que se planteen sobre la clasificación de los contribuyentes, la determinación de la base imponible o la cuota tributaria, el nacimiento y extinción de las obligaciones tributarias o el régimen sancionador.

Capítulo VII F. Simulación, Fraude de ley o Economía de opción

Aquí lo que vemos es el caso de abuso de derecho que vemos tanto en la simulación, como el fraude de ley o la economía de opción. Vamos a ver lo que son cada uno de estas y que las diferencian. El problema se da en la diferenciación de estas tres categorías en la práctica, se da que hay que ver cuál es cual dependiendo de la situación; la LGT regula el fraude de ley y la simulación, se da que la economía de opción no se define en ningún lado y es totalmente lícito y legítimo, dándose

- Simulación: es una forma de eludir las obligaciones tributarias mediante la falsedad de alguno de los elementos sustanciales del negocio jurídico.
- Fraude de ley: es una forma de eludir las obligaciones tributarias mediante la utilización de normas que no se corresponden con el espíritu o la finalidad de la ley.
- Economía de opción: es una forma legítima de reducir la carga tributaria mediante la elección entre varias alternativas previstas por la ley, sin atentar contra su espíritu o finalidad.

1. Fraude de ley

Este se da cuando hay: **Actos artificiosos o impropios**; que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido. Además de un Ahorro fiscal, que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios. Adicionalmente tal como nos dice el artículo 15 LGT se da que hay un conflicto en la aplicación de la norma, es decir se da que hay una norma de

Lección V La aplicación de la norma financiera

Capítulo VII Norma tributaria

cobertura que es utilizada para el fraude y un resultado contrario al espíritu o la finalidad de la norma defraudada⁵.

El problema que se da es la delimitación de estas operaciones con aquellas que se realizan en el marco de una economía de opción o una planificación fiscal legítima. Además del procedimiento para que la Inspección de los Tributos pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma es necesario un informe previo y favorable de la Comisión consultiva.

Las consecuencias del fraude de ley son en los casos en los que se califica como fraude de ley lo que se hace es la “Aplicación de la norma que hubiera correspondido” es decir, el pago de lo que se debería haber pagado si la acción o fraude se hubiera hecho aplicando la norma correspondiente sin el fraude de ley; además se le van a pedir los “intereses de demora”. Otras veces se le impondrá una sanción.

2. Simulación⁶

La cláusula general de simulación es el artículo 16 de la [Ley General Tributaria](#) (LGT) que regula la forma de actuar de la administración tributaria cuando detecta que hay una falsedad en alguno de los elementos sustanciales del negocio jurídico que afecta al hecho imponible. En ese caso, la administración puede declarar la existencia de simulación y liquidar el impuesto según el negocio realmente realizado por las partes.

La simulación puede ser absoluta o relativa. La simulación absoluta se da cuando se crea una apariencia de negocio jurídico que realmente no se quiere celebrar. La simulación relativa se da cuando se oculta el negocio real con otro ficticio que sirve para violar la ley.

Por lo tanto, la simulación tendrá una **Apariencia jurídica** para ocultar la realidad (simulación absoluta) o manifestar la existencia de una realidad distinta (simulación relativa).

Se da que la Diferencia con el fraude de ley se da que en el fraude el negocio jurídico declarado por las partes es el efectivamente realizado, no hay ocultación o engaño.

La diferencia entre simulación y fraude de ley es que en la simulación hay una falsedad en el negocio jurídico que se realiza, mientras que en el fraude de ley hay una utilización de una norma que no se corresponde con el espíritu o la finalidad de la ley.

En la simulación se oculta o se inventa un negocio jurídico para evitar tributar por el negocio real. En el fraude de ley se elige una norma fiscal más favorable para obtener un ahorro tributario sin que existan efectos jurídicos o económicos relevantes distintos del ahorro fiscal.

⁵ – Constitución de una sociedad, aportación de inmuebles por el socio A y aportación de capital por el socio B, posterior disolución y reparto del capital al socio A y de los inmuebles al socio B.

– Sociedad constituida en un paraíso fiscal con un activo integrado por bienes inmuebles situados en España. Transmisión de acciones de la sociedad que otorgan el derecho de disfrute sobre los inmuebles.

- Nota: sociedades que no producen efectos jurídicos o económicos relevantes, sin una actividad real de negocio, constituidas exclusivamente para un ahorro fiscal. **Ejemplos adicionales:**

– Un ejemplo de fraude de ley es el que se produce cuando se transmite un inmueble mediante la constitución de una sociedad a la que se aporta el inmueble y luego se ceden las acciones, evitando así el pago del impuesto sobre transmisiones patrimoniales.

– Otro ejemplo de fraude de ley es el que se produce cuando se simula una compraventa de un inmueble para encubrir una donación, evitando así el pago del impuesto sobre sucesiones y donaciones.

– Un tercer ejemplo de fraude de ley es el que se produce cuando se utiliza una norma fiscal más favorable para obtener un ahorro tributario sin que existan efectos jurídicos o económicos relevantes distintos del ahorro fiscal. Por ejemplo, si se opta por tributar por un régimen especial sin cumplir los requisitos o condiciones establecidos por la ley.

⁶ Compraventas simuladas que son donaciones/Préstamos simulados/Simulación de residencia fiscal.

Lección V La aplicación de la norma financiera

Capítulo VII Norma tributaria

El umbral de defraudación es de 120.000€ momento en el cual lo defraudado pasa de ser una sanción administrativa, a ser un delito contra la hacienda pública.

La simulación será declarada por la Administración en el correspondiente acto de liquidación. No existen requisitos procedimentales específicos como sucede en el conflicto en la aplicación de la norma. Sus consecuencias serán:

– Gravamen del hecho imponible efectivamente realizado, por esta la Hacienda Pública puede regularizar la situación tributaria de los contribuyentes afectados por la simulación, haciendo tributar por el negocio real o por el efecto económico que se haya producido, si es que existe alguno.

– Efectos exclusivamente tributarios, por la cual la Hacienda Pública puede negar el derecho a obtener subvenciones o ayudas públicas y a gozar de beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante un período determinado a los contribuyentes que hayan incurrido en simulación.

– Intereses de demora, por la cual la Hacienda Pública puede reclamar los intereses de demora y las costas del procedimiento administrativo o judicial que se haya seguido para descubrir y sancionar la simulación.

– Además la Hacienda Pública puede imponer sanciones por infracción tributaria a los contribuyentes que hayan participado en la simulación, si se demuestra que hubo intención de defraudar o de obtener un beneficio fiscal indebido.

Para completar lo visto en este tema hemos de ver el [listado de las jurisdicciones no cooperativas](#) (paraísos fiscales). Cosa que actualmente vemos en la Orden HFP/115/2023 establece la lista de jurisdicciones no cooperativas (paraísos fiscales) que se aplicará a los tributos devengados a partir del 11 de febrero de 2023, salvo para los nuevos países o territorios incorporados, que se aplicará a partir del 11 de agosto de 2023. La orden se basa en la definición de jurisdicciones no cooperativas que contiene la Ley 36/2006, modificada por la Ley 11/2021. La orden sustituye al RD 1080/1991 para los períodos impositivos que no hubieran concluido el 11 de febrero de 2023. La lista incluye 24 países o territorios y un régimen fiscal perjudicial.

Lección VI La relación jurídico-tributaria. El presupuesto de hecho del tributo

Capítulo VIII Relación jurídico-tributaria

El concepto de esta se da en que es el conjunto de obligaciones (deberes), derechos (potestades) originados por la aplicación de los tributos. Se derivan obligaciones materiales y formales (para el obligado tributario y para la Administración), así como sanciones tributarias en caso de incumplimiento. Estas obligaciones no son solo de pagar, sino que también las hay formales, como son las obligaciones de presentar determinada documentación, u otro tipo de obligaciones formales.

Si se incumplen las obligaciones se da resultado en las sanciones, de las cuales las hay tanto las de incumplir el pago, o bien la de incumplir formal, dado que por ejemplo los empresarios han de entregar factura y llevar contabilidad, se da que estas las veremos en tributario III y que se den reguladas al final de la LGT.

Las obligaciones materiales son aquellas que tienen que ver con el pago de impuestos y otras obligaciones tributarias. La obligación tributaria principal es pagar la cuota tributaria según lo establecido en el artículo 19 de la [Ley General Tributaria](#) (LGT). Además, también existen otras obligaciones como **realizar pagos a cuenta** (retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados) según lo establecido en el artículo 23 de la LGT.

La obligación tributaria principal es la obligación de pagar la cuota tributaria. Esta cuota se calcula en función de la base imponible y el tipo impositivo aplicable. La base imponible es el valor sobre el que se aplica el tipo impositivo para calcular la cuota tributaria.

Además de la obligación tributaria principal, también existen otras obligaciones materiales como **realizar pagos a cuenta**. Estos pagos a cuenta incluyen retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados.

Las retenciones son cantidades que se descuentan del salario o de otros ingresos y que se ingresan directamente en Hacienda por parte del pagador. Los ingresos a cuenta son similares a las retenciones, pero se aplican a otro tipo de rentas. Los pagos fraccionados son anticipos del Impuesto sobre Sociedades que deben realizar las empresas.

Los pagos a cuenta que ya hemos mencionados se regulan en el 23LGT y tienen 3 clases que ya hemos explicado que son las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados. La cuestión de estos es la de satisfacer un importe a la Administración tributaria por el obligado a realizar pagos fraccionados, por el retenedor o por el obligado a realizar ingresos a cuenta, son pagos a cuenta, dado que son aquellos que se hacen de forma automática a nombre tuyo (por ejemplo el dinero que retiene el empresario y deposita en hacienda para tu IRPF, ese dinero está a su nombre por lo que cuando se haga la declaración de la renta le saldrá a pagar una cantidad, esa cantidad se ha de restar con lo ya pagado por las retenciones).

Esta obligación tributaria tiene carácter autónomo respecto de la obligación tributaria principal. El contribuyente puede deducirse de la obligación tributaria principal el importe de los pagos a cuenta soportados.

Lección VI La relación jurídico-tributaria. El presupuesto de hecho del tributo

Capítulo VIII Relación jurídico-tributaria

Luego tenemos las **obligaciones entre particulares resultantes del tributo** (art. 24 LGT) dentro de esta tenemos la repercusión, retención e ingreso a cuenta. Estas son obligaciones entre particulares resultantes del tributo las que tienen por objeto una prestación de naturaleza tributaria exigible entre obligados tributarios. Entre otras son obligaciones de este tipo las que se generan como consecuencia de actos de:

- La **repercusión** es cuando el pagador de una renta en especie debe efectuar el ingreso a cuenta y puede repercutirlo o no al perceptor de la renta. *En el IVA que es un impuesto indirecto que viene a grabar el consumo, lo que pasa es que en esta vamos a tener un sujeto pasivo y un consumidor final; cuando alguien adquiere algo como consumidor paga el IVA (si y no) dado que estos son obligados a soportar la repercusión del IVA pero no lo paga como tal, no haciendo una “declaración del IVA y pagarlo en hacienda” lo que se da es que en estos caso la obligación de ingresar ese IVA en hacienda la tiene el empresario, por lo que los consumidores finales le entregan ese IVA al empresario y es ese el que cumple con la obligación material y formal. Los consumidores están obligados a soportar la repercusión, la cual es el mecanismo por el que se transmite la carga tributaria al consumidor cuando realmente la paga el empresario.*
- La **retención** es cuando un pagador está obligado a retener o ingresar a cuenta y la renta que abona, en dinero o en especie, está sujeta a retención o ingreso a cuenta. Esta se encuentra aquí también, dado que por un lado el empresario está obligado a realizarlo, para depositarlo en hacienda, pero esto también genera relaciones entre particulares, dado que ambos particulares tanto el empresario como el trabajador, están obligados a soportarlo.
- El **ingreso a cuenta** se determina aplicando el porcentaje de retención propio de estas rentas sobre el resultado de incrementar en un porcentaje el valor de adquisición o coste para el pagador.

No confundir con las obligación de realizar pagos a cuenta (esta es una obligación con la Administración) mientras que la obligación entre particulares es exigible entre obligados tributarios.

En las **obligaciones tributarias accesorias** (art. 25 LGT): encontramos el interés de demora y los recargos.

Estas son obligaciones tributarias accesorias aquellas distintas de las indicadas anteriormente que consisten en prestaciones pecuniarias que se deben satisfacer a la Administración tributaria. Su exigencia se impone en relación con otra obligación tributaria. Tienen la naturaleza de obligaciones tributarias accesorias las obligaciones de satisfacer el interés de demora y los recargos (recargos por declaración extemporánea y recargos del período ejecutivo). Las sanciones tributarias no tienen la consideración de obligaciones accesorias.

El **interés de demora** es el interés legal del dinero vigente a lo largo del período en el que aquél resulte exigible, incrementado en un 25%, salvo que la LPGE establezca otro diferente. En los supuestos de aplazamiento y fraccionamiento (mediante aval o seguro de caución) el interés de demora exigible será el interés legal.

El interés de demora se exige a obligados tributarios y sujetos infractores:

- Pago fuera de plazo o no realizado
- Cobro de una devolución improcedente

2023:
Interés de demora:
4,0625%
Interés legal del dinero:
3,25%

La exigencia del interés de demora tributario no requiere la previa intimación de la Administración ni la concurrencia de un retraso culpable en el obligado. La Administración también queda obligada a abonar intereses de demora sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite (es decir, de oficio). Ej. devoluciones con retraso.

Los Recargos son una declaración extemporánea sin requerimiento previo: Sirve para el Cumplimiento de obligaciones fuera de plazo y de forma espontánea - 1% + 1% por cada mes de retraso (excluye sanciones e intereses de

Lección VI La relación jurídico-tributaria. El presupuesto de hecho del tributo

Capítulo VIII Relación jurídico-tributaria

demora) Cuando el Retraso es mayor de 12 meses: el recargo es del 15% (excluye sanciones, pero es compatible con intereses de demora)

Recargos del período ejecutivo son los que se dan cuando no se paga voluntariamente, estos tendrán su propio recargo (5%, 10%, 20%). En los recargos del 5% y del 10% no se exigen intereses de demora desde el inicio del período ejecutivo, pero en el del 20% sí se da la providencia de apremio y no se pagó, es decir si se paga fuera de los plazos de la providencia de apremio el interés dejara de ser del 10% al 20%.

La diferencia es que, si la situación de la persona es espontánea y sin requerimiento, se le da un recargo, pero no habrá sanción, dado que el recargo exonera de sanción, es decir, estaríamos frente a una regularización espontánea.

Vemos la existencia de las obligaciones formales, que no son como las materiales que hemos visto previamente, estas no tienen carácter pecuniario, son impuestas a los obligados tributarios en el marco de las actuaciones o procedimientos tributario.

Algunos ejemplos de esto son: a) Obligación de presentar declaraciones censales para actividades empresariales o profesionales. b) Obligación de solicitar y utilizar el NIF en sus relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria. c) Obligación de presentar declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones. d) Obligación de llevar y conservar libros de contabilidad y registros. e) Obligación de expedir y entregar facturas. f) Obligación de aportar a la Administración tributaria libros, registros, documentos o información. g) Obligación de facilitar la práctica de inspecciones y comprobaciones administrativas. h) Obligación de entregar certificado de retenciones o ingresos a cuenta.) Obligación de utilizar programas informáticos que impidan la utilización de software malicioso o de doble uso.

Entre las obligaciones de la administración que encontramos entre el 30 y el 33 de la LGT, encontramos la obligación de Devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo (ej. IVA o IRPF). Transcurridos 6 meses sin que se ordene el pago, la Administración deberá abonar intereses de demora.

Además de la Devolución de ingresos indebidos. La Administración abonará intereses demora desde que se realizó el ingreso indebido hasta que se ordene el pago

El Reembolso de los costes de las garantías: garantías aportadas para suspender ejecución de un acto o para aplazar o fraccionar el pago, si dicho acto o deuda es declarado improcedente por sentencia o resolución administrativa firme. Obligación de abonar también el interés legal.

Además de que deberá satisfacer intereses de demora (sin necesidad de solicitud del obligado).

Luego encontramos **los derechos y garantías del artículo 34LGT**, entre los que encontramos:

- Derecho a ser informado y asistido por la Administración tributaria sobre el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Esto significa que puedes solicitar información sobre las normas, procedimientos y trámites que afectan a tu situación fiscal, así como recibir ayuda para presentar tus declaraciones o recursos.

- Derecho a obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo y las devoluciones de ingresos indebidos que procedan, con abono del interés de demora, sin necesidad de efectuar requerimiento al efecto.

Lección VI La relación jurídico-tributaria. El presupuesto de hecho del tributo

Capítulo VIII Relación jurídico-tributaria

Esto significa que, si has pagado más impuestos de los que te corresponden, o has ingresado por error una cantidad en la cuenta de la Administración tributaria, tienes derecho a que te devuelvan el dinero con el interés legal correspondiente, sin tener que solicitarlo expresamente.

- Derecho a ser reembolsado del coste de avales y otras garantías aportados para suspender la ejecución de un acto o para aplazar o fraccionar el pago de una deuda, en las circunstancias anteriormente indicadas

Esto significa que si has presentado una garantía (como un aval bancario) para evitar el embargo de tus bienes o para fraccionar el pago de una deuda tributaria, y resulta que el acto o la deuda es declarado improcedente por una sentencia o resolución firme, tienes derecho a que te devuelvan el coste de la garantía con el interés legal correspondiente, sin tener que solicitarlo expresamente.

- Derecho a utilizar las lenguas oficiales en el territorio de su CCAA.

Esto significa que puedes comunicarte con la Administración tributaria en la lengua oficial que prefieras dentro de tu comunidad autónoma, siempre que esté reconocida por la ley.

- Derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte.

Esto significa que puedes consultar en cualquier momento el estado de tus expedientes, recursos o reclamaciones ante la Administración tributaria.

- Derecho a conocer la identidad de las autoridades y personal al servicio de la Administración tributaria bajo cuya responsabilidad se tramitan las actuaciones y procedimientos tributarios en los que tenga la condición de interesado.

Esto significa que puedes saber quién es el responsable de cada trámite o gestión que afecte a tu situación fiscal.

- Derecho a solicitar certificación y copia de las declaraciones por él presentadas, así como derecho a obtener copia sellada de los documentos presentados ante la Administración (y derecho a la devolución de los originales en el caso de que no deban obrar en el expediente).

Esto significa que puedes pedir un documento que acredite que has presentado tus declaraciones, así como una copia de los documentos que hayas entregado a la Administración tributaria, y que te devuelvan los originales si no son necesarios para el expediente.

- Derecho a no aportar aquellos documentos ya presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la Administración actuante, siempre que el obligado tributario indique el día y procedimiento en el que los presentó.

Esto significa que no tienes que volver a entregar los mismos documentos si ya los has presentado anteriormente, siempre que indiques cuándo y dónde lo hiciste.

- Derecho al carácter reservado de los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria.

Esto significa que tus datos personales y fiscales están protegidos por la ley y sólo pueden ser utilizados para fines tributarios, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo en los casos previstos por la ley.

Lección VI La relación jurídico-tributaria. El presupuesto de hecho del tributo

Capítulo VIII Relación jurídico-tributaria

- Derecho a ser tratado con el debido respeto y consideración por el personal al servicio de la Administración tributaria.

Esto significa que tienes derecho a recibir un trato cortés y profesional por parte del personal de la Administración tributaria.

- Derecho a que las actuaciones de la Administración tributaria que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que le resulte menos gravosa

Esto significa que la Administración tributaria debe facilitar el cumplimiento de tus obligaciones fiscales, evitando demoras, molestias o costes innecesarios.

- Derecho a formular alegaciones y a aportar documentos que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución.

Esto significa que puedes defender tus intereses y presentar las pruebas que consideres oportunas en los procedimientos tributarios en los que seas parte.

- Derecho a ser oído en el trámite de audiencia.

Esto significa que antes de que se dicte una resolución que pueda afectar a tus derechos o intereses, tienes derecho a conocer el contenido de la propuesta de resolución y a hacer las observaciones que estimes oportunas.

- Derecho a ser informado de los valores de los bienes inmuebles que vayan a ser objeto de adquisición o transmisión.

Esto significa que puedes solicitar a la Administración tributaria que te indique el valor catastral o el valor comprobado de un inmueble antes de comprarlo o venderlo, para conocer el importe de los impuestos que tendrás que pagar o recibir.

- Derecho a ser informado, al inicio de las actuaciones de comprobación o inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones.

Esto significa que cuando la Administración tributaria inicie un procedimiento para verificar o investigar tu situación fiscal, debe informarte del motivo, del periodo y del impuesto objeto del procedimiento, así como de tus derechos y deberes durante el mismo.

- Derecho al reconocimiento de los beneficios o regímenes fiscales que resulten aplicables.

Esto significa que puedes solicitar y obtener las exenciones, bonificaciones, deducciones u otras ventajas fiscales previstas por la ley para tu caso concreto.

- Derecho a formular quejas y sugerencias en relación con el funcionamiento de la Administración tributaria.

Esto significa que puedes expresar tu opinión sobre el servicio prestado por la Administración tributaria y proponer mejoras o cambios para su eficacia y calidad.

- Derecho a que las manifestaciones con relevancia tributaria de los obligados se recojan en las diligencias extendidas en los procedimientos tributarios.

Lección VI La relación jurídico-tributaria. El presupuesto de hecho del tributo

Capítulo VIII Relación jurídico-tributaria

Esto significa que cuando hagas una declaración verbal o escrita ante la Administración tributaria en el marco de un procedimiento fiscal, debe quedar constancia de ello en un documento oficial.

- Derecho de los obligados a presentar ante la Administración tributaria la documentación que estimen conveniente y que pueda ser relevante para la resolución del procedimiento.

Esto significa que puedes presentar cualquier documento o información adicional que creas necesario para apoyar tu posición en un procedimiento fiscal.

- Derecho a obtener copia a su costa de los documentos que integren el expediente administrativo en el trámite de puesta de manifiesto del mismo.

Esto significa que puedes solicitar una copia (pagando el coste correspondiente) de todos los documentos relacionados con tu expediente fiscal cuando te sea notificado para tu conocimiento.

Consejo para la Defensa del Contribuyente (integrado en el Ministerio de Hacienda): velará por la efectividad de los derechos de los obligados tributarios, atenderá las quejas que se produzcan por la aplicación del sistema tributario y efectuará las sugerencias y propuestas pertinentes.

Tiene la naturaleza jurídica de órgano colegiado de la Administración del Estado, adscrito a la Secretaría de Estado de Hacienda. Está compuesto por un presidente y veinte vocales, designados entre personas de reconocido prestigio en el ámbito tributario. Elabora una memoria anual sobre las quejas y sugerencias recibidas y tramitadas.

Los informes del Consejo para la Defensa del Contribuyente no son vinculantes para la Administración tributaria, ni para los obligados tributarios. Sin embargo, pueden ser utilizados como argumentos o pruebas en los recursos que se interpongan contra los actos administrativos. El Consejo también puede emitir propuestas e informes de carácter general para mejorar el sistema tributario y la defensa de los derechos de los contribuyentes.

Lección VI La relación jurídico-tributaria. El presupuesto de hecho del tributo

Capítulo IX El presupuesto de hecho del tributo (el hecho imponible)

Capítulo IX El presupuesto de hecho del tributo (el hecho imponible)⁷

El concepto del hecho imponible es el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal. Las características de este es que ha de ser un:

- Presupuesto fijado por la ley (capacidad económica)

El hecho imponible debe estar establecido por una norma con rango de ley que determine los elementos esenciales del tributo, como el sujeto pasivo, la base imponible, el tipo de gravamen y la cuota tributaria. Además, el hecho imponible debe reflejar la capacidad económica del contribuyente, es decir, su aptitud para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

- Su realización determina el nacimiento de la obligación principal (pagar)

Cuando se produce el hecho imponible se genera la obligación tributaria principal, que consiste en el deber jurídico de pagar una cantidad de dinero al Estado u otro ente público acreedor. La obligación tributaria principal se extingue por el pago o por otros medios previstos en la ley.

- Aplicación de las exenciones. Diferencias entre exención y no sujeción.

Diferencias entre exención y no sujeción: Las exenciones son supuestos en los que, a pesar de realizarse el hecho imponible, la ley exime del cumplimiento de la obligación tributaria principal. Las exenciones pueden ser totales o parciales y pueden tener una finalidad extrafiscal (fomentar determinadas actividades o sectores) o una finalidad fiscal (evitar la doble imposición). La no sujeción es la situación en la que no se realiza el hecho imponible y, por tanto, no nace la obligación tributaria principal. La diferencia entre exención y no sujeción radica en que en la

⁷ Vemos su importancia si vemos este **ejemplo**:

Según el Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre, este decreto tiene por objeto adaptar el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, a la reciente jurisprudencia del Tribunal Constitucional respecto del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU). Este impuesto ha sido declarado inconstitucional y nulo en varios artículos por el Tribunal Constitucional en sus sentencias 59/2017, 126/2019 y 182/2021, por vulnerar el principio de capacidad económica como criterio de imposición. El nuevo decreto establece un nuevo sistema para determinar la base imponible del impuesto, basado en el valor real del terreno en el momento de la transmisión y en el momento de la adquisición, y fija unos límites máximos a los tipos de gravamen y a las bonificaciones que pueden aplicar los ayuntamientos. Además, regula un procedimiento especial para la devolución de ingresos indebidos por este impuesto y establece un régimen transitorio para las liquidaciones pendientes o recurridas.

El Tribunal Constitucional declaró inconstitucional el impuesto por los siguientes motivos:

- En la sentencia 59/2017, el Tribunal consideró que el impuesto sometía a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor, es decir, cuando el terreno se transmitía por un precio igual o inferior al de adquisición, lo que vulneraba el principio de capacidad económica del artículo 31.1 de la Constitución Española.
- En la sentencia 126/2019, el Tribunal amplió el criterio anterior y declaró inconstitucional el impuesto también cuando la cuota a pagar fuera superior al incremento patrimonial realmente obtenido por el contribuyente, lo que suponía una confiscación contraria al artículo 31.1 de la Constitución Española.
- En la sentencia 182/2021, el Tribunal declaró inconstitucional el sistema objetivo y obligatorio de determinación de la base imponible del impuesto, basado en el valor catastral y en un porcentaje fijo según los años de tenencia del terreno, por ser ajeno a la realidad del mercado inmobiliario y de la crisis económica, y por tanto, al margen de la capacidad económica gravada por el impuesto y demostrada por el contribuyente, lo que también vulneraba el principio de capacidad económica del artículo 31.1 de la Constitución Española.

El Constitucional permitió la modificación de la LHL por decreto ley porque consideró que se daba una situación de extraordinaria y urgente necesidad, debido al vacío normativo que había dejado la sentencia 182/2021 y a la importancia del impuesto para la financiación de los ayuntamientos. Así lo expresa el preámbulo del Real Decreto-ley 26/2021, que cita el artículo 86.1 de la Constitución Española como fundamento de su aprobación. Además, el decreto ley respeta los límites materiales establecidos en el artículo 86.2 de la Constitución Española, ya que no afecta a los derechos fundamentales y libertades públicas, al régimen electoral general ni a las instituciones básicas del Estado.

Lección VI La relación jurídico-tributaria. El presupuesto de hecho del tributo

Capítulo IX El presupuesto de hecho del tributo (el hecho imponible)

primera hay un hecho imponible que se excluye del ámbito del tributo por voluntad del legislador, mientras que en la segunda no hay un hecho imponible que pueda ser objeto de gravamen⁸.

- La ley podrá completar la delimitación del hecho imponible mediante la mención de supuestos de no sujeción.

El legislador puede establecer casos en los que no se considera realizado el hecho imponible y, por tanto, no existe obligación tributaria. Estos supuestos de no sujeción sirven para precisar el alcance y los límites del hecho imponible y evitar confusiones o interpretaciones erróneas.

- Son supuestos de exención aquellos en que, a pesar de realizarse el hecho imponible, la ley exime del cumplimiento de la obligación tributaria principal.

Como se ha indicado anteriormente, las exenciones son situaciones en las que existe un hecho imponible pero no hay obligación de pagar el tributo correspondiente. Las exenciones pueden afectar a determinados sujetos pasivos (exenciones subjetivas) o a determinadas rentas o manifestaciones de capacidad económica (exenciones objetivas). Las exenciones deben estar expresamente previstas en la ley y deben interpretarse restrictivamente.

Se entiende que **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. 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.

⁸ **Algunos ejemplos** de visto en este apartado o capítulo son:

IRPF

- Hecho imponible (art. 6 LIRPF): la obtención de renta por el contribuyente (persona física residente fiscal en España). No sujeta la renta sujeta al ISD.
- Exenciones (art. 7 LIRPF): ej. determinadas ayudas y subvenciones públicas, indemnizaciones daños personales, premios literarios, artísticos y científicos, etc.
- Devengo (art. 12 LIRPF): 31 de diciembre.

IP

- Hecho imponible (art. 3 LIP): titularidad por el sujeto pasivo en el momento del devengo del patrimonio neto.
- Exenciones (art. 4 LIP): ej. vivienda habitual hasta 300.000 euros.
- Devengo (art. 29 LIP): 31 de diciembre.

IVA (entregas de bienes y prestaciones de servicios)

- Hecho imponible (art. 4 LIVA): las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional.
- Exenciones (art. 20 LIVA): ej. prestaciones de servicios de asistencia social efectuadas por entidades de Derecho Público o entidades o establecimientos privados de carácter social
- Devengo (art. 75 LIVA): entregas de bienes, cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente; prestaciones de servicios cuando se presten o ejecuten.

ITPAJD (modalidad transmisiones patrimoniales onerosas)

- Hecho imponible (art. 7 LITPAJD): transmisiones onerosas por actos «inter vivos» de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas.
- Exenciones (art. 45 LITPAJD): ej. subjetivas a favor determinadas entidades (administraciones, fundaciones, confesiones religiosas, partidos políticos, cruz roja, ONCE).
- Devengo (art. 49 LITPAJD): el día en que se realice el acto o contrato gravado.

Lección VI La relación jurídico-tributaria. El presupuesto de hecho del tributo

Capítulo IX El presupuesto de hecho del tributo (el hecho imponible)

La fecha del devengo afecta a la configuración del tributo porque determina las circunstancias relevantes para la obligación tributaria, como el tipo impositivo aplicable, las deducciones o bonificaciones, el sujeto pasivo o la base imponible⁹.

La ley propia de cada tributo podrá 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.

⁹**Por ejemplo**, en el impuesto sobre determinados servicios digitales, la fecha del devengo es el último día de cada trimestre natural en el que se hayan prestado los servicios digitales gravados, y en función de esa fecha se aplicarán unas u otras normas para calcular el importe de la deuda tributaria.

Lección VII Los sujetos en el Derecho Tributario

Capítulo X Introducción

El sujeto pasivo puede ser de dos clases o bien contribuyente o sustituto del contribuyente, estos conceptos se definen en los artículos en el artículo 36 de la LGT.

Artículo 36. Sujetos pasivos: contribuyente y sustituto del contribuyente.

1. Es sujeto pasivo 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. No perderá la condición de sujeto pasivo quien deba repercutir la cuota tributaria a otros obligados, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa.

En el ámbito aduanero, tendrá además la consideración de sujeto pasivo el obligado al pago del importe de la deuda aduanera, conforme a lo que en cada caso establezca la normativa aduanera.

2. Es contribuyente el sujeto pasivo que realiza el hecho imponible.

3. Es sustituto el sujeto pasivo que, por imposición de la ley y en lugar del contribuyente, está obligado a cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma.

El sustituto podrá exigir del contribuyente el importe de las obligaciones tributarias satisfechas, salvo que la ley señale otra cosa.

La [ley general tributaria](#) se dan casos en los que en ciertos tributos adema de la figura del contribuyente exista la figura del sustituto, habiendo un impuesto que es el IVA en el que se habla constantemente del sujeto pasivo, este usa esta expresión como sinónimo de contribuyente, pero no hay en el IVA un sustituto.

Cuando se da la existencia de un contribuyente y de un sustituto, el 36 que es donde se regula el sujeto pasivo, nos dice que es contribuyente el sujeto pasivo que realiza el hecho imponible, por lo tanto es el contribuyente quien hace el hecho imponible; siendo el sustituto el sujeto pasivo aquel que por imposición de la ley, en lugar del contribuyente, está obligado a cumplir la obligación tributaria principal y las obligaciones formales inherentes a la misma, estando en lugar del contribuyente a pagar y a declarar, por lo que lo que hace es sustituir al contribuyente.

Si bien la ley tributaria permite que el sustituto pueda exigirle un derecho de reintegro al contribuyente sobre el importe de las obligaciones tributarias que este ha satisfecho.

Por lo que cuando la ley prevé un sustituto el que va a tener que realizar el pago y las obligaciones formales será el sustituto, pero una vez saciadas las obligaciones este tendrá derecho a que se le reintegre el importe.

Las diferencias de este lo vemos en el ejemplo tradicional *“es un impuesto local que se denomina el ICIO¹⁰, impuesto dentro del cual encontramos la figura del contribuyente y del sustituto este grava la realización de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija licencia siendo por tanto este el hecho imponible, podemos pensar que este lo que grava es la capacidad económica del “DUEÑO DE LA OBRA” que es el que realiza el hecho imponible, sin embargo configura como subtitulo al que “REALIZA LA OBRA” siendo por tanto el que hace la obra será el que se haga cargo de las contribuciones*

¹⁰ El ICIO es el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras. Es un tributo municipal que grava la realización de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija licencia urbanística o declaración responsable. El importe del impuesto se calcula aplicando un tipo de gravamen al coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra. Este es un impuesto VOLUNTARIO.

Lección VII Los sujetos en el Derecho Tributario

Capítulo XI Obligados tributarios

tributarias pero se lo podrá pedir al contribuyente que es el dueño de la obra. De esta forma se garantiza el pago de la obra porque a saber dónde leñes está el contribuyente”.

Capítulo XI Obligados tributarios

Estos pueden ser de muchos tipos, pero ese siempre suele ser el sujeto pasivo, pero esto siempre son de 3 tipos:

- Personas físicas.
- Personas jurídicas.
- Entidades sin personalidad jurídica del [art. 35.4](#) LGT.

Las entidades sin personalidad jurídica son una figura que vemos en nuestro derecho y que según el artículo 35.4 de la [Ley General Tributaria](#) (LGT), las entidades sin personalidad jurídica son aquellas que carecen de dicha cualidad a efectos generales, pero que actúan como sujetos pasivos del tributo en virtud de una norma específica.

Se dice que “Tendrán la consideración de obligados tributarios, en las leyes en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición”.

Estas entidades tienen un número de identificación fiscal asignado por la Administración tributaria.

Entendemos que los obligados tributarios están compuestos de los siguientes sujetos:

- Los contribuyentes.

Los obligados a realizar pagos fraccionados: son las personas o entidades que deben ingresar periódicamente una parte de la cuota del impuesto que les corresponde por su actividad económica. Por ejemplo, los profesionales autónomos que pagan el IRPF cada trimestre.

- Los sustitutos del contribuyente.

Los sustitutos del contribuyente: son las personas o entidades que, por disposición legal y en lugar del contribuyente, deben cumplir la obligación tributaria principal¹. Por ejemplo, el empresario que paga el IVA en lugar del consumidor final.

- Los obligados a realizar pagos fraccionados.

Los contribuyentes: son las personas o entidades que realizan el hecho imponible y deben cumplir la obligación tributaria principal.

- Los retenedores.

Los retenedores: son las personas o entidades que deben retener e ingresar una parte de las rentas que pagan a otras personas o entidades. Por ejemplo, el empleador que retiene el IRPF de sus trabajadores.

- Los obligados a practicar ingresos a cuenta.

Los obligados a practicar ingresos a cuenta: son las personas o entidades que deben ingresar una parte de la cuota del impuesto correspondiente a otras personas o entidades. Por ejemplo, el pagador de determinadas rentas sujetas al IRNR.

- Los obligados a repercutir.

Los obligados a repercutir: son las personas o entidades que deben trasladar la cuota del impuesto a otras personas o entidades. Por ejemplo, el empresario que repercute el IVA al consumidor final.

- Los obligados a soportar la repercusión.

Los obligados a soportar la repercusión: son las personas o entidades que deben pagar la cuota del impuesto trasladada por otra persona o entidad. Por ejemplo, el consumidor final que soporta el IVA repercutido por el empresario.

- Los obligados a soportar la retención.

Los obligados a soportar la retención: son las personas o entidades que reciben rentas sujetas a retención y deben declararlas e integrarlas en su base imponible. Por ejemplo, el trabajador que percibe un salario con retención de IRPF.

Lección VII Los sujetos en el Derecho Tributario

Capítulo XI Obligados tributarios

- Los obligados a soportar los ingresos a cuenta.

Los obligados a soportar los ingresos a cuenta: son las personas o entidades que reciben rentas sujetas a ingreso a cuenta y deben declararlas e integrarlas en su base imponible. Por ejemplo, el no residente que percibe una renta con ingreso a cuenta de IRNR.

- Los sucesores.

Los sucesores: son las personas o entidades que adquieren por cualquier título los bienes y derechos del causante u originario y asumen sus obligaciones tributarias pendientes. Por ejemplo, los herederos de una persona fallecida.

- Los beneficiarios de supuestos de exención, devolución o bonificaciones tributarias, cuando no sean sujetos pasivos.

Los beneficiarios de supuestos de exención, devolución o bonificaciones tributarias, cuando no sean sujetos pasivos: son las personas o entidades que se benefician de algún régimen especial previsto por la ley para favorecer determinadas actividades o situaciones. Por ejemplo, los donatarios de una donación exenta de ISD.

- Los obligados al cumplimiento de obligaciones tributarias formales.

Los obligados al cumplimiento de obligaciones tributarias formales: son todas aquellas personas o entidades vinculadas con un hecho imponible y sujetas al deber general de colaboración con la Administración tributaria. Por ejemplo, los declarantes, los informantes y los representantes legales.

- Los responsables tributarios (solidarios y subsidiarios).

Los responsables tributarios (solidarios y subsidiarios): son las personas o entidades distintas del sujeto pasivo pero vinculadas con él por alguna causa legal y llamadas al pago cuando éste no lo hace voluntariamente. La responsabilidad solidaria implica responder junto con el sujeto pasivo por toda la deuda tributaria; mientras que la responsabilidad subsidiaria implica responder solo cuando se agoten los bienes del sujeto pasivo. El subsidiario es el responsable tributario que está obligado a cumplir la obligación tributaria principal cuando el deudor principal no la ha cumplido o no puede ser exigido por la Administración. El subsidiario solo puede ser requerido después de haber agotado las acciones contra el deudor principal y sus bienes. La responsabilidad subsidiaria se aplica salvo que la ley disponga expresamente otra cosa.

- Los obligados conforme a la normativa sobre asistencia mutua.

Los obligados conforme a la normativa sobre asistencia mutua son aquellos que deben cumplir con las obligaciones tributarias formales que se derivan de los acuerdos o convenios de cooperación administrativa internacional en materia fiscal entre España y otros países o entidades supranacionales. Estas obligaciones pueden incluir el intercambio de información, la notificación de actos administrativos, la recaudación de créditos tributarios o la realización de actuaciones conjuntas o simultáneas.

Capítulo XI A. Solidaridad de deudores (coobligados)

La solidaridad de deudores tributarios significa que cuando hay varios obligados a pagar una misma deuda al fisco, la Administración puede reclamar el pago total a cualquiera de ellos. Esto se aplica salvo que la ley diga lo contrario. Si la Administración solo sabe el nombre de uno de los deudores, le hará la liquidación a él y tendrá que pagarla si no pide que se divida entre los demás. Para pedir la división, tiene que dar los datos y el domicilio de los otros deudores y cómo se reparte la deuda entre ellos. La solidaridad de deudores no es lo mismo que la responsabilidad tributaria solidaria, que es cuando hay un deudor principal y otro responsable por su culpa o colaboración.

La diferencia entre esta solidaridad de obligados y la subsidiaria es que aquí tenemos codeudores que responden solidariamente pudiendo la administración dirigirse a cualquiera de ellos, mientras que el subsidiario lo que tenemos es el responsable solidario y el deudor principal, es decir para dirigirse al responsable solidario ha de darse una derivación tributaria por lo que se le ha de notificar por un procedimiento administrado la derivación que se le hace.

Lección VII Los sujetos en el Derecho Tributario

Capítulo XI Obligados tributarios

Otra diferencia es que como todos son deudores no le pueden reclamar al resto esa cantidad pagada cosa que sí que puede hacer el subsidiaria.

Capítulo XI B. Sujetos pasivos

Sujeto pasivo: es la persona física o jurídica que tiene que cumplir con el pago del impuesto y las demás obligaciones que establece la ley. Puede ser contribuyente o sustituto.

El contribuyente es el sujeto pasivo que realiza la actividad o el hecho que genera el impuesto.

El sustituto es el sujeto pasivo que paga el impuesto en lugar del contribuyente, porque así lo dispone la ley. El sustituto puede reclamar al contribuyente lo que ha pagado, salvo que la ley diga lo contrario.

Capítulo XI C. Sucesores

Sucesores personas físicas (art. 39 LGT) Los herederos heredan las deudas tributarias que tenía el fallecido, pero no las multas (que son personales). Tampoco heredan la deuda del responsable, a menos que se le haya comunicado antes de morir. Las deudas tributarias que no se habían pagado cuando murió el fallecido (también se heredan): se puede hablar con cualquier heredero, pero hay que avisar a todos los que tengan interés en el expediente.

Herencias yacentes:

- El representante de la herencia yacente tiene que cumplir con las deudas tributarias.
- Si al final del proceso no se sabe quiénes son los herederos, se hace la liquidación a nombre de la herencia yacente.
- Las deudas tributarias se pueden pagar con los bienes de la herencia yacente.

Cuando una persona jurídica o una entidad se disuelve y liquida, sus obligaciones tributarias no desaparecen, sino que se transmiten a otras personas o entidades. Estas son las reglas generales:

- Si la persona jurídica es una sociedad limitada (SL), los socios tienen que pagar las deudas tributarias hasta el valor de lo que recibieron al liquidarse la sociedad. También tienen que pagar si recibieron otros bienes o derechos de la sociedad en los dos años anteriores a su disolución que redujeron el patrimonio social disponible para pagar las deudas.
- Si la persona jurídica es una sociedad anónima (SA), los socios tienen que pagar todas las deudas tributarias, sin límite alguno.
- Si la persona jurídica o la entidad tenía deudas tributarias pendientes de liquidar cuando se disolvió, estas se transmiten también a los sucesores. La Administración tributaria puede actuar contra cualquiera de ellos para cobrarlas.
- Si la persona jurídica o la entidad se extingue o se disuelve sin liquidarse, sus obligaciones tributarias pasan a las personas o entidades que ocupen su lugar o que se benefician de la operación.
- Si la persona jurídica o la entidad es una fundación o una entidad sin personalidad jurídica, sus obligaciones tributarias pasan a las personas que reciban sus bienes y derechos o a los partícipes o cotitulares de la entidad.

Lección VII Los sujetos en el Derecho Tributario

Capítulo XI Obligados tributarios

- Las sanciones tributarias también se transmiten a los sucesores de las personas jurídicas y entidades disueltas y liquidadas.

La diferencia de las personas y las entidades es que, aunque ambas transmiten las deudas tributarias a sus herederos o socios, las sanciones no se transmiten a los herederos en las personas físicas, pero en las entidades si se transmiten a los socios.

Capítulo XI D. Responsables tributarios (41-43 LGT): responsables solidarios y responsables subsidiarios

La responsabilidad tributaria es la obligación de pagar la deuda tributaria que tiene el sujeto pasivo o el responsable. Hay dos tipos de responsabilidad: solidaria y subsidiaria. La responsabilidad solidaria significa que el responsable puede pagar toda la deuda tributaria y las sanciones, igual que el sujeto pasivo. La responsabilidad subsidiaria significa que el responsable solo puede pagar la deuda tributaria si el sujeto pasivo no lo hace, y no tiene que pagar las sanciones. Para exigir la responsabilidad tributaria, la Administración tiene que hacer un acto administrativo previo donde se escuche al responsable. El responsable puede pedir al sujeto pasivo que le devuelva lo que ha pagado por él, según lo que diga la ley civil.

Los **responsables solidarios** se dan que son responsables solidarios (de la deuda tributaria y a veces también de la sanción) las personas o entidades que:

- a) Cometan o ayuden a cometer una infracción tributaria (en este caso, también responden de la sanción).
- b) Sean partícipes o cotitulares de entidades sin personalidad jurídica del [art. 35.4](#) LGT, y paguen según su parte en las obligaciones tributarias de dichas entidades.
- c) Adquieran o continúen con explotaciones o actividades económicas, y paguen por las obligaciones tributarias del anterior dueño relacionadas con su ejercicio. Si piden un certificado de deudas y sanciones, solo responden hasta ese límite. Si no lo piden, responden también de las sanciones.

En el caso de los responsables solidarios se da que además de los casos anteriores, también son responsables solidarios (de la deuda tributaria y las sanciones) las personas o entidades que:

- a) Participen o ayuden a esconder o transferir los bienes o derechos del deudor para evitar que la Administración tributaria los cobre.
- b) No cumplan las órdenes de embargo por culpa o negligencia.
- c) Colaboren o permitan que se retiren los bienes o derechos embargados, o sobre los que se haya puesto una medida cautelar o una garantía, sabiendo que existen esas medidas.
- d) Tengan en su poder los bienes del deudor y, después de recibir la notificación del embargo, colaboren o permitan que se retiren esos bienes.

Los **responsables subsidiarios** son las personas o entidades que deben pagar la deuda tributaria y las sanciones en caso de que el obligado principal no lo haga. Algunos ejemplos de responsables subsidiarios son:

- Los administradores de las personas jurídicas que no cumplan con sus obligaciones tributarias o que permitan o faciliten el incumplimiento por parte de la persona jurídica.
- Los administradores de las personas jurídicas que hayan dejado de realizar sus actividades y que tengan deudas tributarias pendientes al momento del cese.
- Los encargados de la administración concursal o la liquidación de sociedades y entidades que no hagan lo necesario para pagar las obligaciones tributarias anteriores a esas situaciones.
- Los compradores de bienes que por ley estén vinculados al pago de la deuda tributaria.
- Los representantes aduaneros cuando actúen en nombre y por cuenta de otros (excepto para la deuda aduanera).

Los responsables subsidiarios son aquellos que tienen que pagar las deudas tributarias de otros cuando estos no lo hacen, siempre que se den ciertas condiciones. Algunos casos de responsabilidad subsidiaria son:

- 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

Lección VII Los sujetos en el Derecho Tributario

Capítulo XI Obligados tributarios

quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones. Su responsabilidad también se extiende a las sanciones.

b) Los administradores de hecho o de derecho de aquellas personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades, por 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 hubieran adoptado acuerdos o tomado medidas causantes del impago.

c) Los integrantes de la administración concursal y los liquidadores de sociedades y entidades en general que no hubiesen realizado las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a dichas situaciones.

d) Los adquirentes de bienes afectos por ley al pago de la deuda tributaria.

e) Los representantes aduaneros cuando actúen en nombre y por cuenta de sus comitentes (representación directa). No alcanza a la deuda aduanera, es solamente para la deuda tributaria (ej. IVA e IIEE a la importación).

f) Las personas o entidades que contraten o subcontraten la ejecución de obras o la prestación de servicios correspondientes a su actividad económica principal, por las obligaciones tributarias relativas a tributos que deban repercutirse o cantidades que deban retenerse a trabajadores, profesionales u otros empresarios. Responsabilidad limitada al certificado de estar al corriente de las obligaciones tributarias

g) Las personas o entidades que tengan el control efectivo de las personas jurídicas cuando resulte acreditado que las personas jurídicas han sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta para eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública (unicidad de personas o esferas económicas, o confusión o desviación patrimonial). La responsabilidad se extiende a las obligaciones tributarias y a las sanciones de dichas personas jurídicas. Similar es también el supuesto de la letra h)

Los administradores de las personas jurídicas que deben declarar e ingresar tributos que se repercuten o se retienen a otros sujetos son responsables subsidiarios del pago de esas deudas si no las ingresan de forma reiterada y sin intención real de cumplir con su obligación tributaria. Esto significa que la Administración puede reclamarles el pago si no lo hace el obligado principal y si hay continuidad en la actividad económica.

Capítulo XI E.Procedimiento para declarar y exigir la responsabilidad

3. Responsabilidad solidaria (art 175 LGT)

El [artículo 175](#) de la LGT nos dice que:

1. El procedimiento para exigir la responsabilidad solidaria, según los casos, será el siguiente:

a) Cuando la responsabilidad haya sido declarada y notificada al responsable en cualquier momento anterior al vencimiento del período voluntario de pago original de la deuda que se deriva, bastará con requerirle el pago una vez transcurrido dicho período.

b) En los demás casos, una vez transcurrido el período voluntario de pago original de la deuda que se deriva, el órgano competente dictará acto de declaración de responsabilidad que se notificará al responsable.

2. El que pretenda adquirir la titularidad de explotaciones y actividades económicas y al objeto de limitar la responsabilidad solidaria contemplada en el párrafo c) del [apartado 1](#) del artículo 42 de esta ley, tendrá derecho, previa la conformidad del titular actual, a solicitar de la Administración certificación detallada de las deudas, sanciones y responsabilidades tributarias derivadas de su ejercicio. La Administración tributaria deberá expedir dicha certificación en el plazo de tres meses desde la solicitud. En tal caso quedará la responsabilidad del adquirente limitada a las deudas, sanciones y responsabilidades contenidas en la misma. Si la certificación se expidiera sin mencionar deudas, sanciones o responsabilidades o no se facilitará en el plazo señalado, el solicitante quedará exento de la responsabilidad a la que se refiere dicho artículo.

Lección VII Los sujetos en el Derecho Tributario

Capítulo XI Obligados tributarios

Dado que se menciona el apartado c) del [apartado 1](#) del artículo 42 de la LGT a resumidas cuentas viene a decir que, si adquieres una explotación o actividad económica por cualquier motivo, tienes que pagar las deudas tributarias del anterior dueño que provengan de esa actividad. Esto incluye las retenciones e ingresos a cuenta que no haya pagado o que debiera haber pagado. Pero si pides un certificado antes de la adquisición y cumples ciertos requisitos, tu responsabilidad se puede reducir.

Esto no se aplica si solo compras elementos sueltos de la actividad, a menos que con eso puedas seguir con la actividad. Tampoco se aplica si heredas la actividad por causa de muerte o si la compras en un concurso de acreedores.

4. Responsabilidad subsidiaria (art. 176 LGT)

El [artículo 176](#) de la LGT nos dice que “una vez declarados fallidos el deudor principal y, en su caso, los responsables solidarios, la Administración tributaria dictará acto de declaración de responsabilidad, que se notificará al responsable subsidiario”. Por lo que es necesario declarar y notificar la responsabilidad al responsable y un Acto administrativo previo de derivación de responsabilidad además la responsabilidad subsidiaria exige que el deudor principal sea declarado fallido.

Capítulo XI F. Capacidad de obrar y representación (44-46 LGT)

Para actuar en el ámbito tributario, se necesita tener capacidad de obrar según la ley. Los menores de edad y los incapacitados pueden actuar por sí mismos en las actividades que la ley les permite hacer sin ayuda de otra persona.

Si no tienen capacidad de obrar, deben actuar a través de sus representantes legales. Las personas con capacidad de obrar también pueden elegir un representante para que actúe por ellas, por ejemplo, un asesor fiscal. En el primer de los casos se da lo que conocemos como “representación legal” mientras en el segundo de los casos se da lo llamado “representación voluntaria”.

Capítulo XI G. Domicilio fiscal (48 LGT)

El domicilio fiscal es el lugar donde se ubica al obligado tributario para sus relaciones con la Administración tributaria. El domicilio fiscal depende de si el obligado tributario es una persona física o una persona jurídica o entidad.

-Para las personas físicas, el domicilio fiscal es el de su residencia habitual, salvo que realicen principalmente actividades económicas, en cuyo caso será el lugar donde gestionen y dirijan dichas actividades.

-Para las personas jurídicas y entidades, el domicilio fiscal es el de su domicilio social, siempre que allí se gestione y dirija su negocio. En caso contrario, será el lugar donde se haga esa gestión o dirección.

Los obligados tributarios tienen que comunicar su domicilio fiscal y cualquier cambio del mismo a la Administración tributaria que les corresponda. El cambio de domicilio fiscal no tendrá efectos hasta que se comunique, pero no impedirá que los procedimientos iniciados antes del cambio sigan tramitándose por el órgano del domicilio inicial.

Lección VIII Elementos cuantitativos del tributo

Para empezar, veamos un ejemplo *El señor A muere el 31-03-2023 y hay 2 herederos AA y AB, se da que es en este momento en el que surge el hecho imponible del IISD, por lo que lo que vamos a ver ahora es traducir una situación abstracta que produce la situación de pagar y ahora hemos de cuantificarla ¿Cuánto han de pagar? Por lo que una vez visto quien es el obligado, cual es el hecho imponible, ahora vemos el siguiente paso, el que hay que pagar.*

Capítulo XII Elementos Cuantitativos

El primer acercamiento a esto lo encontramos en el 49 de la LGT el cual nos dice que: “La obligación tributaria principal y la obligación de realizar pagos a cuenta se determinarán a partir de las bases tributarias, los tipos de gravamen y los demás elementos previstos en este capítulo, según disponga la ley de cada tributo.”, esto sirve para:

Sirven para cuantificar

- la obligación tributaria principal
- la obligación de realizar pagos a cuenta

Vemos la distinción entre: los tributos **de cupo o reparto**, hasta el año 1977 no se reforma se da que hasta ese momento la mayoría eran de cupo, que son los que se cuadra la cantidad a pagar, y luego se reparte entre los obligados, este método arcaico ya apenas se mantiene salvo en las contribuciones especiales en estos se predetermina la cuantía global a recaudar y luego se distribuye entre los sujetos obligados según los criterios establecidos en la norma. Ej.: contribuciones especiales. En los **tributos de cuota** son aquellos en los que no se establece la cantidad global a pagar, sino que se determina luego, dentro de este nos encontramos los de cuota fija: la cantidad a pagar viene establecida directamente por la ley. Ej.: tasa por expedición de DNI y los de cuota variable: la cantidad a pagar (cuota) viene determinada por la aplicación de un tipo a una base. Hoy estos últimos son los más comunes.

Ahora el concepto de la base imponible, tras esto se ve la base liquidable la cual es la magnitud resultante de practicar en su caso los tipos de reducciones legales en la base.

La base imponible la vemos en el artículo 50 que nos dice que es “**La base imponible es la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible**”, esta definición va en la dirección que hemos visto, es decir, de transformarla en una dirección medible, *(por ejemplo cada vez que compramos alcohol lo que se paga es el impuesto de bebidas alcohólicas y derivados, el hecho imponible de este es la fabricación, lo que se hace es establecer una cantidad medible, como es la cantidad de producto fabricado, por lo que la base imponible es una magnitud no siempre monetaria pero la mayoría de las veces es monetaria, en este impuesto de alcoholes esta magnitud es el “hectolitro de alcohol puro”)*.

Esta base imponible tiene 3 características base y es que es un elemento esencial del tributo que por motivo del 31 de la constitución ha de establecerse y fijarse legalmente por norma de rango de ley. Ha de tener necesariamente correspondencia con el hecho imponible del tributo. Dentro de esta encontramos las siguientes clases:

- Monetarias: cantidad de dinero
- No monetarias: otras unidades de medida. Ejs.: volumen de alcohol puro

La base imponible se puede determinar mediante los “Métodos de determinación de la base imponible” ([art. 50.2 LGT](#)) o de la cuota íntegra ([art. 56.2 LGT](#)):

Lección VIII Elementos cuantitativos del tributo

Capítulo XII Elementos Cuantitativos

- Estimación directa
- Estimación objetiva
- Estimación indirecta

Estimación directa

Método de determinación de la base imponible o de la cuota íntegra que se aplica con carácter general ([art. 50.3 LGT](#)), este método es utilizado por el contribuyente y la Administración de acuerdo con la normativa de cada tributo.

Los Medios para el cálculo son la utilización de declaraciones o documentos presentados datos consignados en libros y registros comprobados administrativamente además de los demás documentos, justificantes y datos relativos a la obligación tributaria. En el IRPF, se distingue entre la estimación directa normal (EDN) y la estimación directa simplificada (EDS).

Ejemplo de esto lo vemos en el IRPF el cual de hecho imponible es la rentas de las personas físicas, por lo que el hecho imponible se ha de aplicar a los beneficios obtenidos, cosa que se obtiene de la resta de ingresos y gastos, por lo que este obliga a llevar una serie de registros y además conservar los justificantes de esos ingresos y esos gastos. Se da que con estos documentos se puede demostrar y establecer cuál es la base imponible.

Todo es así siempre que no se diga lo contrario por ese tributo.

Estimación objetiva

Método de determinación de la base imponible o de la cuota íntegra que se aplica voluntariamente ([art. 50.3 LGT](#)) en los supuestos previstos en la normativa de cada tributo. (En el IRPF: rendimientos de actividades económicas de determinados empresarios (vid. Orden anual del Ministerio Hacienda); En el IS: régimen especial de entidades navieras; En el IVA: régimen simplificado (vid. Orden anual del Ministerio Hacienda); En el IIVTNU: cálculo de la plusvalía multiplicando el valor catastral por un coeficiente que varía según el período de generación

- Medios para el cálculo: aplicación de magnitudes, índices o módulos

Este es un método voluntario que es el obligado tributario el que ha de decidir si lo utiliza o no, y consiste en el cálculo de la base imponible no a través de la realidad sino de unos módulos fijados por la normativa previamente. Cada año el ministerio de hacienda establece en una orden ministerial cuales son los precios que se van a establecer, por lo que establecen cuales establecen en una primera columna ("definición") unos conceptos necesarios para desarrollar esa actividad por lo que entiende que elementos ha de genérense en cuenta para el establecimiento de esto, le asigna a cada uno de estos elementos un rendimiento, este método lo que hace es establecerlo mediante estas cifras dándole igual que es lo que haya ocurrido realmente.

Actividad: Comercio al por menor de libros, periódicos, artículos de papelería y escritorio y artículos de dibujo y bellas artes, excepto en quioscos situados en la vía pública. Epígrafe I.A.E.: 659.4			
Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad antes de amortización Euros
1	Personal asalariado	Persona	4.648,37
2	Personal no asalariado	Persona	17.176,30
3	Consumo de energía eléctrica	100 kwh	57,94
4	Superficie del local	Metro cuadrado	30,86
5	Potencia fiscal vehículo	CVF	535,38
NOTA: El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de la venta de artículos de escaso valor tales como dulces, artículos de fumador, etc., los servicios de comercialización de tarjetas de transporte público, tarjetas para uso telefónico y otras similares, así como loterías, siempre que estas actividades se desarrollen con carácter accesorio a la actividad principal.			

Este es un sistema que solo se establece en casos contados dado que no mide la realidad del obligado, pero se ofrece de forma voluntaria (cuando la ley lo ofrezca) si no quiere utiliza otro medio.

Lección VIII Elementos cuantitativos del tributo

Capítulo XII Elementos Cuantitativos

Estimación indirecta

Este es un régimen subsidiario, por lo que solo se aplicara cuando no se pueda aplicar los anteriores, y solo por parte de la administración en los regímenes de investigación y regulación que marca la LGT, nuestro sistema de forma predeterminada pretende que la declaración venga por parte del contribuyente revisándola y aplicándola. En los casos en lo que es imposible ajustar la base imponible en base a los otros medios podrá usar esta, hay 4 supuestos en los que se puede utilizar: **la falta de presentación o la presentación incompleta o inexacta de declaraciones; resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones** inspectoras (art. 193.3 RGGI que remite a su vez al [art. 203.1 LGT](#)); **incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales** (art. 193.4 RGGI); **desaparición o destrucción de libros o registros contables o de justificante**. Normalmente esta se utiliza en defecto de la estimación directa, dado que es difícil no poder determinarlo por la objetiva debido a su estructura basada en módulos predefinidos.

Los Medios para el cálculo ([arts. 53.2 LGT](#) y 193.5 RGGI), son los siguientes: **Aplicación de datos y antecedentes disponibles que sean relevantes; Utilización de elementos que indirectamente acrediten bienes, rentas, ingresos, ventas, costes y rendimientos en condiciones normales en el respectivo sector económico; Valoración de magnitudes, índices, módulos o datos, según los datos o antecedentes que se posean de supuestos similares.**

El procedimiento de aplicación de este método de estimación indirecta se da en el 53.3 LGT y en el 158 de la misma ley, se da además en el 193 del RGGI antes de usarse este método ha de darse que se notifique al obligado, porque motivo y las consecuencias el prendimiento literal es:

Artículo 158. Aplicación del método de estimación indirecta. (LGT)

1. Cuando resulte aplicable el método de estimación indirecta, la inspección de los tributos acompañará a las actas incoadas para regularizar la situación tributaria de los obligados tributarios un informe razonado sobre:

- a) Las causas determinantes de la aplicación del método de estimación indirecta.
- b) La situación de la contabilidad y registros obligatorios del obligado tributario.
- c) La justificación de los medios elegidos para la determinación de las bases, rendimientos o cuotas.
- d) Los cálculos y estimaciones efectuados en virtud de los medios elegidos.

2. La aplicación del método de estimación indirecta no requerirá acto administrativo previo que lo declare, pero en los recursos y reclamaciones que procedan contra los actos y liquidaciones resultantes podrá plantearse la procedencia de la aplicación de dicho método.

3. Los datos y antecedentes utilizados para la aplicación del método de estimación indirecta podrán proceder de cualquiera de las siguientes fuentes:

a) Los signos, índices y módulos establecidos para el método de estimación objetiva, que se utilizarán preferentemente tratándose de obligados tributarios que hayan renunciado a dicho método. No obstante, si la Inspección acredita la existencia de rendimientos o cuotas procedentes de la actividad económica por un importe superior, será este último el que se considere a efectos de la regularización.

b) Los datos económicos y del proceso productivo obtenidos del propio obligado tributario.

Podrán utilizarse datos de ejercicios anteriores o posteriores al regularizado en los que disponga de información que se considere suficiente y fiable. En especial, podrá utilizarse información

Lección VIII Elementos cuantitativos del tributo

Capítulo XII Elementos Cuantitativos

correspondiente al momento de desarrollo de la actuación inspectora, que podrá considerarse aplicable a los ejercicios anteriores, salvo que se justifique y cuantifique, por la Inspección o por el obligado tributario, que procede efectuar ajustes en dichos datos.

Cuando este método se aplique a la cuantificación de operaciones de características homogéneas del obligado tributario y este no aporte información al respecto, aporte información incorrecta o insuficiente o se descubra la existencia de incorrecciones reiteradas en una muestra de dichas operaciones, la inspección de los tributos podrá regularizarlas por muestreo. En estos casos, podrá aplicarse el promedio que resulta de la muestra a la totalidad de las operaciones del período comprobado, salvo que el obligado tributario acredite la existencia de causas específicas que justifiquen la improcedencia de dicha proporción.

c) Los datos procedentes de estudios del sector efectuados por organismos públicos o por organizaciones privadas de acuerdo con técnicas estadísticas adecuadas, y que se refieran al periodo objeto de regularización. En este caso se identificará la fuente de los estudios, a efectos de que el obligado tributario pueda argumentar lo que considere adecuado a su derecho en relación con los mismos.

d) Los datos de una muestra obtenida por los órganos de la Inspección sobre empresas, actividades o productos con características relevantes que sean análogos o similares a las del obligado tributario, y se refieran al mismo año. En este caso, la Inspección deberá identificar la muestra elegida, de forma que se garantice su adecuación a las características del obligado tributario, y señalar el Registro Público o fuente de la que se obtuvieron los datos. En caso de que los datos utilizados procedan de la propia Administración Tributaria, la muestra se realizará de conformidad con lo dispuesto reglamentariamente.

4. En caso de imposición directa, se podrá determinar por el método de estimación indirecta las ventas y prestaciones, las compras y gastos o el rendimiento neto de la actividad. La estimación indirecta puede referirse únicamente a las ventas y prestaciones, si las compras y gastos que figuran en la contabilidad o en los registros fiscales se consideran suficientemente acreditados. Asimismo, puede referirse únicamente a las compras y gastos cuando las ventas y prestaciones resulten suficientemente acreditadas.

En caso de imposición sobre el consumo, se podrá determinar por el método de estimación indirecta la base y la cuota repercutida, la cuota que se estima soportada y deducible o ambos importes. La cuota que se estima soportada y deducible se calculará estimando las cuotas que corresponderían a los bienes y servicios que serían normalmente necesarios para la obtención de las ventas o prestaciones correspondientes, pero solo en la cuantía en la que se aprecie que se ha repercutido el impuesto y que este ha sido soportado efectivamente por el obligado tributario. Si la Administración Tributaria no dispone de información que le permita apreciar la repercusión de las cuotas, corresponderá al obligado tributario aportar la información que permita identificar a las personas o entidades que le repercutieron el impuesto y calcular su importe.

Ningún gasto o cuota soportada correspondiente a un ejercicio regularizado por medio de estimación indirecta podrá ser objeto de deducción en un ejercicio distinto.

5. En el caso de tributos con periodos de liquidación inferior al año, la cuota estimada por la Inspección de forma anual se repartirá linealmente entre los periodos de liquidación correspondientes, salvo que el obligado tributario justifique que procede un reparto temporal diferente.

Artículo 193. Estimación indirecta de bases o cuotas. (RGGI)

Lección VIII Elementos cuantitativos del tributo

Capítulo XII Elementos Cuantitativos

1. El método de estimación indirecta de bases o cuotas será utilizado por la Administración de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 53 y 158 de la [Ley 58/2003, de 17 de diciembre](#), General Tributaria, y en este artículo.

La estimación indirecta podrá aplicarse en relación con la totalidad o parte de los elementos integrantes de la obligación tributaria.

2. La apreciación de alguna o algunas de las circunstancias previstas en el [artículo 53.1](#) de la [Ley 58/2003, de 17 de diciembre](#), General Tributaria, no determinará por sí sola la aplicación del método de estimación indirecta si, de acuerdo con los datos y antecedentes obtenidos a lo largo del desarrollo de las actuaciones inspectoras, pudiera determinarse la base o la cuota mediante el método de estimación directa u objetiva.

3. A efectos de lo dispuesto en el [artículo 53.1](#) de la [Ley 58/2003, de 17 de diciembre](#), General Tributaria, se entenderá que existe resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación inspectora cuando concurra alguna de las conductas reguladas en el artículo 203.1 de dicha ley.

4. A efectos de lo dispuesto en el [artículo 53.1](#) de la [Ley 58/2003, de 17 de diciembre](#), General Tributaria, se entenderá que existe incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales:

a) Cuando el obligado tributario incumpla la obligación de llevanza de la contabilidad o de los libros registro establecidos por la normativa tributaria. Se presumirá su omisión cuando no se exhiban a requerimiento de los órganos de inspección.

b) Cuando la contabilidad no recoja fielmente la titularidad de las actividades, bienes o derechos.

c) Cuando los libros o registros contengan omisiones, alteraciones o inexactitudes que oculten o dificulten gravemente la constatación de las operaciones realizadas.

d) Cuando aplicando las técnicas o criterios generalmente aceptados a la documentación facilitada por el obligado tributario no pueda verificarse la declaración o determinarse con exactitud las bases o rendimientos objeto de comprobación.

e) Cuando la incongruencia probada entre las operaciones contabilizadas o registradas y las que debieran resultar del conjunto de adquisiciones, gastos u otros aspectos de la actividad permita presumir, de acuerdo con lo dispuesto en el [artículo 108.2](#) de la [Ley 58/2003, de 17 de diciembre](#), General Tributaria, que la contabilidad o los libros registro son incorrectos.

5. Cuando los datos utilizados para la estimación indirecta a que se refiere la letra d) del [apartado 3](#) del [artículo 158](#) de la [Ley 58/2003, de 17 de diciembre](#), General Tributaria, procedan de la propia Administración tributaria, se utilizarán aquellos métodos que permitan preservar el carácter reservado de los datos tributarios de terceros sin perjudicar el derecho de defensa del obligado tributario. En particular, se dispondrán los datos de forma que no pueda relacionarse entre sí:

a) la identificación de los sujetos contenidos en la muestra.

b) los datos contenidos en sus declaraciones tributarias que sirvan para el cálculo de los porcentajes o promedios empleados para la determinación de las bases, los cálculos y estimaciones efectuados.

La Administración indicará las características conforme a las cuales se ha seleccionado la muestra elegida. Entre otros, podrán tenerse en cuenta el ámbito espacial y temporal de la muestra, la actividad que desarrollan o el intervalo al que corresponde su volumen de operaciones

Lección VIII Elementos cuantitativos del tributo

Capítulo XIII Tipo de gravamen y tarifa (55LGT)

5. En el supuesto en el que las actas en que se proponga la regularización de la situación tributaria del obligado mediante la aplicación del método de estimación indirecta se suscriban en disconformidad, podrá elaborarse un único informe que recoja ambas circunstancias.

Capítulo XII A. Base liquidable

Esta es la magnitud resultante de practicar, en su caso, las reducciones legales en la base imponible, dado que hay algunos tributos en los que se dan reducciones. Su cálculo depende de si se establecen o no reducciones en la ley.

Calculo	
– Si no se establecen reducciones	– Si se establecen reducciones
• BL = BI	• BL = BI – reducciones legales

Capítulo XIII Tipo de gravamen y tarifa (55LGT)

Una vez tenemos la base liquidable, tenemos estos conceptos que nos van a hacer calcularlo, dentro de este punto vemos los tipos de gravamen y las tarifas.

- Tipo de gravamen (art. 55.1 LGT) es la: cifra, coeficiente o porcentaje que se aplica a la base liquidable para obtener la cuota íntegra ($TG \times BL = CI$) Con esto nos sale la cuota íntegra (CI) la cual resulta ser la cantidad para ingresar, es decir a pagar.
- Tarifa (art. 55.2 LGT in fine) es el: conjunto de tipos de gravamen aplicables a las distintas unidades o tramos de la base liquidable. En estos lo que aparece es la Tarifa del impuesto, dándose que según cual sea el importe de la base liquidable se da un tipo distinto de tipos de gravámenes y eso es lo que es la tarifa.

Capítulo XIII A. Clases de tipos de gravámenes

- **Específicos:** cantidad de dinero que se conecta con una base no monetaria.
- **Porcentuales o alícuotas o ad valorem:** expresados como un porcentaje a aplicar sobre una base monetaria.
 - **Proporcionales: tipo fijo,** cualquiera que sea la cuantía de la base (la cuota aumenta en la misma proporción que la base).
 - **Progresivos: tarifa de tipos** que aumentan a medida que lo hace la base (la cuota aumenta en mayor proporción que la base).
- **Tarifa continua:** a la totalidad de la base se le aplica el tipo correspondiente, se puede producir error de salto.
- **Tarifa por escalones o tramos:** se divide la base en tramos, aplicándose a cada uno de ellos un tipo diferente, se evita el error de salto. En este caso, se podrá calcular:
 - **Tipo medio de gravamen:** cuota íntegra dividida entre base liquidable, y multiplicado por 100.
 - **Tipo marginal:** el tipo aplicable al último tramo de la base liquidable.
- **Graduales:** cantidad de dinero aplicable sobre una base monetaria dividida en tramos.
- **Tipo cero:** beneficio fiscal que anula la cuota, persistiendo los deberes formales y de control; modo de ocupar un hecho imponible, impidiendo su gravamen por otra Administración.
- **Tipo reducido o bonificado:** beneficio fiscal que disminuye el importe de la cuota (por ejemplo, el IVA su base general es del 21% pero para los productos de primera necesidad se pone solo un 4%).

Lección VIII Elementos cuantitativos del tributo

Capítulo XIII Tipo de gravamen y tarifa (55LGT)

Ejemplos de tipos
específicos

- **Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas.** Ley 38/1992, de I.E.E.
 - Artículo 39. Tipo impositivo. El impuesto se exigirá al tipo de 958,94 euros por hectolitro de alcohol puro, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 23, 40 y 41.
- **Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas.** Ley 38/1992, de I.E.E.
 - Artículo 30. Tipos impositivos. El impuesto se exigirá conforme a los siguientes epígrafes:
 - Epígrafe 1. Vinos tranquilos. 0 pesetas por hectolitro.
 - Epígrafe 2. Vinos espumosos. 0 pesetas por hectolitro.
 - Epígrafe 3. Bebidas fermentadas tranquilas. 0 pesetas por hectolitro.
 - Epígrafe 4. Bebidas fermentadas espumosas. 0 pesetas por hectolitro.

Ejemplos de tipos
porcentuales proporcionales

- **Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales: modalidad operaciones societarias.** RDLeg. 1/1993, que aprueba TRLITP
 - Art. 25. [Cálculo]. La cuota tributaria se obtendrá aplicando a la base liquidable el tipo de gravamen del 1 por 100.
- **Impuesto sobre Sociedades.** Ley 27/2014, del IS.
 - Artículo 29. El tipo de gravamen.
 1. El tipo general de gravamen para los contribuyentes de este impuesto será el 25 por ciento.
 - No obstante, las entidades de nueva creación que realicen actividades económicas tributarán, en el primer período impositivo en que la base imponible resulte positiva y en el siguiente, al tipo del 15 por ciento, excepto si, de acuerdo con lo previsto en este artículo, deban tributar a un tipo inferior. [...]
 2. Tributarán al 20 por ciento las sociedades cooperativas fiscalmente protegidas, excepto por lo que se refiere a los resultados extracooperativos, que tributarán al tipo general. [...]
 3. Tributarán al 10 por ciento las entidades a las que sea de aplicación el régimen fiscal establecido en la Ley 48/2000, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.
 4. Tributarán al tipo del 1 por ciento:
 - a) Las sociedades de inversión de capital variable [...]
 - b) Los fondos de inversión de carácter financiero [...]
 - c) Las sociedades de inversión inmobiliaria y los fondos de inversión inmobiliaria [...]
 - d) Las sociedades de inversión inmobiliaria y los fondos de inversión inmobiliaria [...]
 - e) El fondo de regulación del mercado hipotecario [...]
 5. Tributarán al tipo del cero por ciento los fondos de pensiones [...]
 6. Tributarán al tipo del 30 por ciento las entidades de crédito, así como las entidades que se dediquen a la exploración, investigación y explotación de yacimientos y almacenamientos subterráneos de hidrocarburos [...]

Ejemplo de tipo de gravamen
proporcional y específico (mixto)

- **Impuesto sobre las Labores del Tabaco.** Ley 38/1992, de I.E.E.
 - Artículo 60. Tipos impositivos.
 1. El impuesto se exigirá conforme a la siguiente tarifa:
 - Epígrafe 1.-Cigarrillos y cigarrillos: excepto en los casos en que resulte aplicable el párrafo siguiente, los cigarrillos y cigarrillos estarán gravados al tipo del 15,8 por 100.
 - El importe del impuesto no puede ser inferior al tipo único de 41,5 euros por cada 1.000 unidades, y se incrementará hasta 44,5 euros cuando a los cigarrillos y cigarrillos se les determine un precio de venta al público inferior a 215 euros por cada 1.000 unidades.
 - Epígrafe 2. Cigarrillos: excepto en los casos en que resulte aplicable el párrafo siguiente, los cigarrillos estarán gravados simultáneamente a los siguientes tipos impositivos:
 - a) Tipo proporcional: 51 por 100.
 - b) Tipo específico: 24,7 euros por cada 1.000 cigarrillos.El importe del impuesto no puede ser inferior al tipo único de 131,5 euros por cada 1.000 cigarrillos, y se incrementará hasta 141 euros cuando a los cigarrillos se les determine un precio de venta al público inferior a 196 euros por cada 1.000 cigarrillos.
 - Epígrafe 3. Picadura para liar: excepto en los casos en que resulte aplicable el párrafo siguiente, la picadura para liar estará gravada simultáneamente a los siguientes tipos impositivos:
 - a) Tipo proporcional: 41,5 por 100.
 - b) Tipo específico: 23,5 euros por kilogramo.El importe del impuesto no puede ser inferior al tipo único de 98,75 euros por cada kilogramo, y se incrementará hasta 102,75 euros cuando a la picadura para liar se le determine un precio de venta al público inferior a 185 euros por kilogramo.
 - Epígrafe 4.-Las demás labores del tabaco: 28,4 por 100.Las demás labores del tabaco estarán gravadas al tipo único de 22 euros por kilogramo cuando la cuota que resultaría de la aplicación del tipo establecido en el párrafo anterior sea inferior a la cuantía de este tipo único.

Ejemplo de tipo gradual

- **Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales: modalidad actos jurídicos documentados.** RDLeg.1/1993, que aprueba TRLITP.
 - Art.37. [Escala] 1. Las letras de cambio se extenderán necesariamente en el efecto timbrado de la clase que corresponda a su cuantía. La extensión de la letra en efecto timbrado de cuantía inferior privará a estos documentos de la eficacia ejecutiva que les atribuyen las leyes. La tributación se llevará a cabo conforme a la siguiente escala:

	Pesetas
Hasta 4.000 pesetas	10
DE 4.001 a 8.000	20
DE 8.001 a 15.000	40
DE 15.001 a 30.000	80
DE 30.001 a 60.000	160
DE 60.001 a 125.000	330
DE 125.001 a 250.000	700
DE 250.001 a 500.000	1.400
DE 500.001 a 1.000.000	2.800
DE 1.000.001 a 2.000.000	5.600
DE 2.000.001 a 4.000.000	11.200
DE 4.000.001 a 8.000.000	22.400
DE 8.000.001 a 16.000.000	44.800
DE 16.000.001 a 32.000.000	89.600

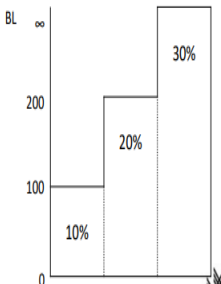
Por lo que exceda de 32 millones de pesetas, a tres pesetas por cada mil o fracción, que se liquidará siempre en metálico. La falta de presentación a liquidación dentro del plazo implicará también la pérdida de la fuerza ejecutiva que les atribuyen las leyes.

Ejemplo de tarifa
progresiva continua

Base liquidable	Tipo de gravamen
Importe total de la BL ≤ 100	10% a todas las unidades de la BL
Importe total de la BL > 100 y ≤ 200	20% a todas las unidades de la BL
Importe total de la BL > 200	30% a todas las unidades de la BL

BL = 100; CI = 100 x 10% = 10
BL = 200; CI = 200 x 20% = 40

Este es un ejemplo irreal, porque no existe este tipo de tarifas en nuestro ordenamiento por sus efectos injustos ("errores de salto")



Ejemplo (ficticio) de tarifa
progresiva por tramos

Base liquidable	Tipo de gravamen
El tramo de 0 a 100 unidades	10%
El tramo de 101 a 200 unidades	20%
El tramo 201 unidades en adelante	30%

BL = 100; CI = 100 x 10% = 10
BL = 200; CI = (100 x 10%) + (100 x 20%) = 30
BL = 300; CI = (100 x 10%) + (100 x 20%) + (100 x 30%) = 60

Ejemplo de tarifa progresiva
por tramos (art. 63 LIRPF)

Tarifa aplicable a la base liquidable general del IRPF para determinar el importe de la cuota íntegra estatal

Base liquidable	Cuota íntegra	Resto base liquidable	Tipo aplicable
Hasta euros	Euros	Hasta euros	Porcentaje
0,00	0,00	12.450,00	9,50
12.450,00	1.182,75	7.750,00	12,00
20.200,00	2.112,75	15.000,00	15,00
35.200,00	4.382,75	24.800,00	18,50
60.000,00	8.950,75	240.000,00	22,50
300.000,00	62.950,00	En adelante	24,50

Lección VIII Elementos cuantitativos del tributo

Capítulo XIII Tipo de gravamen y tarifa (55LGT)

A lo que se le aplica a la diferencia ente el BL y el porcentaje el tipo progresivo es el tipo marginal que coexiste con el TMG.

El tipo marginal de un tributo es el tipo porcentual más elevado de una tarifa. En el caso del IRPF, por ejemplo, este sería el tramo más alto que paga un contribuyente. El tipo marginal es el tipo máximo que paga el contribuyente por una parte de sus ingresos. El tipo efectivo es el tipo que pagas por tus ganancias al hacer la declaración de la renta, es decir, es el porcentaje de la base liquidable que se paga en concepto de impuesto.

El tipo medio de gravamen es un cálculo de la aplicación de impuestos que resulta de dividir la cuota tributaria por la base imponible. Los pasos para seguir para calcular el tipo medio de gravamen son los siguientes:

A la base imponible se le restan las reducciones que correspondan. Con esto se obtiene la base liquidable.

A la base liquidable, aplicar el gravamen que aplica para obtener la cuota tributaria.

Se divide la cuota tributaria por la base liquidable. Se multiplica el resultado por 100.

Capítulo XIII B. La cuota tributaria

La cuota tributaria es la cantidad que hay que pagar por el impuesto. Se calcula de la siguiente manera:

- Primero se obtiene la cuota íntegra, que depende del tipo de impuesto:

- Si es de cuota variable, se multiplica la **base liquidable por el tipo de gravamen**.
- Si es de cuota fija, **se aplica la cantidad que establece la ley**.
- Para determinar la base liquidable o la cuota íntegra **se pueden usar diferentes métodos**: estimación directa, estimación objetiva o estimación indirecta.

- Después se obtiene la cuota líquida, que **es la cuota íntegra menos las deducciones, bonificaciones, adiciones o coeficientes que correspondan**. La **cuota líquida nunca puede ser negativa, como mínimo es cero** (BL= 10, TG=50; CI=10; CI-DE, CL=0). Es el importe final que hay que pagar por el hecho imponible.

- Por último, se obtiene la cuota diferencial, **que es la cuota líquida menos los pagos a cuenta, deducciones o cuotas que se hayan hecho antes**. La cuota diferencial **puede ser positiva o negativa**. Si es positiva, hay que pagar más. Si es negativa, la administración a de devolver.

Hay tributos en los que el legislador entiende que es beneficioso incentivar la realización de ciertas actividades, por ejemplo, en el impuesto de sociedades se aplican deducciones por contratar a gente con discapacidad o hacer actividades de investigación. Por ejemplo, aquellos que trabajan en Ceuta o Melilla tienen una bonificación en el IRPF del 50%, o en el de donaciones del 99% para padres e hijos. Aquí podemos recordar el pago fraccionado que pueden en aquellos tributos que lo permiten como es el IRPF, o bien aquello que hacen los que están obligados a retener retenciones, como son los que contratan los cuales han de retener para el IRPF, estas suponen un pago anticipado del impuesto correspondiente.

Artículo 56. Cuota tributaria.

1. La cuota íntegra se determinará:

- a) Aplicando el tipo de gravamen a la base liquidable.
- b) Según cantidad fija señalada al efecto.

2. Para el cálculo de la cuota íntegra podrán utilizarse los métodos de determinación previstos en el apartado 2 del artículo 50 de esta ley.

3. La cuota íntegra deberá reducirse de oficio cuando de la aplicación de los tipos de gravamen resulte que a un incremento de la base corresponde una porción de cuota superior a dicho incremento. La reducción deberá comprender al menos dicho exceso.

Se exceptúan de esta regla los casos en que la deuda tributaria deba pagarse por medio de efectos timbrados.

4. El importe de la cuota íntegra podrá modificarse mediante la aplicación de las reducciones o límites que la ley de cada tributo establezca en cada caso.

5. La cuota líquida será el resultado de aplicar sobre la cuota íntegra las deducciones, bonificaciones, adiciones o coeficientes previstos, en su caso, en la ley de cada tributo.

6. La cuota diferencial será el resultado de minorar la cuota líquida en el importe de las deducciones, pagos fraccionados, retenciones, ingresos a cuenta y cuotas, conforme a la normativa de cada tributo.

Lección VIII Elementos cuantitativos del tributo

Capítulo XIII Tipo de gravamen y tarifa (55LGT)

Supuesto practico ejemplo				solución supuesto practico ¹¹	
<ul style="list-style-type: none"> • Con los siguientes datos, determine la cuota íntegra, el tipo medio de gravamen, el tipo marginal, la cuota líquida y la cuota diferencial. - Base imponible: 60.000 euros. - Reducción a la base imponible: 3.400 euros. - Deducción en la cuota íntegra: 9.015 euros. - Retenciones: 10.000 euros. - Ingresos a cuenta: 1.200 euros. - Tarifa progresiva aplicable: art. 63 LIRPF (en la imagen:) 				<ul style="list-style-type: none"> • BL = 60.000,00 - 3.400,00 = 56.600,00 € • CI = aplicación tarifa 	
Tarifa aplicable a la base liquidable general del IRPF para determinar el importe de la cuota íntegra estatal				Hasta 35.200,00 = 4.362,75 € Resto 21.400,00 × 18,50% = 3.959,00 € Total= 4.362,75 + 3.959,00 = 8.321,75 €	
Base liquidable	Cuota íntegra	Resto base liquidable	Tipo aplicable	<ul style="list-style-type: none"> • CL= 8.321,75 - 9.015 = - 693,25 >> Es 0,00 	
Hasta euros	Euros	Hasta euros	Porcentaje	porque no puede ser negativa	
0,00	0,00	12.450,00	9,50	<ul style="list-style-type: none"> • CD = 0,00 - 10.000,00 - 1.200,00 = - 11.200,00 € (a devolver) 	
12.450,00	1.182,75	7.750,00	12,00		
20.200,00	2.112,75	15.000,00	15,00		
35.200,00	4.362,75	24.800,00	18,50		
60.000,00	8.950,75	240.000,00	22,50		
300.000,00	62.950,00	En adelante	24,50		

Esto cae en el examen si o si, por lo que llevemos calculadora

¹¹ Solución paso a paso adicional (el resultado difiere del profesor por lo que no te fíes solo es orientativo [hecho con IA])

De acuerdo, voy a intentar resolver el problema paso a paso con explicaciones. Para ello, voy a utilizar la información del artículo 63 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que establece la escala general del impuesto.

- Primero, hay que calcular la base liquidable general, que es la base imponible menos la reducción a la base imponible. En este caso, la base liquidable general es 60.000 - 3.400 = 56.600 euros.

- Segundo, hay que aplicar a la base liquidable general la escala prevista en el artículo 63.1. 1º de la Ley, que tiene varios tramos con diferentes tipos de gravamen. Para ello, hay que ir sumando las cuotas íntegras de cada tramo hasta llegar al que corresponde a la base liquidable general. En este caso, el tramo es el que va desde 35.200 hasta 60.000 euros, con un tipo de gravamen del 18,50%. La cuota íntegra se obtiene sumando las cuotas íntegras de los tramos anteriores y aplicando el tipo de gravamen al resto de la base liquidable general que queda por gravar. En este caso, la cuota íntegra es:

- Cuota íntegra del primer tramo (0 - 12.450 euros): 12.450 × 9,50% = 1.182,75 euros
- Cuota íntegra del segundo tramo (12.450 - 20.200 euros): 7.750 × 12% = 930 euros
- Cuota íntegra del tercer tramo (20.200 - 35.200 euros): 15.000 × 15% = 2.250 euros
- Cuota íntegra del cuarto tramo (35.200 - 56.600 euros): 21.400 × 18,50% = 3.959 euros
- Cuota íntegra total: 1.182,75 + 930 + 2.250 + 3.959 = 8.321,75 euros

- Tercero, hay que minorar la cuota íntegra en el importe derivado de aplicar a la parte de la base liquidable general correspondiente al mínimo personal y familiar, la escala prevista en el artículo 63.1. 1º de la Ley. En este caso, el mínimo personal y familiar es de 5.550 euros según el artículo 56 de la Ley²³⁴⁵, por lo que hay que aplicarle la escala del impuesto y restar el resultado a la cuota íntegra:

- Cuota íntegra del primer tramo (0 - 5.550 euros): 5.550 × 9,50% = 527,25 euros
- Cuota íntegra a minorar: 527,25 euros
- Cuota íntegra minorada: 8.321,75 - 527,25 = 7.794,50 euros

- Cuarto, hay que restar a la cuota íntegra minorada la deducción en la cuota íntegra para obtener la cuota líquida estatal. En este caso, la deducción en la cuota íntegra es de 9.015 euros según el enunciado del problema:

- Cuota líquida estatal: 7.794,50 - 9.015 = -1.220,50 euros

- Quinto, hay que restar a la cuota líquida estatal las retenciones y los ingresos a cuenta para obtener la cuota diferencial estatal. En este caso, las retenciones son de 10.000 euros y los ingresos a cuenta son de 1.200 euros según el enunciado del problema:

- Cuota diferencial estatal: -1.220,50 - (10.000 + 1.200) = -12.420,50 euros

- Sexto, hay que calcular el tipo medio de gravamen estatal y el tipo marginal. El tipo medio de gravamen estatal se obtiene multiplicando por 100 el cociente resultante de dividir la cuota líquida estatal por la base liquidable general, según el artículo 63.2 de la Ley. En este caso, el tipo medio de gravamen estatal es:

- Tipo medio de gravamen estatal: (-1.220,50 / 56.600) × 100 = -2,16%

El tipo marginal es el tipo de gravamen que se aplica al último euro de la base liquidable general, es decir, al tramo en el que se encuentra la base liquidable general. En este caso, el tipo marginal es el del cuarto tramo de la escala del impuesto, que es el 18,50%.

- Tipo marginal: 18,50%

En el ejemplo, la cuota diferencial estatal es negativa, lo que significa que el contribuyente tiene derecho a una devolución de la Agencia Tributaria. La cantidad que le devolverían sería el valor absoluto de la cuota diferencial estatal, es decir, 12.420,50 euros.

Lección VIII Elementos cuantitativos del tributo

Capítulo XIII Tipo de gravamen y tarifa (55LGT)

Capítulo XIII C. Deuda tributaria

Tras lo visto encontramos esta que está constituida por la cuota diferencial (positiva si lo es tras lo visto), por lo que está constituida por la cuota o cantidad a ingresar resultante de la obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta (art. 58.1) que hemos visto; además de los recargos sobre bases o cuotas a favor del Tesoro o de otros entes públicos (art. 58.2.d): los previstos en los arts. 12 LOFCA, 38.2, 134 y 153.1.a) TRLRHL. Se le puede además sumar el “contenido eventual o accidental” [art. 58.2. letras a) a c)]: interés de demora, recargos del art. 27 LGT, y recargos del período ejecutivo del art. 28 LG¹². A esto no se le incluyen las sanciones por infracciones tributarias (art. 58.3).

El privilegio general del crédito tributario es un derecho que tiene la Administración para cobrar primero que otros acreedores cuando hay una deuda tributaria que no se ha pagado y hay varios procedimientos de ejecución sobre los bienes del deudor. Este derecho se aplica a cualquier impuesto y a cualquier procedimiento de ejecución, salvo que:

- El otro acreedor tenga un derecho real sobre el bien, como una hipoteca o un usufructo, y lo haya inscrito antes en el registro correspondiente.
- El bien esté afectado por alguna garantía especial a favor de la Administración, como la hipoteca legal tácita o la afección de bienes.
- El deudor esté en concurso de acreedores, en cuyo caso se aplica lo que dice la Ley Concursal.

Este derecho no lo tienen los créditos tributarios de otros países o de organizaciones internacionales, a menos que haya un acuerdo de asistencia mutua que diga lo contrario.

Capítulo XIII D. Hipoteca real tácita (78LGT)

Para el caso de los impuestos que recaen sobre bienes inmuebles se da que la ley establece que las deudas derivadas de estos tributos están garantizadas con una hipoteca sobre estos bienes que no está inscrita y no necesita constituirse, sino que existe por mandato legal. Esta hipoteca es preferente sobre otras hipotecas y sobre otros acreedores hipotecarios.

La hipoteca legal tácita es, por lo tanto, una garantía que tiene la Administración para cobrar el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) y el Gravamen Especial de Bienes Inmuebles de No Residentes (GEBI).

Esta garantía se aplica automáticamente sobre los bienes inmuebles que generan estos impuestos, sin necesidad de hacer ningún trámite ni inscribirlo en ningún registro. Esta garantía le da a la Administración prioridad para cobrar frente a otros acreedores o compradores del inmueble, aunque estos tengan un derecho real inscrito antes.

Artículo 78. Hipoteca legal tácita.

En los tributos que graven periódicamente los bienes o derechos inscribibles en un registro público o sus productos directos, ciertos o presuntos, el Estado, las comunidades autónomas y las entidades locales tendrán preferencia sobre cualquier otro acreedor o adquirente, aunque éstos hayan inscrito sus derechos, para el cobro de las deudas devengadas y no satisfechas correspondientes al año natural en que se exija el pago y al inmediato anterior.

¹² (estos son aquellos que se pagan durante este periodo forzoso en el que el contribuyente paga en cuando se le dice, lo contrario al periodo voluntario que es en el que paga cuando quiere dentro del plazo, en el ejecutivo la administración puede cobrarse por los medios que haga forma. Aunque se parezca a una relación con particulares se da que hay una peculiaridad que es que esto está descompensado, dado que si el señor A tiene una deuda con el señor B tiene que poner una demanda para que se le pague y es entonces cuando se le embarga y se le cobra forzosamente; esto lleva tiempo dinero y plazos. Pero la administración lo puede hacer por sí sola, envergando cuentas, y enviando al registrador para que ponga de nota que está embargado los bienes por la administración, y esto se debe a los poderes de auto tutela de esta, que es lo que la faculta durante el periodo ejecutivo a actuar por sí misma por lo que para que la gente no entre en este periodo le incluye además un recargo del 20% al que se le cobre en este periodo, normalmente consistirá en la deuda tributaria más el 20%.

Lección VIII Elementos cuantitativos del tributo

Capítulo XIII Tipo de gravamen y tarifa (55LGT)

Esta prioridad se limita a las deudas del año en curso y del año anterior que no se hayan pagado. Si hay otras deudas más antiguas, la Administración puede pedir al deudor o exigirle que constituya una hipoteca especial sobre el inmueble, que es una garantía que sí requiere un trámite y una inscripción y que se rige por las normas de las hipotecas.

Capítulo XIII E. Afección de bienes (79 LGT)

Esta es parecida a la anterior, pero es distinta la afección de bienes es una medida que permite a la Administración cobrar la deuda tributaria de quien compra un bien o un derecho que está sujeto a un impuesto. No es una garantía real, sino una responsabilidad subsidiaria del comprador.

Solo se aplica cuando la ley lo establece, como en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. No afecta a las operaciones sujetas al IVA. En el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, hay una medida similar para los casos en que cambia el titular del inmueble.

La afección de bienes se puede inscribir en el Registro de la Propiedad y, si no se hace, el comprador puede quedar exento si tiene buena fe registral, normalmente la afección está inscrita, por lo que se aplica.

Artículo 79. Afección de bienes.

1. Los adquirentes de bienes afectos por ley al pago de la deuda tributaria responderán subsidiariamente con ellos, por derivación de la acción tributaria, si la deuda no se paga.
2. Los bienes y derechos transmitidos quedarán afectos a la responsabilidad del pago de las cantidades, liquidadas o no, correspondientes a los tributos que graven tales transmisiones, adquisiciones o importaciones, cualquiera que sea su poseedor, salvo que éste resulte ser un tercero protegido por la fe pública registral o se justifique la adquisición de los bienes con buena fe y justo título, en establecimiento mercantil o industrial, en el caso de bienes muebles no inscribibles.
3. Siempre que la ley conceda un beneficio fiscal cuya definitiva efectividad dependa del ulterior cumplimiento por el obligado tributario de cualquier requisito por aquella exigido, la Administración tributaria hará figurar el importe total de la liquidación que hubiera debido girarse de no mediar el beneficio fiscal, lo que los titulares de los registros públicos correspondientes harán constar por nota marginal de afección.

En el caso de que con posterioridad y como consecuencia de las actuaciones de comprobación administrativa resulte un importe superior de la eventual liquidación a que se refiere el párrafo anterior, el órgano competente procederá a comunicarlo al registrador competente a los efectos de que se haga constar dicho mayor importe en la nota marginal de afección.

Capítulo XIII F. Derecho de retención (80LGT)

El derecho de retención es una medida que permite a la Administración quedarse con las mercancías que se importan desde fuera de la Unión Europea, hasta que se pague el impuesto correspondiente. Se aplica a los impuestos que afectan al comercio exterior, como los aranceles, el IVA y los impuestos especiales (Ceuta, Melilla y Canarias están fuera, por lo que desde allí hay que pagarlo).

Si el importador no paga o no ofrece una garantía suficiente, la Administración puede retener las mercancías en la aduana ("me quedo con tus bienes hasta que pagues"). Esta medida está regulada por el Código Aduanero de la UE.

Capítulo XIII G. Prohibición de disponer de inmuebles de una sociedad (art. 170.6 LGT; 88 bis RGR)

El último supuesto es cuando alguien que es socio de una sociedad tiene deudas con la administración, entonces le embargan las acciones para que no las pueda vender, lo que hace este es que como administra la sociedad, empieza a vender inmuebles de la sociedad, por lo que en estos casos puede pedirle a la sociedad que no venda ningún bien de ella, aunque no sea el obligado tributario.

Por lo tanto, la Administración podrá acordar, como medida cautelar, la prohibición de disponer sobre los bienes inmuebles de una sociedad

- cuando se hubieran embargado al socio las acciones o participaciones de la sociedad; y

Lección VIII Elementos cuantitativos del tributo

Capítulo XIII Tipo de gravamen y tarifa (55LGT)

- el socio tiene el control efectivo, total o parcial, directo o indirecto, de la sociedad– aunque el procedimiento de recaudación no se dirija contra la sociedad
- inscripción de anotación preventiva en el Registro de la Propiedad

Otras medidas cautelares (art. 81 LGT) y otras garantías para el aplazamiento y fraccionamiento del pago de la deuda (art. 82 LGT): remisión.

Repaso rápido		
(hecho de forma automático [con IA])		
Con-cepto	Definición	Ecuación
Base im-ponible	Magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible	Fijada legalmente según el método de determinación (estimación directa, objetiva o indirecta)
Cuota ín-tegra	Resultado de aplicar el tipo de gravamen a la base liqui-dable	$CI = BL \times TG$
Cuota lí-quida	Resultado de aplicar a la cuota íntegra las deducciones, bonificaciones, adiciones o coeficientes que establezca la ley	$CL = CI - \text{Deducciones} - \text{Bonificacio-nes} + \text{Adiciones} + \text{Coeficientes}$
Cuota di-ferencial	Resultado de restar a la cuota líquida el importe de los pagos a cuenta, las retenciones, las deducciones o las cuo-tas que se hayan efectuado o practicado	$CD = CL - \text{Pagos a cuenta} - \text{Retencio-nes} - \text{Deducciones} - \text{Cuotas}$

Además de estos conceptos, en este documento se mencionan otros que podrían ser de interés al calcular los cuatro anteriores, como son:

- Base liquidable: magnitud resultante de practicar, en su caso, las reducciones legales en la base imponible
- Tipo de gravamen: cifra, coeficiente o porcentaje que se aplica a la base liquidable para obtener la cuota íntegra
- Tarifa: conjunto de tipos de gravamen aplicables a las distintas unidades o tramos de la base liquidable
- Deuda tributaria: está constituida por la cuota o cantidad a ingresar resultante de la obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta, así como por los recargos e intereses que procedan
- Garantías del crédito tributario: son los medios que aseguran el cobro de la deuda tributaria por parte de la Administración tributaria, como el privilegio general del crédito tributario, la hipoteca legal tácita, la afección de bienes, el derecho de retención o la prohibición de disponer

Concepto	Ecuación	Significado de las variables
Base imponible	— $BI = I - G$ (estimación directa)	— BI: base imponible
	— $BI = M \times I$ (estimación objetiva)	— I: ingresos
	— $BI = P \times S$ (estimación indirecta)	— G: gastos
	— $BI = R - RD$ (IRPF)	— M: módulos
	— $BI = RC + A$ (Impuesto sobre Sociedades)	— P: indicios o presunciones
	— $BI = VN - DG$ (Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones)	— S: signos externos de riqueza
		— R: rentas obtenidas
Cuota íntegra	— $CI = BI \times T$	— RD: reducciones aplicables
		— RC: resultado contable
Cuota líquida	— $CL = CI - D$ (IRPF e Impuesto sobre Sociedades)	— A: ajustes fiscales
	— $CL = CI \times CM$ (Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones)	— VN: valor neto de los bienes y derechos adquiridos
		— DG: deudas, cargas y gravámenes
Cuota diferencial	— $CD = CL - RIC$ (IRPF)	— CI: cuota íntegra
	— $CD = CL - PAC$ (Impuesto sobre Sociedades)	— BI: base imponible
Total, a ingresar	— $TI = HP + IVA - RIRPF$	— T: tipo de gravamen
		— CL: cuota líquida

Esta segunda tabla es una tabla hecha automáticamente que recopila de otra forma las ecuaciones, cuidado con posibles errores en la confección de este resumen.

LIV

Lección IX Formas de extinción de la deuda tributaria

Capítulo XIV Concepto, régimen y contenido

El régimen jurídico de esto se encuentra en arts. 59 a 76 LGT y en los [arts. 32 a 63 RGR](#) aplicación subsidiaria de normas civiles (cfr. art. 7.2 LGT) pero nosotros nos centramos solo en la [ley general tributaria](#).

La extinción de la deuda tributaria es similar a la extinción de la obligación civil, aunque existe una regulación especial, porque pone fin a un procedimiento administrativo bien por la indisponibilidad del crédito (arts. 17.5 y 18 LGT) o bien por los privilegios y garantías del crédito tributario, etc.

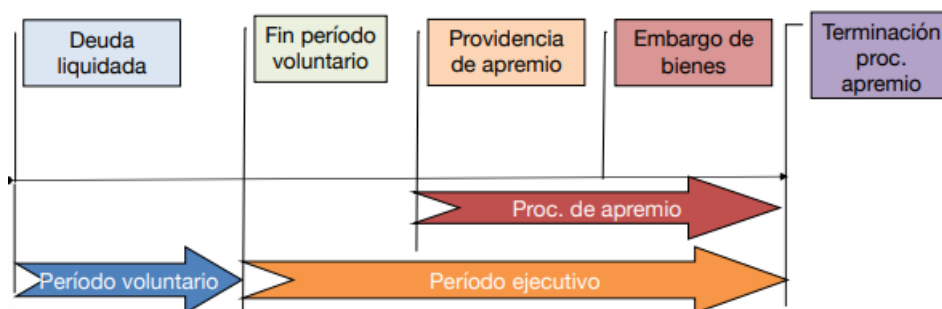
Las formas de extinción de esto son:



Por lo que o bien se hace por el pago, o bien por la prescripción por el paso del tiempo que extingue la deuda, o bien por compensación, cuando a esa misma persona la administración le debe dinero se compensan entonces; luego la condonación es raro pero se puede hacer y luego las formas especiales que se encuentran en la legislación aduanera.

El procedimiento de recaudación consiste en que para que se pueda extinguir una deuda tributaria es importante que esta primero exista, el procedimiento de recaudación no lo dan los artículos Arts. 60 – 76; 160 – 177 [Ley general tributaria](#).

Por lo que vemos como el proceso va a ser este:



Se da que en el periodo voluntario se da que el interesado paga cuando quiera, cuando se pasa al ejecutivo que se da tras este, se da que es el momento a partir del cual la administración puede actuar por su cuenta para intentar cobrar sus deudas, es en la providencia de apremio cuando se hace lo necesario con todos sus poderes para cobrarse, que es cuando dice que o se le paga o se cobra embargando los bienes del deudor, pudiendo después de esta dirigirse a este; el procedimiento termina cuando con este dinero se paga la deuda.

Lección IX Formas de extinción de la deuda tributaria

Capítulo XIV Concepto, régimen y contenido

Capítulo XIV A. Pago en periodo voluntario

Capítulo XIV B. Legitimación para realizar el pago

El legitimado para el pago es normalmente, el deudor, pero se da la posibilidad de pago realizado por un tercero ([art. 33.1 RGR](#)); por lo que se da que está legitimada cualquier persona, en período voluntario o ejecutivo, tenga o no interés en el cumplimiento de la obligación, lo conozca y lo apruebe el deudor o lo ignore, el tercero no está legitimado para subrogarse en el deudor y ejercitar sus derechos frente a la AT; el tercero puede repetir contra el deudor en los términos previstos en el CC (cfr. [art. 1158 CC](#)).

Capítulo XIV C. Lugar de pago ([art. 33.2 RGR](#))

Es en las cajas de los órganos competentes, en las entidades que presten, en su caso, el servicio de caja, en las entidades colaboradoras y demás personas autorizadas para recibir el pago, directamente o por vía telemática.

Pago realizado a un órgano no competente ([art. 33.3 RGR](#)) estos no liberan al deudor de su obligación y genera posibles responsabilidades para el perceptor que admita indebidamente el pago.

Capítulo XIV D. Formas o medios de pago ([art. 60 LGT; 34 a 40 RGR](#))

Preferentemente, salvo que se justifique imposibilidad de hacerlo, utilizando medios electrónicos ([art. 98.2 LPAC](#)): tarjeta de crédito y débito, transferencia bancaria, domiciliación bancaria, otros; se da el derecho de los interesados a cumplir las obligaciones de pago a través de medios electrónicos [[art. 53.1.h LPAC](#)] o bien en efectivo ([art. 34 RGR](#)) .

Los medios que se permiten en fin son:

- dinero de curso legal
- cheque ([art. 35 RGR](#)) – en entidades que prestan servicio de Caja, nominativo, cruzado, conformado o certificado por entidad deudora; este libera al deudor siempre que se haga efectivo, desde la fecha de entrada en caja
- tarjeta de débito y de crédito ([art. 36 RGR](#)), que sean admitidas por la entidad que presta el servicio de caja
- transferencia bancaria ([art. 37 RGR](#)) efectos liberatorios desde que se reciba por entidad que presta servicio de caja
- domiciliación bancaria ([art. 38 RGR](#)) cuenta de titularidad del OT abierta en una entidad de crédito, salvo que el titular que no sea OT autorice la domiciliación; comunicación de la orden de domiciliación a la AT, pago realizado en la fecha de cargo, sirviendo como justificante el expedido por entidad, posibilidad de exigir intereses a la entidad si ésta no efectúa el cargo en plazo.
- otros medios que se autorice (

Mediante efectos timbrados ([art. 39 RGR](#); Orden 11-10-2001, que aprueba modelos) AJD en letras de cambio y TPO en arrendamientos no admiten aplazamientos ni fraccionamientos ([art. 65.2.a LGT](#)).

En especie ([art. 40 RGR](#))

- no se admite en caso de deudas inaplazables ([art. 60.2.2º pfo LGT; 65.2 LGT](#))

Lección IX Formas de extinción de la deuda tributaria

Capítulo XIV Concepto, régimen y contenido

- solicitud previa al órgano de recaudación acompañada de valoración de bienes e informe de M^o Cultura u órgano competente
- solicitud en período voluntario impide apertura período ejecutivo, pero no devengo de intereses de demora
- solicitud que no cumpla requisitos determina apertura período ejecutivo
- plazo de 6 meses para resolución; silencio negativo
- previstos pagos en especie de bienes del Patrimonio Histórico Español en la regulación de algunos tributos (IRPF, IS, ISD, IP)

Capítulo XIV E. Momento del pago (art. 61 LGT)

– en efectivo

- cuando se haya realizado el ingreso en las cajas de los órganos competentes, oficinas recaudadoras o entidades autorizadas

– con efectos timbrados

- cuando se utilicen como indica el reglamento

– en especie

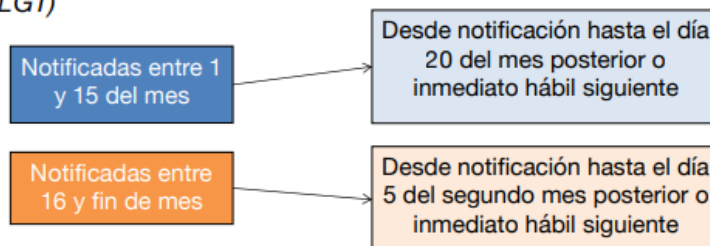
- en el momento señalado en su regulación (art. 40 RGR)

Capítulo XIV F. Plazos para el pago en el periodo voluntario

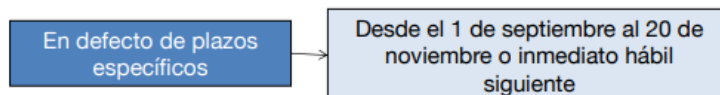
A) Deudas a ingresar mediante autoliquidación (art. 62.1 LGT)

Plazos que establezca la normativa de cada tributo

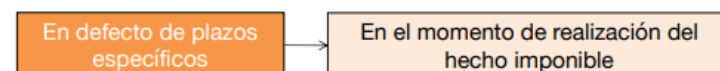
B) Deudas liquidadas por la Administración tributaria (art. 62.2 LGT)



C) Deudas de vencimiento periódico y notificación colectiva: IAE, IBI, IVTM (art. 62.3 LGT)



D) Deudas que deben abonarse mediante efectos timbrados (art. 62.4 LGT)



E) Deudas aduaneras y fiscales derivadas del comercio exterior (art. 62.7 LGT)

Plazos que establezca su propia normativa

Lección IX Formas de extinción de la deuda tributaria

Capítulo XIV Concepto, régimen y contenido

Capítulo XIV G. Aplazamiento y fraccionamiento del pago: remisión

Esto se regula en los arts. 65 LGT (reformado [RDL 3/2016](#)) y 82 LGT; 44 a 54 RGR; se da que la solicitud se dé con la prestación de garantías; devengo de intereses; supuestos de deudas no aplazables; en período voluntario o en ejecutivo antes de notificación de enajenación del bien embargado.

El Art. 14 RDL 7/2020 permite aplazar deudas tributarias de autoliquidaciones cuyo plazo presentación finalice entre 13-03-2020 y 30-05-2020, durante 6 meses, sin intereses durante los 3 primeros meses, con determinados límites cuantitativos

Capítulo XIV H. Supuestos de suspensión del ingreso sin prestación de garantía

– si otro OT presenta autoliquidación con importe a devolver ([art. 62.8](#) LGT)

- necesidad de que esté previsto en la ley reguladora del tributo: ej. supuesto de cónyuges en IRPF ([art. 97.6](#) LIRPF)

– si se comprueba que por la misma operación se ha pagado a la misma u otra AT o se ha soportado la repercusión de otro impuesto no deducible, siempre que el pago realizado y la repercusión sean incompatibles con la deuda exigida ([arts. 62.9](#) LGT y 42 RGR)

- Ej. ITP (TPO) – IVA 14

Capítulo XIV I. Efectos del pago

Los efectos del pago son: extinción de la deuda, liberación del deudor (y de responsables si los hay), liberación de garantías (si se constituyeron), levantamiento de medidas cautelares (si se impusieron).

Capítulo XIV J. Efectos de la falta de pago

En el caso de falta de pago se da que, si no hubo autoliquidación, liquidación administrativa de cuota más interés de demora, tiene su correspondiente período voluntario, posible procedimiento sancionador; si hubo liquidación, apertura automática de período ejecutivo con devengo de los recargos e intereses del art. 28 LGT.

Capítulo XIV K. Imputación de pagos (art. 63 LGT)

– autonomía de cada deuda tributaria

– se produce en supuesto de que existan varias deudas tributarias exigibles al mismo deudor y el pago sea insuficiente para todas ellas, esto es en período voluntario

– libertad del OT para imputar el pago a cualquier deuda (mismo criterio que [art. 1172](#) CC)

– el cobro de un débito de vencimiento posterior no extingue el derecho de percibir los anteriores no satisfechos esto en período ejecutivo

– la AT realiza la imputación teniendo en cuenta la antigüedad en función de la fecha de exigibilidad del crédito

Capítulo XIV L. Consignación de pagos (arts. 64 LGT; 43 RGR)

– tiene lugar ante un órgano administrativo, no judicial: Caja General de Depósitos u órgano equivalente de otras AAPP, o sus sucursales

– supuestos:

Lección IX Formas de extinción de la deuda tributaria

Capítulo XV Prescripción (art 66 a 70 LGT)

- cuando se interpongan las reclamaciones o recursos procedentes, suspensión de la ejecución del acto impugnado
- cuando la caja del órgano competente, entidades colaboradoras, entidades que presten el servicio de caja o demás personas autorizadas no admitan indebidamente el pago o no puedan admitirlo por causa de fuerza mayor, se da una liberación del deudor siempre que se comunique al órgano de recaudación

- importe es la deuda tributaria y, en su caso, costas.

Capítulo XV Prescripción ([art 66 a 70 LGT](#))

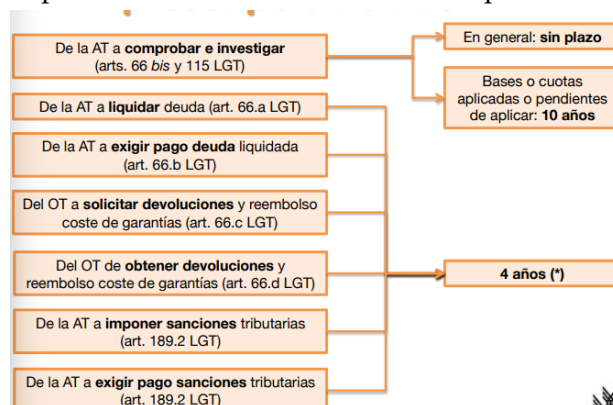
La prescripción es una forma de acabar con la deuda tributaria, pero también con algunos derechos que tiene la Administración tributaria (AT) y los obligados tributarios (OT). Por ejemplo, el derecho a liquidar la deuda, a exigir su pago, a solicitar devoluciones o a imponer sanciones. Para saber más sobre estos derechos y cómo se aplican los tributos, hay que consultar otros artículos de la [Ley General Tributaria](#) (LGT) y el régimen sancionador.

La prescripción en el Derecho Tributario tiene algunas características generales:

- No hay un solo plazo de prescripción para todo, sino que depende del derecho que se quiera ejercer y de las circunstancias de cada caso. Normalmente, el plazo es de 4 años, pero puede variar según lo que diga la LGT.
- El plazo de prescripción se puede interrumpir, es decir, parar el tiempo que queda para que se acabe. Cuando se interrumpe el plazo, se empieza a contar desde cero otra vez. La LGT dice cuándo se interrumpe el plazo y cómo se reanuda.
- El plazo se interrumpe cuando la AT o el OT hacen algo relacionado con el derecho que quieren ejercer. Por ejemplo, si la AT quiere liquidar una deuda, se interrumpe el plazo cuando le notifica al OT que va a hacerlo. También se interrumpe el plazo cuando hay actuaciones en otro país por normas de cooperación internacional.
- La interrupción del plazo afecta a todos los OT que tengan que ver con la deuda o la sanción, salvo que sean varios OT que deban una parte cada uno. También afecta a otras obligaciones tributarias que estén vinculadas con la que se quiere ejercer el derecho.
- La AT tiene que aplicar la prescripción, aunque el OT no se lo pida.

Hay que tener en cuenta que no es lo mismo la prescripción del derecho que la caducidad del procedimiento. La caducidad del procedimiento significa que se acaba el tiempo para hacer algo dentro del procedimiento. Por ejemplo, si la AT tiene 6 meses para liquidar una deuda y no lo hace, el procedimiento caduca. Pero eso no quiere decir que haya prescrito el derecho a liquidar la deuda, porque puede haberse interrumpido el plazo antes. Si el procedimiento caduca, la AT puede empezar otro nuevo para ejercer su derecho, siempre que no haya prescrito. Pero si el procedimiento ha caducado, lo que se haya hecho dentro de él no sirve para interrumpir la prescripción del derecho.

En la Imagen vemos los plazos generales de la prescripción.



Lección IX Formas de extinción de la deuda tributaria

Capítulo XVI Derechos de la administración

Capítulo XVI Derechos de la administración**Capítulo XVI A. Derecho a liquidar**

El derecho de la Administración Tributaria a liquidar una deuda tributaria empieza a contar desde el día después de que se termine el plazo para que el obligado tributario presente su autoliquidación o declaración. Si se trata de un tributo que se paga periódicamente mediante recibos, sin que haya que presentar ninguna autoliquidación o declaración, el derecho empieza a contar desde el día de devengo.

Este plazo se puede interrumpir por varias causas, lo que significa que vuelve a empezar desde cero. Una causa de interrupción es por acción de la AT, con conocimiento formal del OT, dirigida a liquidar, esto se puede hacer, aunque la acción se dirija inicialmente a una obligación tributaria distinta por la incorrecta declaración del OT (problema de tributos incompatibles, ej. TPO-IVA); además se da la extensión de la interrupción a las “obligaciones tributarias conexas”; vemos que aparece el problema de las “diligencias argucia”, necesaria efectividad del derecho que se ejercita; se da que los actos nulos no interrumpen, pero los anulables sí.

Otra causa de interrupción es por interposición de reclamaciones o recursos, actuaciones dentro de los mismos, remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal, presentación de denuncia ante Ministerio Fiscal, recepción de comunicación de un órgano jurisdiccional de paralización de procedimiento administrativo en curso. En estos casos, el plazo se reanuda cuando se resuelva definitivamente el proceso judicial o se levante la paralización o cuando el Ministerio Fiscal devuelva el expediente a la Administración Tributaria.

Por último, también se interrumpe el plazo si el obligado tributario realiza alguna actuación que demuestre (actuación fehaciente del OT) su intención de liquidar o autoliquidar la deuda tributaria (por ejemplo, si presenta una autoliquidación complementaria a la anterior).

Capítulo XVI B. Derecho a exigir el pago de una deuda liquidada

El derecho de la Administración Tributaria a exigir el pago de una deuda tributaria que ya ha sido liquidada empieza a contar desde el día después de que se termine el plazo para que el obligado tributario pague voluntariamente.

Si hay otro obligado tributario que responde solidariamente de la deuda, el plazo empieza a contar desde el mismo día, salvo que los hechos que le hacen responsable se produzcan más tarde, en cuyo caso el plazo empieza a contar desde que se produzcan esos hechos. Si hay otro obligado tributario que responde subsidiariamente de la deuda, es decir, que solo tiene que pagar si el deudor principal y el responsable solidario no lo hacen, el plazo empieza a contar desde que se le notifique la última actuación que la Administración Tributaria haya realizado para cobrar al deudor principal o al responsable solidario. Este plazo se puede interrumpir por varias causas, lo que significa que vuelve a empezar desde cero.

Una causa de interrupción es que la Administración Tributaria realice alguna actuación dirigida efectivamente a cobrar la deuda tributaria y se lo comunique formalmente al obligado tributario. Otra causa de interrupción es que el obligado tributario presente alguna reclamación o recurso contra la liquidación o el cobro de la deuda o que se realicen actuaciones dentro de los mismos. También se interrumpe el plazo si se declara el concurso del obligado tributario, si se ejercen acciones civiles o penales para cobrar la deuda o si se recibe una comunicación de un órgano judicial de paralización del procedimiento administrativo en curso. En estos casos, el plazo se reanuda cuando se resuelva definitivamente el proceso judicial o se levante la paralización o cuando se declare concluido el concurso. Por último, también se interrumpe el plazo si el obligado tributario realiza alguna actuación que demuestre su intención de pagar o extinguir la deuda tributaria.

Lección IX Formas de extinción de la deuda tributaria

Capítulo XVII Derechos del obligado tributario

Capítulo XVII**Derechos del obligado tributario**

Son 2 principalmente el Derecho a solicitar devoluciones o reembolso que se da cuando se hacen ingresos erróneos a la administración, o bien por superar la cantidad reclamada o bien porque se equivoca de tributo, el segundo es el derecho a

Capítulo XVII A. Derecho a solicitar devoluciones o reembolsos

El derecho del obligado tributario a solicitar la devolución de una cantidad que ha pagado de más o que no le correspondía pagar empieza a contar desde el día después de que se termine el plazo para pedir la devolución, si lo hay, o desde el día después de que se pueda pedir la devolución, si no hay plazo.

Si el obligado tributario ha hecho un ingreso indebido, es decir, ha pagado una cantidad que no debía o mayor de la que debía, el derecho empieza a contar desde el día después de que haya hecho ese ingreso o desde el día después de que se termine el plazo para presentar la autoliquidación en la que hizo ese ingreso.

Si el obligado tributario ha pagado un impuesto que no le correspondía y no ha pagado otro que sí le correspondía, el derecho empieza a contar desde que se resuelva cuál es el impuesto procedente.

Si el obligado tributario ha impugnado un acto de la Administración Tributaria y se ha dictado una sentencia o una resolución administrativa que reconoce que ese acto era improcedente, el derecho empieza a contar desde que esa sentencia o resolución sea firme.

Este plazo se puede interrumpir por varias causas, lo que significa que vuelve a empezar desde cero. Una causa de interrupción es que el obligado tributario realice alguna actuación que demuestre su intención de pedir la devolución o el reembolso de la cantidad. Otra causa de interrupción es que el obligado tributario presente alguna reclamación o recurso contra la denegación o la demora de la devolución o el reembolso o que se realicen actuaciones dentro de los mismos.

Capítulo XVII B. Derecho a obtener devoluciones o reembolsos

Esta es el derecho que se da tras el anterior cuando te han reconocido el hecho que se ha hecho un ingreso indebido y se tiene derecho a la devolución.

El derecho del obligado tributario a obtener la devolución de una cantidad que le corresponde o el reembolso del coste de las garantías que ha prestado empieza a contar desde el día después de que se termine el plazo que tiene la Administración Tributaria para hacer la devolución o el reembolso según la normativa de cada tributo.

Si la Administración Tributaria ha dictado un acuerdo reconociendo el derecho a la devolución o al reembolso, el plazo empieza a contar desde el día después de que se notifique ese acuerdo al obligado tributario. Este plazo se puede interrumpir por varias causas, lo que significa que vuelve a empezar desde cero.

Una causa de interrupción es que la Administración Tributaria realice alguna actuación dirigida a hacer efectiva la devolución o el reembolso. Otra causa de interrupción es que el obligado tributario realice alguna actuación que demuestre su intención de exigir el pago de la devolución o el reembolso. Otra causa de interrupción es que el obligado tributario presente alguna reclamación o recurso contra la denegación o la demora de la devolución o el reembolso o que se realicen actuaciones dentro de los mismos.

Lección IX Formas de extinción de la deuda tributaria

Capítulo XVIII Mas derechos de la administración

Capítulo XVIII Mas derechos de la administración**Capítulo XVIII A. Derecho a imponer sanciones tributarias y exigir su pago**

El derecho de la Administración Tributaria a sancionar a los obligados tributarios que hayan cometido infracciones **empieza a contar desde el momento en que se produjeron esas infracciones**. Este plazo se puede interrumpir por varias causas, lo que significa que vuelve a empezar desde cero.

Una causa de interrupción es que la Administración Tributaria realice alguna actuación que le comunique al obligado tributario su intención de sancionarlo. También se interrumpe el plazo cuando la Administración Tributaria realiza actuaciones para regularizar la situación tributaria del obligado tributario que ha dado lugar a las sanciones. Otra causa de interrupción es que el obligado tributario presente alguna reclamación o recurso contra la sanción o que se realicen actuaciones dentro de los mismos. También se interrumpe el plazo cuando se remite el expediente a la jurisdicción penal por si hubiera delito contra la Hacienda Pública.

Una vez impuesta la sanción la administración tiene el **derecho a exigir el pago de las sanciones** por lo que no encontramos con el derecho de la Administración Tributaria a exigir el pago de las sanciones que ha impuesto sigue las mismas reglas que el derecho a exigir el pago de las deudas tributarias.

Capítulo XVIII B. Derecho a comprobar e investigar

La [Ley 34/2015](#) introdujo una nueva regulación del derecho de la Administración Tributaria a comprobar e investigar las obligaciones tributarias de los obligados tributarios. Este derecho suele estar relacionado con el derecho a liquidar la deuda tributaria.

Normalmente, cuando el derecho a liquidar ha prescrito, no hace falta comprobar e investigar. Sin embargo, hay casos en que se puede comprobar e investigar obligaciones tributarias que ya han prescrito, porque tienen efectos en otras obligaciones que no han prescrito. Por ejemplo, las bases imponibles negativas o las deducciones que se generaron en un ejercicio y se compensaron o aplicaron en otro.

Estas comprobaciones e investigaciones no tienen un plazo determinado, salvo cuando se refieren a bases o cuotas compensadas o pendientes de compensar, o a deducciones aplicadas o pendientes de aplicar. En estos casos, el plazo es de 10 años desde que se presentó la autoliquidación o declaración del ejercicio en que se generó el derecho a compensar o aplicar.

Este plazo es más largo que el plazo normal para liquidar la deuda tributaria, que es de 4 años. Este plazo no impide que el obligado tributario tenga que presentar la contabilidad y las autoliquidaciones o liquidaciones donde se incluyeron las bases, cuotas o deducciones cuando se le requiera en un procedimiento de comprobación e investigación de ejercicios no prescritos.

Este derecho es una situación especial dado que tiene una regulación específica en cuanto a los plazos, dado que normalmente la administración comprueba e investiga para liquidar, por lo que normalmente este está vinculado al derecho a liquidar; sin embargo, resulta que en algunos supuestos el derecho a comprobar e investigar es independiente al derecho a liquidar¹³.

¹³ por ejemplo "El sujeto AA el 23-11-2022 vendió un inmueble, como precio de venta puso 300.000€ y el precio de compra fue de 180.000€ por lo que con la venta ha tenido un beneficio de 120.000€ pero este inmueble él lo compro el 14-06-2005; por lo que se da que llega el 30 de junio de 2023 y ha de presentar su IRPF por lo que se da que el 1 de julio de este año se da el compute de la prescripción del derecho a liquidar de la administración que es de 4 años y se extiende hasta el 01-07-2027; se da que el 8 de abril de

Lección IX Formas de extinción de la deuda tributaria

Capítulo XIX Efectos de la prescripción

Un impuesto en el que esta cuestión se da con frecuencia es en el impuesto de sociedades: “Tenemos una sociedad en la que en el año 2021 tiene pérdidas pero en el 2022 se dan beneficios”; se da que la ley de sociedades permite llevarme esos menos al año siguiente pudiendo arrastrar las pérdidas de un año al siguiente, se da que esta ley no pone plazos para este derecho, por lo que hay veces que se ejerce esto sobre las pérdidas de un periodo que ya ha prescrito por lo que se permite que la administración pueda investigar ese ejercicio prescrito.

Capítulo XIX Efectos de la prescripción

La prescripción tiene como efecto que se extinga la deuda o la sanción tributaria, o que se pierda el derecho a solicitar devoluciones o reembolsos. Todos los obligados tributarios se benefician de la prescripción, excepto cuando se trata de obligaciones mancomunadas.

En cuanto a las obligaciones formales, su cumplimiento depende de que no haya prescrito el derecho a determinar la deuda. Algunas obligaciones formales tienen un plazo de prescripción que viene dado por la normativa mercantil, a no ser que el plazo tributario sea más largo. Además, los obligados tributarios tienen que justificar el origen de los datos procedentes de periodos prescritos mientras dure el plazo de prescripción de la deuda tributaria que se vea afectada.

Capítulo XIX A. Otros supuestos de prescripción¹⁴

La prescripción también se aplica en otros casos relacionados con el Derecho Financiero. Por ejemplo, cuando se comete un delito contra la Hacienda Pública, que consiste en defraudar al fisco o aprovecharse indebidamente de beneficios fiscales. Si la cantidad defraudada supera los 120.000 euros, se trata de un delito del artículo 305 del Código Penal, que se castiga con prisión, multa y pérdida de ayudas públicas y beneficios fiscales durante un tiempo. Este delito prescribe a los 5 años. Pero si la cantidad defraudada supera los 600.000 euros, o si hay una organización o grupo criminal, o si se usan personas interpuestas, o si se recurre a paraísos fiscales o territorios de nula tributación, se trata de un delito agravado del artículo 305 bis del Código Penal, que se castiga con más prisión, más multa y más pérdida de ayudas públicas y beneficios fiscales. Este delito prescribe a los 10 años.

Otro caso de prescripción es el del derecho aduanero, que regula el comercio exterior y los impuestos que se aplican en las fronteras. En este caso, el plazo de prescripción es de 3 años, pero se amplía a 5 o 10 años si hay un delito, según el [artículo 103](#) del Código Aduanero de la Unión. Por último, también hay un plazo de prescripción para la obligación de devolver una ayuda de Estado que se haya concedido ilegalmente, es decir, que viole las normas de competencia de la Unión Europea. Esta obligación prescribe a los 10 años, según el artículo 17 del Reglamento (UE) 2015/1589 y el artículo 262 de la [Ley General Tributaria](#). Sin embargo, este plazo se puede suspender si hay un procedimiento ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea para resolver sobre la legalidad de la ayuda.

2024 le envían una notificación para comprobar su la declaración del 30 está bien hecho, por lo que la administración ha de comprobar si el beneficio que se dice tener es correcto, por lo que ha de investigar los sucesos de 2005 dado que tiene relevancia para la declaración de 2022 dado que el año 2005 esta prescrito no puede tocarlo, pero puede investigar para la del 2022”.

¹⁴ Pasamos prácticamente de esto

Lección IX Formas de extinción de la deuda tributaria

Capítulo XX Compensación (arts. 71 a 73 LGT; 55 - 60 RGR)

Capítulo XX Compensación (arts. 71 a 73 LGT; 55 - 60 RGR)

Es un Supuesto cada vez más frecuente, que facilita y agiliza la recaudación; Posibilidad de extinguir total o parcialmente una deuda tributaria compensando créditos reconocidos por acto administrativo a favor del mismo OT:

- no es necesario que el acto sea firme
- deben ser créditos reconocidos por la misma Hacienda Pública acreedora del obligado tributario, no de otra Administración (Res. TEAC 20-03-2019)
- A instancia del obligado tributario, es posible en período voluntario o en período ejecutivo
 - si se solicita en período voluntario, impide apertura de período ejecutivo, pero si el crédito no estaba reconocido se devengan intereses de demora hasta fecha de reconocimiento
 - plazo de resolución de 6 meses
- en caso de silencio administrativo: desestimación
- si se admite, tiene efectos desde solicitud o desde que se cumplan las condiciones si es momento posterior
- si se niega y se solicitó en período voluntario, se reabre período voluntario y se liquidarán intereses de demora
- si se niega y se solicitó en período ejecutivo, se debe abrir procedimiento de apremio
- Aplicable de oficio en determinados supuestos
 - deudas en período ejecutivo
 - cantidades a ingresar y a devolver resultantes de un mismo procedimiento de comprobación
- Posibilidad de una cuenta corriente tributaria (arts. 71.3 LGT y 138 a 143 RGGI)
 - sistema por el que se anotan todos los créditos y deudas de un mismo contribuyente (en los impuestos establecidos) en una cuenta específica que se liquida en fechas periódicas (31 marzo, 30 junio, 30 septiembre y 31 diciembre), con un saldo a ingresar o devolver
- La compensación también puede producirse en créditos/deudas entre Administraciones
 - de oficio, las deudas de CCAA, EELL y entidades de derecho público con el Estado (art. 73.2 LGT)

Capítulo XXI Otras formas de extinción

- Deducción sobre transferencias (arts. 74 LGT y 60 RGR; Disp. Ad.8ª LOFCA)
 - Deudas de las CCAA, EELL y demás entidades de derecho público con el Estado, con cargo a transferencias que deba realizar el Estado
- Condonación (art. 75 LGT) En virtud de ley (ej. situaciones de catástrofes; amnistías)
- Baja provisional por insolvencia del OT (arts. 76 LGT; 61 a 63 RGR)
 - declaración de deudor fallido y de crédito incobrable; no es un supuesto de extinción, ya que es posible la rehabilitación de la deuda durante el período de prescripción.

Lección X Principios constitucionales del derecho financiero

Los principios constitucionales del derecho financiero se refieren a la distribución de la carga tributaria y el gasto público entre los ciudadanos. En la vertiente de los ingresos, se encuentran los principios de justicia material, capacidad económica o contributiva (art. 31.1 CE), igualdad tributaria, generalidad, progresividad y no confiscatoriedad. En la vertiente de los gastos, se encuentran los principios de justicia material del gasto ([art. 31.2 CE](#)), asignación equitativa, eficiencia y economía en la programación y ejecución.

Los principios constitucionales del derecho financiero son muy importantes en la distribución de la carga tributaria y el gasto público entre los ciudadanos. En la vertiente de los ingresos, se establecen principios de justicia formal y reserva de ley tributaria (art. 31.3 CE). En la vertiente de los gastos, se establecen principios de competencia o legalidad presupuestaria (art. 134 CE) y estabilidad presupuestaria (art. 135 CE y LOEPSF). Además, existen otros principios constitucionales no específicamente tributarios como el principio de legalidad, seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad (Art. 9 CE), el principio de igualdad y derechos fundamentales (Arts. 14 a 29 CE) y el límite al uso del Decreto-ley (Art. 86 CE).

Los principios constitucionales del derecho financiero son muy importantes para la distribución de la carga tributaria y el gasto público entre los ciudadanos. En cuanto a la distribución de competencias presupuestarias y tributarias entre los entes públicos territoriales, el poder tributario es "originario" del Estado y "derivado" de las CC.AA. y Corporaciones Locales (art. 133 CE). Además, hay suficiencia de recursos de las Corporaciones Locales (art. 142 CE), competencia exclusiva del Estado en Hacienda General y Deuda del Estado (art. 149.1.14ª CE), autonomía financiera de las CC.AA. (art. 156 CE), recursos de las CC.AA. (art. 157.1 CE), regímenes forales (Disp. Ad. 1ª CE), régimen fiscal canario (Disp. Ad. 3ª CE) y régimen jurídico del ejercicio de las competencias financieras (art. 157.3 CE, LOFCA y Estatutos de Autonomía). También hay garantías en materia de Deuda Pública (art. 135.3 CE) como la reserva de ley, los créditos para satisfacer la deuda pública siempre se entienden incluidos en los Presupuestos y no pueden ser modificados mientras se ajusten a las condiciones de la ley de emisión y prioridad absoluta en el pago. El gasto público es controlado por el Tribunal de Cuentas (art. 136 CE).

Capítulo XXII Principio de reserva de ley tributaria

La reserva de ley tributaria es una regla establecida constitucionalmente que implica la obligación de regular ciertas materias por una norma con rango de ley y la prohibición, más o menos amplia, de la potestad reglamentaria en determinadas materias. En nuestro ordenamiento, esta reserva se encuentra en el artículo 31.3 de la [Constitución Española](#) respecto de las prestaciones personales o patrimoniales de carácter público y en el [artículo 133](#) de la misma Constitución respecto del poder tributario del Estado, las Comunidades Autónomas, las Corporaciones Locales y los beneficios fiscales. Además, el [artículo 8](#) de la [Ley General Tributaria](#) establece un listado orientativo de materias reservadas a la ley (reserva material impropia).

El principio de reserva de ley tributaria establece la obligación de regular ciertas materias por una norma con rango de ley y la prohibición, más o menos amplia, de la potestad reglamentaria en determinadas materias. Este principio tiene un fundamento plural que se basa en la tradicional garantía de autoimposición: preservación de la libertad y la propiedad individuales (no taxation without representation) y el principio democrático de autoimposición. Es necesaria la intervención del órgano con mayor legitimación democrática (Parlamento) en la regulación de las cuestiones esenciales de la vida pública. El procedimiento legislativo otorga garantías como la publicidad, transparencia, contradicción, proporcionalidad y responsabilidad de los representantes. Además, se

Lección X Principios constitucionales del derecho financiero

Capítulo XXII Principio de reserva de ley tributaria

garantiza la igualdad de los contribuyentes y se procura un sistema tributario justo y seguro jurídicamente. También se hace posible un control de constitucionalidad de la ley.

La reserva de ley tributaria es una regla establecida constitucionalmente que implica la obligación de regular ciertas materias por una norma con rango de ley y la prohibición, más o menos amplia, de la potestad reglamentaria en determinadas materias. La reserva se predica de las prestaciones patrimoniales públicas y comprende la creación ex novo del tributo y la regulación de sus elementos esenciales. Los elementos identificativos son el hecho imponible y los obligados tributarios, mientras que los elementos cuantitativos son la base, el tipo y la cuota. La colaboración reglamentaria es admisible por motivos técnicos o para optimizar el cumplimiento de las finalidades constitucionales o legales. La prohibición de remisiones al reglamento que, por su indeterminación, provoquen una degradación de la reserva está contemplada en el STC 19/1987.

El alcance de la colaboración del reglamento estará en función de la diversa naturaleza de las figuras jurídico-tributarias y de los distintos elementos de las mismas. El grado de concreción exigible a la ley es máximo cuando regula el hecho imponible y menor cuando regula otros elementos como el tipo de gravamen y la base imponible (STC 221/1992). Especial flexibilidad respecto de las tasas, en las que se evidencia, de forma inmediata y directa, un carácter sinalagmático (SSTC 185/1995, 233/1999).

En las prestaciones patrimoniales de carácter público que se satisfacen por la prestación de un servicio o actividad administrativa, la colaboración del reglamento puede ser especialmente intensa en la fijación y modificación de las cuantías (relacionadas con el coste del servicio o actividad), pero no en la creación ex novo de la prestación • Necesidad de verificar si la regulación establece los criterios idóneos para circunscribir la decisión de los órganos que han de fijar el quantum, desterrando una actuación no sometida a límites (SSTC 63/2003, 102/2005) – Establecimiento de un límite máximo de la prestación o de criterios idóneos para fijarlos.

La Aplicación en las CCAA y las CCLL, se da que la ley autonómica, al tener rango de ley, cumple con la reserva en la regulación de los tributos propios, así como en el ejercicio de competencias normativas en los tributos del Estado que estén cedidos.

Se da una matización de los pronunciamientos del TC en el caso de la imposición local (SSTC 179/1985, 19/1987, 221/1992 y 233/1999, 73/2011, ATC 123/2009)

- El Acuerdo del Pleno cumple con la garantía de autoimposición, pero la reserva tiene también otros fundamentos (igualdad de los contribuyentes y procuración de un sistema tributario)
- Necesidad de una subsistencia equilibrada entre la reserva de ley y la autonomía local – No puede extenderse hasta privar a las CCLL de cualquier intervención en la ordenación y exigencia del tributo, pero tampoco puede abdicar el legislador de toda regulación:
 - El legislador no podrá limitarse a una mediación formal
 - La CE no exige leyes meramente habilitadoras, sino leyes ordenadoras
 - Fijación de límites máximo y mínimo en los tipos de gravamen
- Necesidad de ley estatal, no autonómica (SSTC 233/1999, 184/2011)

Lección X Principios constitucionales del derecho financiero

Capítulo XXIII Principio de capacidad económica

Los límites materiales al uso del Decreto-ley y el ámbito de la reserva de ley no son ámbitos extensos (remisión a la lección IV)

- Rectificación de la STC 6/1983 por la STC 182/1997
- El Decreto-Ley es una norma con rango de ley que permite cumplir con la exigencia de reserva
 - aplicación de requisitos generales ex art. 86 CE: presupuesto habilitante y prohibición de afectar determinadas materias
- no afectar al deber constitucional de contribuir: modificación que, por su entidad cualitativa o cuantitativa, no suponga una alteración de la posición del contribuyente en el conjunto del sistema (remisión a lección sobre fuentes)

La reserva se extiende a la regulación de las exenciones, y en general, de los beneficios fiscales (art. 133.3 CE)

- Establecimiento, ampliación, reducción y supresión del beneficio fiscal
- Errática doctrina de la STC 6/1983

No se exige retroactivamente a la normativa preconstitucional (SSTC 150/2003; 10/2005)

Capítulo XXIII Principio de capacidad económica

Este se da en los artículos 31.1CE y en el 3.1 de la [Ley General Tributaria](#). El fundamento de la imposición se da en la “exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza donde la riqueza se encuentra” (STC 27/1981).

Se establece un límite para el legislador en la configuración de los tributos, el presupuesto de hecho del tributo y su cuantificación depende de un índice revelador de capacidad económica (renta, consumo, patrimonio, etc). Se da la aplicación del principio de normalidad de los casos (Giardina) el cual hace que la capacidad económica debe existir en la generalidad de los casos contemplados por el legislador al crear el tributo, la riqueza puede ser real o potencial, pero no inexistente, virtual o ficticia. La riqueza debe ser concreta o actual en el momento de entrada en vigor de la norma.

- ej. de riqueza potencial: ITI (STC 37/1987); imputación de renta inmobiliaria (STC 295/2006)
- ej. de riqueza ficticia: IIVTNU cuando hay pérdida de valor (STC 26/2017)

Además se ha de hacer distinción entre capacidad económica como fundamento de la tributación (“de acuerdo con”) y capacidad económica como medida del tributo (“en función de”). Respecto a la capacidad económica como criterio, parámetro o medida de la tributación, se produce revisión JTC contenida en ATC 71/2008 por STC 182/2021, en relación con método objetivo y único de determinación de la BI del IIVTNU

- En el ATC 71/2008: todo tributo debe gravar una capacidad económica, pero la modulación de la carga tributaria de cada contribuyente no tiene que estar presente en todos los tributos; por lo tanto, se predica del conjunto del sistema sólo es exigible en aquellos tributos que por su naturaleza y caracteres son determinantes del deber de contribuir (traslación doctrina sobre afectación al deber contribución para uso del Decreto-Ley).

Dentro de este límite al legislador para la configuración de tributos vemos también la Revisión de la JTC sobre capacidad económica como medida de la tributación en la STC 182/2021

- No rige con la misma intensidad en todos los tributos

Lección X Principios constitucionales del derecho financiero

Capítulo XXIII Principio de capacidad económica

- El legislador goza de amplio margen de libertad para configurar los tributos, por lo que puede dar preeminencia a otros valores o principios, respetando los límites de la CE
 - beneficios fiscales de interés general
 - medidas contra fraude o abuso
 - técnicas que no exijan cuantificación exacta, para evitar complejidad
 - tributos con fines extrafiscales
- La renuncia a gravar según la capacidad económica real mediante bases objetivas no puede ser arbitraria, sino que exige justificación objetiva y razonable
- Para que un método estimativo de la BI sea constitucionalmente legítimo por razones de simplificación o de practicabilidad administrativa debe – no ser el único método
 - gravar incrementos medios o presuntos (potenciales)

Vemos además la Admisibilidad de tributos con fines extrafiscales (SSTC 37/1987, 183/1993, 289/2000, 168/2004, la exigencia del tributo (o su exención) debe ser consecuencia de un índice de riqueza (no puede contradecir o desconocer la capacidad económica), El fin extrafiscal debe estar protegido constitucionalmente: La finalidad de recaudación se predica del conjunto del sistema, por lo que el uso de técnicas desgravarías no es incompatible, en principio, con la exigencia de capacidad económica; caso del impuesto sobre depósitos bancarios: aplicación de tipo cero (STC 26/2015).

Los supuestos de doble imposición no implican automáticamente inconstitucionalidad; la única prohibición de doble imposición es la establecida en art. 6 LOFCA, habría que analizarla desde el punto de vista de la capacidad económica y la no confiscatoriedad (ATC 71/2008).

Tenemos además un Programa u orientación para el legislador

- Conexión con el sistema tributario en su conjunto
- Mayor importancia de los tributos con índices más perfeccionados de capacidad económica (impuestos personales sobre la renta)
- Principio matriz del que derivan otros principios de justicia material con los que convive (igualdad, progresividad, generalidad, no confiscatoriedad)
 - Necesidad de relacionarlo con otros principios constitucionales, incluso con los relativos al gasto público

Lección X Principios constitucionales del derecho financiero**Capítulo XXIV Principio de generalidad (31CE)****Capítulo XXIV****Principio de generalidad (31CE)**

“Hacienda somos todos”: “Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos...”, El deber de contribuir incumbe a cualesquiera personas, físicas o jurídicas, nacionales o extranjeras, residentes o no residentes, que exterioricen una capacidad económica (STC 96/2002); Se prohíbe la concesión de privilegios tributarios discriminatorios (STC 96/2002). No excluye la existencia de exenciones o beneficios fiscales, siempre que respondan a fines de interés general que los justifiquen (STC 10/2005).

Capítulo XXV**Principio de igualdad del 14 y 31.1 de la CE**

Valor superior del ordenamiento jurídico (art. 1 CE), que se concreta en los arts. 9.2 CE (igualdad material), 14 CE (igualdad formal) y 31.1 CE (igualdad tributaria)

Distinción entre el art. 14 CE y el art. 31.1 CE establece igualdad subjetiva (art. 14 CE, “igualdad ante la ley”, vinculada a condiciones de la persona) vs. igualdad objetiva (art. 31.1 CE, “igualdad en la ley”, referida a distintas rentas o distintos obligados tributarios) (STC 159/1997; 295/2006); las personas jurídico-públicas no son titulares del derecho de igualdad del art. 14 CE (STC 239/2001). Se hace además distinción a efectos procesales, ya que la doctrina constitucional es la misma

- no cabe recurso amparo en el caso del art. 31.1 CE
- tendencia a eliminar esta distinción y analizar conjuntamente ambos arts. (STC 60/2015, caso de bonificación del ISD en Com. Valenciana limitada a residentes en esa Comunidad).

Deber de dispensar un mismo tratamiento a quienes se encuentran en situaciones jurídicas iguales, con prohibición de toda desigualdad que, desde el punto de vista de la finalidad de la norma cuestionada, carezca de justificación objetiva y razonable o resulte desproporcionada en relación con dicha justificación (STC 76/1990)

Esquema de razonamiento del TC (STC 60/2015; 52/2018; 40/2022)

- 1º Hay que concretar que las situaciones que se pretenden comparar sean iguales
- 2º Determinar si existe una finalidad objetiva y razonable que justifique el trato desigual a situaciones iguales
- 3º Determinar si las consecuencias jurídicas a las que conduce la disparidad de trato son razonables, por existir una relación de proporcionalidad entre el medio y el fin, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos

Igualdad en la aplicación de la ley: un mismo órgano no puede modificar su criterio sin una motivación razonable (STC 164/2005)

No ampara el derecho a imponer o exigir diferencias de trato en situaciones o supuestos desiguales (discriminación por indiferenciación) (STC 36/1999).

Capítulo XXVI

Principio de progresividad

Distinción con la proporcionalidad

- Proporcionalidad: a un aumento de la base corresponde un aumento de la cuota en la misma proporción
- Progresividad: a un aumento de la base corresponde un aumento de la cuota en mayor proporción

Se predica del conjunto del sistema tributario, y no de cada tributo en particular (STC 19/2012)

- No excluye la existencia de tributos proporcionales: IVA, IS, ITP, IIEE
- Deben tener un peso importante los tributos progresivos: IRPF, ISD, IP
- Dentro de los tributos progresivos, algunos aspectos del mismo pueden determinarse de forma proporcional (ser parcialmente progresivo)

Compatible con el principio de igualdad (SSTC 27/1981, 45/1989)

Prohibición de la regresividad

PROPORCIONALIDAD			PROGRESIVIDAD			REGRESIVIDAD		
Base imponible	Tipo medio gravamen	Cuota	Base imponible	Tipo medio gravamen	Cuota	Base imponible	Tipo medio gravamen	Cuota
100	21	21	100	10	10	100	10	10
200	21	42	200	25	50	200	7	14
300	21	63	300	50	150	300	5	15

Capítulo XXVII Prohibición de alcance confiscatorio

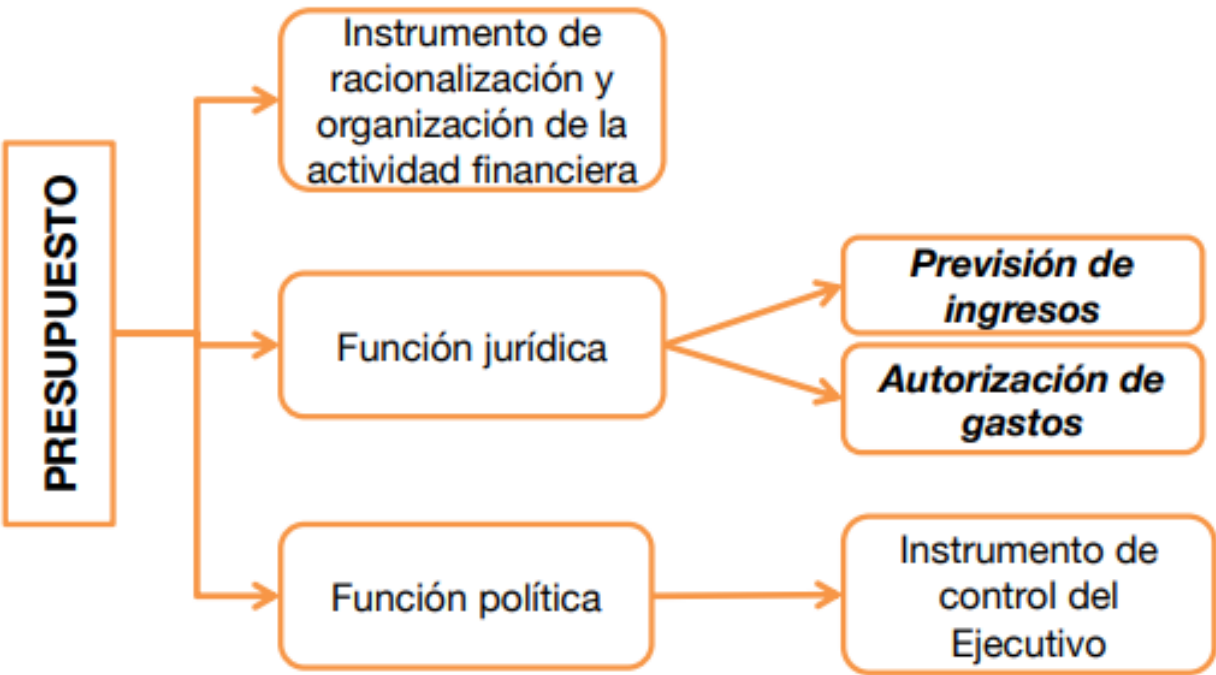
Exigencia lógica que obliga a no agotar la riqueza imponible (STC 150/1990)

- Ejemplos de alcance confiscatorio
 - En la jurisprudencia del TC
 - si mediante la aplicación de los distintos tributos se llegara a privar al sujeto de sus rentas y propiedades
 - si la progresividad del IRPF alcanzara un tipo medio de gravamen del 100%
 - cuando la cuota a pagar supera al incremento de valor realmente obtenido en el IIVTNU (STC 126/2019)
 - En la jurisprudencia del TS
 - pagos a cuenta del 20% para determinados profesionales, en la medida que superan la cuota del impuesto (STS 10-07-1999; 15-07-2000)

Capítulo XXVIII El presupuesto



Capítulo XXVIII A. Funciones de los presupuestos



Capítulo XXVIII B. Concepto legal

- Artículo 32 LGP:

Los Presupuestos Generales del Estado constituyen la expresión cifrada, conjunta y sistemática de los derechos y obligaciones a liquidar durante el ejercicio por cada uno de los órganos y entidades que forman el sector público estatal.

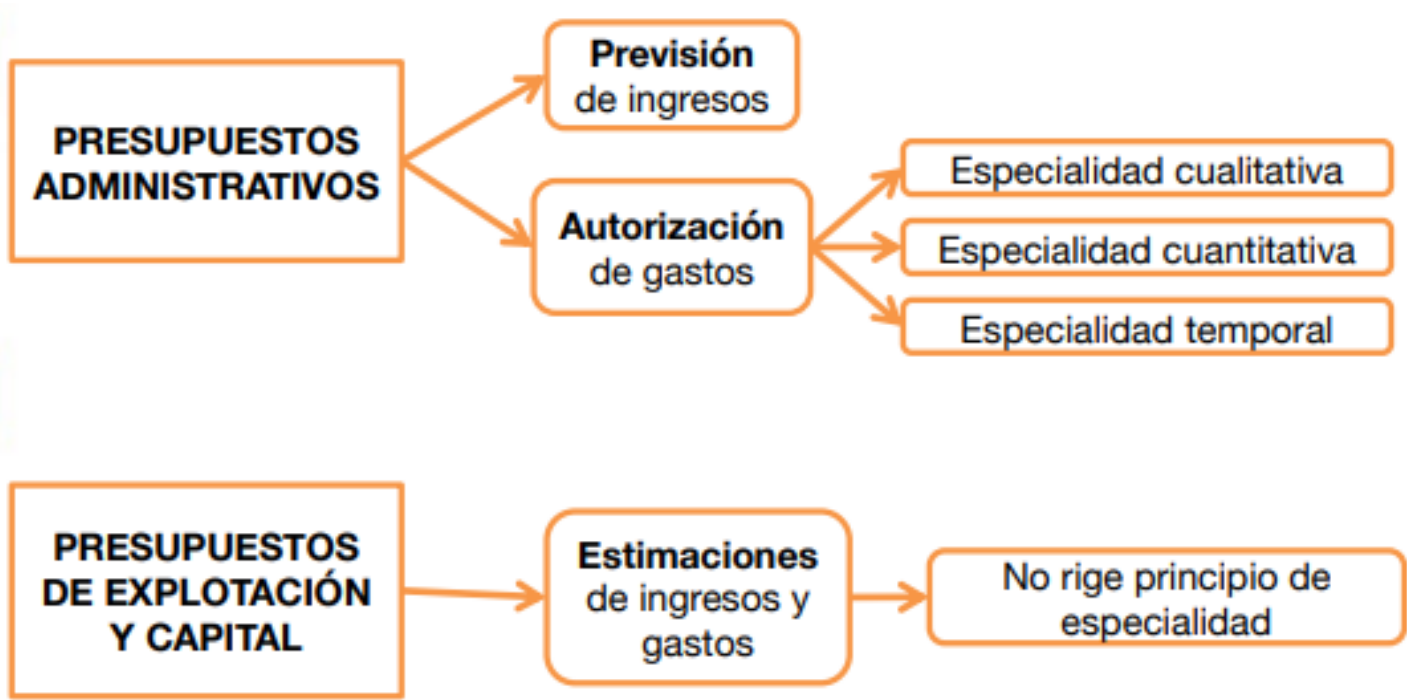
- Art. 31 TRLGHPA:

[...] El Presupuesto de la Junta de Andalucía constituye la expresión cifrada, conjunta y sistemática de las obligaciones que, como máximo, pueden reconocer la Junta de Andalucía, sus agencias administrativas y sus instituciones y de los derechos que prevean liquidar durante el correspondiente ejercicio, así como de las estimaciones de gastos e ingresos a realizar por las agencias públicas empresariales y de régimen especial, por las sociedades mercantiles del sector público andaluz, por la dotación para operaciones financieras de los fondos regulados en el artículo 5.3 de la presente Ley; así como por los consorcios, fundaciones y otras entidades que perciban transferencias de financiación y expresamente se prevean en la Ley del Presupuesto.

- Art. 162 TRLRHL:

Los presupuestos generales de las entidades locales constituyen la expresión cifrada, conjunta y sistemática de las obligaciones que, como máximo, pueden reconocer la entidad y sus organismos autónomos, y de los derechos que prevean liquidar durante el correspondiente ejercicio, así como de las previsiones de ingresos y gastos de las sociedades mercantiles cuyo capital social pertenezca íntegramente a la entidad local correspondiente.

Capítulo XXVIII C. Tipos de presupuestos por el principio de especialidad presupuestaria



Lección X Principios constitucionales del derecho financiero

Capítulo XXIX Principio de competencia o legalidad presupuestaria

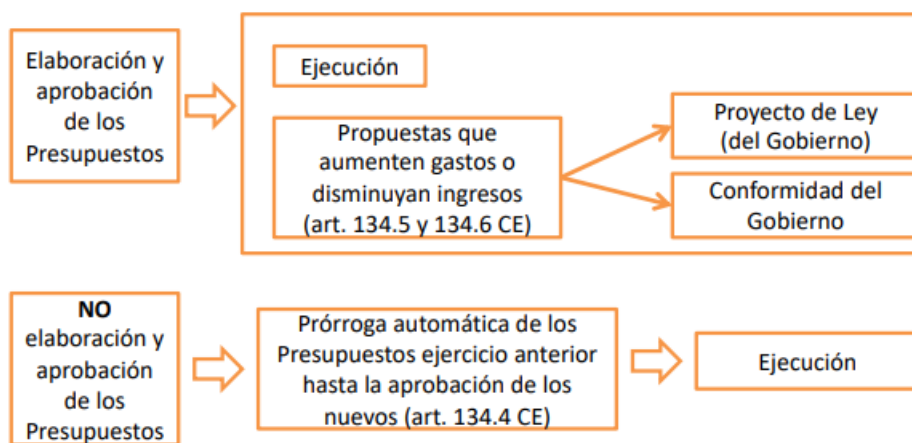
Capítulo XXVIII D. Separación de poderes en el ciclo presupuestario**La separación de poderes en el ciclo presupuestario****Capítulo XXIX Principio de competencia o legalidad presupuestaria**

- Principio constitucional de carácter formal que determina el modo en que se realiza el gasto público
 - “competencia presupuestaria”
- énfasis en el ejercicio de competencias por los distintos poderes públicos durante el ciclo presupuestario
 - “legalidad presupuestaria”
- énfasis en la forma que adopta el acto en el que se plasman los Presupuestos
- Referencia a la “bifurcación del principio de legalidad” (Sainz de Bujanda)
 - necesidad de autorización del Legislativo para la creación y regulación de tributos
 - necesidad de autorización del Legislativo para la aprobación de los gastos
- Distinción entre la función legislativa y la función de aprobar los Presupuestos (cfr. arts. 66.2 y 134 CE)
- Debate doctrinal histórico sobre el carácter formal o material de las Leyes de Presupuestos
 - si los Presupuestos son una auténtica ley o sólo en su apariencia
 - debate dado por zanjado por la jurisprudencia del TC: es una Ley en sentido formal y material, si bien con ciertas peculiaridades (STC 27/81)
- Especialidades en el proceso de planificación, elaboración y aprobación de los Presupuestos
 - fijación de objetivos de estabilidad presupuestaria y de deuda entre el Legislativo y el Ejecutivo (art. 15 LOEPSF)
 - iniciativa restringida al Ejecutivo en momento temporal determinado (antes 1 octubre)
 - procedimiento de tramitación especial

Lección X Principios constitucionales del derecho financiero

Capítulo XXIX Principio de competencia o legalidad presupuestaria

- tramitación preferente
- debate sobre totalidad en Pleno, debate en comisiones, votación en Pleno
- restricciones a las facultades de enmienda de los parlamentarios
 - las enmiendas que impliquen un aumento de créditos sólo se admiten si proponen una baja de igual cuantía en la misma sección (arts. 133.3 RC y 149.2 RS)
 - las enmiendas que impliquen una reducción de los ingresos requerirán la conformidad del Gobierno para su tramitación (art. 133.4 RC)
- restricciones a la modificación de los Presupuestos (arts. 134.5 y 134.6 CE) (SSTC 34, 44, 94, 139/2018; 17/2019)
 - se refiere al PGE aprobado y en vigor en cada momento
 - el Gobierno debe motivar y precisar las partidas presupuestarias afectadas; la conexión ha de ser directa e inmediata, actual y no hipotética
 - la Mesa del Congreso puede controlar técnicamente la motivación del Gobierno
 - posible vulneración del dº del art. 23.2 CE en conexión con el art. 23.1 CE



La Ley de Presupuestos es una ley singular, de contenido constitucionalmente predeterminado (SSTC 76/1992, 152/2014, 44/2015, 123/2016, 122/2018)

- No toda regulación puede ser incluida en Ley de Presupuestos, ya que se vulneraría tanto el art. 134 CE como el principio de seguridad jurídica (9.3 CE)
 - Contenido mínimo, esencial, indispensable o necesario
 - Previsión de ingresos
 - Autorización de gastos
 - Presupuesto de beneficios fiscales
 - Normas financieras que desarrollan y aclaran los estados cifrados para su ejecución congruente o simétrica en el respectivo período anual
 - Contenido eventual, posible o disponible

Lección X Principios constitucionales del derecho financiero

Capítulo XXIX Principio de competencia o legalidad presupuestaria

- Normas que guardan una relación directa con los ingresos o gastos
- Normas que respondan a los criterios de política económica del Gobierno
- Normas que sirvan a una mayor inteligencia o mejor ejecución del Presupuesto

– quedan en principio excluidas de las leyes de presupuestos las normas típicas del Derecho codificado u otras previsiones de carácter general en las que no concurre una vinculación inmediata y directa con el contenido esencial

– la clave radica en que la conexión con el objeto del Presupuesto (habilitación de gastos y estimación de ingresos) sea directa, inmediata y querida por la norma.

- Inclusión de modificaciones tributarias en la Ley de Presupuestos (art. 134.7 CE)
 - La Ley de Presupuestos no puede crear tributos
 - La Ley de Presupuestos sí puede modificarlos cuando una ley tributaria así lo prevea
 - las modificaciones sustanciales y profundas exigen habilitación previa
 - la “mera adaptación a la realidad” no exige esa habilitación previa
 - ley tributaria es cualquier ley, salvo la de Presupuestos, que regule elementos concretos de la relación tributaria
 - Los créditos destinados al pago de intereses y capital de la Deuda Pública se entienden siempre incluidos y no pueden ser objeto de enmienda o modificación, mientras se ajusten a las condiciones de la ley de emisión (art. 135.3 CE)
 - Los límites materiales a las Leyes de Presupuestos han provocado la existencia de “Leyes de Acompañamiento”.
 - “Leyes de Acompañamiento” a los Presupuestos (Leyes de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social) (SSTC 136/2011, 132/2013, 120/2014)
 - leyes multisectoriales de contenido heterogéneo que se tramitan en paralelo a la Ley de Presupuesto
 - han servido para crear tributos o introducir modificaciones tributarias que no se permiten por el art. 134 CE
 - técnica legislativa deficiente, pero no supone una lesión del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE) o del principio democrático (art. 1 CE)
 - no se aplican límites materiales del art. 134 CE
 - en relación con el correcto ejercicio del derecho de enmienda dentro del procedimiento legislativo (enmiendas introducidas en Senado por grupo mayoritario), la conexión de homogeneidad con el objeto de la iniciativa legislativa ha de entenderse de forma flexible para que atienda a su funcionalidad
- Aplicación a los Presupuestos de las CCAA. (SSTC 116/1994, 3/2003, 223/2006, 7/2010, 108/2015, 99/2018, 141/2018)

Lección X Principios constitucionales del derecho financiero

Capítulo XXX Principio de justicia material del gasto (art. 31.2 CE)

- los límites al contenido eventual de la Ley de Presupuestos (art. 134.2 CE) son aplicables a los Presupuestos de las CCAA siempre que haya identidad sustancial en las normas que integren el bloque de constitucionalidad aplicable a la CA (LOFCA, Estatuto Autonomía)
- igualmente, la prohibición del art. 134.7 CE no es aplicable por analogía a las CCAA, es necesario que exista limitación expresa similar en el bloque de constitucionalidad aplicable a la CA.
- Especialidades en la vigencia temporal de la Ley de Presupuestos
 - en principio, año natural (arts. 134.2 CE y 34.1 LGP)
 - pero posibilidad de prórroga automática, en bloque, hasta la aprobación de un nuevo Presupuesto, sin que sea atribuible a órgano determinado (arts. 134.4 CE y 38 LGP)
 - vigencia temporal de las normas incluidas en los Presupuestos
- contenido mínimo: su vigencia se limita al ejercicio presupuestario
- contenido eventual: puede tener vigencia indefinida: STC 34/2005: tiene vigencia indefinida, salvo disposición expresa de la Ley en sentido contrario
- Especialidades en sus efectos: previsión de ingresos y autorización de gastos en presupuestos administrativos

Capítulo XXX Principio de justicia material del gasto ([art. 31.2 CE](#))

- Innovación constitucional con escasísima jurisprudencia (ATC 982/1986)
- Respuesta a demanda doctrinal por incorporar principios de justicia material en la vertiente del gasto público: descompensación respecto a la atención prestada a los principios tributarios
- Fundamenta el control del gasto público
- El principio debe aplicarse tanto en el momento de aprobar el reparto de gastos por el Legislativo, a través del Presupuesto, como en el momento de planificar y ejecutar el gasto por el Ejecutivo
- Encierra dos postulados constitucionales: 1) Asignación equitativa del gasto público; 2) Eficiencia y economía en la programación y ejecución del gasto público
- Asignación equitativa del gasto público: Prohibición del gasto injusto, arbitrario, contrario a aspiraciones sociales y económicas plasmadas en la CE, o que introduce desigualdades entre ciudadanos o territorios
 - Necesidad de que el gasto público se oriente a promover que las condiciones de igualdad y libertad sean reales y efectivas, y a remover los obstáculos que impidan su realización (art. 9.2 CE)
 - Necesidad de que el gasto público se oriente hacia la aplicación efectiva de los principios rectores de la política social y económica (arts. 39 a 52 CE)
 - Necesidad de organizar y prestar un nivel adecuado de servicios públicos, con acceso prioritario de los más desfavorecidos
 - Reverso de los principios de justicia tributaria material (capacidad contributiva, generalidad, progresividad, igualdad)

Lección X Principios constitucionales del derecho financiero

Capítulo XXXI Principio de estabilidad presupuestaria (nuevo art. 135 CE)

- Eficiencia y economía en la programación y ejecución del gasto público: necesidad de alcanzar unos objetivos determinados a un coste mínimo. Necesidad de obtener los máximos objetivos con un determinado volumen de gasto

– Legitima el uso por la Administración financiera de modernas técnicas de gestión y de control del gasto, surgidas en el sector privado; Ordena que se eliminen y eviten duplicidades innecesarias

– Principios de origen económico, que, al incluirse en la CE, adquieren fuerza jurídica vinculante

Capítulo XXXI Principio de estabilidad presupuestaria (nuevo art. 135 CE)

- Versión moderna del principio clásico de nivelación de presupuestos
- Exigencia del PEC y del TCEG firmado como consecuencia de la UEM
- Formulación constitucional (nuevo art. 135 CE), antes naturaleza cuasi- constitucional
 - se predica de todas las Administraciones Públicas
 - se prevé un límite máximo de déficit estructural para Estado y CCAA, en relación con el PIB
- los EELL deben estar en equilibrio presupuestario
- no superior al límite fijado por la UE (0,5%): se prevé un límite máximo del volumen deuda pública para el conjunto de Administraciones, en relación con el PIB
- no superior al límite fijado en el TFUE (60%): estos dos límites
- deben desarrollarse por Ley Orgánica
 - LO 2/2012, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera(LOEPSF)
- pueden superarse en caso de catástrofe natural, recesión económica o situación de emergencia extraordinaria
 - exige mayoría absoluta del Congreso de los Diputados



Lección X Principios constitucionales del derecho financiero
Capítulo XXXII Instrumentación de la estabilidad presupuestaria y la sostenibilidad financiera

Capítulo XXXII Instrumentación de la estabilidad presupuestaria y la sostenibilidad financiera

- Prohibición de déficit estructural, con carácter general (art. 11 LOEPSF)
- Límite al volumen de deuda pública del conjunto de las Administraciones Públicas (art. 13 LOEPSF)
- Control de la deuda comercial en el sector público (art. 13.6 LOEPSF)
- Variación del gasto limitada a la tasa de crecimiento (“regla de gasto”) (art. 12 LOEPSF)
- Prioridad absoluta de pago de la deuda pública (art. 14 LOEPSF)
- Establecimiento de objetivos de estabilidad presupuestaria (art. 15 LOEPSF)
- Establecimiento de objetivos de deuda pública (art. 15 LOEPSF)
- Fijación de un límite al gasto no financiero (“techo de gasto”) (art. 30 LOEPSF)

Capítulo XXXII A. Prohibición de déficit estructural (art. 11 LOEPSF)

- Regla general: prohibición de déficit estructural para todas las Administraciones Públicas
 - exigencia de equilibrio o superávit estructural
 - el déficit estructural se define como “déficit ajustado del ciclo, neto de medidas excepcionales y temporales”
- Calculado según la metodología utilizada por la Comisión europea
- Excepciones: en caso de reformas estructurales con efectos presupuestarios a largo plazo
- Se permite un déficit estructural máximo del 0,4 % PIB, o el límite menor que se fije por la normativa europea, para el conjunto de las Administraciones Públicas (según TECG, 0,5 % PIB; excepcionalmente, 1% PIB)
 - en caso de catástrofes naturales, recesión económica grave o situaciones de emergencia extraordinaria que escapen al control de las Administraciones Públicas
- Se permite déficit estructural (no limitado), pero sólo al Estado y las CC.AA.
- Exige apreciación por mayoría absoluta del Congreso de los Diputados
- Exige aprobación de un plan de reequilibrio que corrija el déficit estructural
- Corporaciones Locales y Seguridad Social deben estar en posición de equilibrio o superávit presupuestario

Capítulo XXXII B. Límite al volumen de deuda pública (art. 13 LOEPSF)

- Regla general: el volumen de deuda pública del conjunto de las AA.PP. no puede superar
- el 60% del PIB nacional: 44% para el Estado; 13% para todas las CC.AA.; 3% para todas las CC.LL.
- el límite fijado por la normativa europea: se realizará un reparto respetando la misma proporción anterior, el volumen de deuda pública de cada Comunidad Autónoma no puede superar el 13% del PIB regional

Lección X Principios constitucionales del derecho financiero

Capítulo XXXII Instrumentación de la estabilidad presupuestaria y la sostenibilidad financiera

- Excepciones: remisión al art. 11.3 LOEPSF: mismas circunstancias y condiciones que en caso de déficit estructural: catástrofes naturales, recesión económica grave o situaciones de emergencia extraordinaria que escapen al control de las AA.PP.
 - Se permite sólo al Estado y las CC.AA.
 - Exige apreciación por mayoría absoluta del Congreso de los Diputados
 - Exige aprobación de un plan de reequilibrio

Capítulo XXXII C. Regla de Gasto (art. 12 LOEPSF)

- La variación del gasto computable no podrá superar la tasa de crecimiento a medio plazo de referencia de la economía española: $\text{variación gasto computable} < \text{tasa de referencia crecimiento PIB}$, en caso de desequilibrio estructural de las cuentas o deuda públicas superior al objetivo
- el crecimiento del gasto público se ajustará a la senda establecida en los planes económico-financieros y de reequilibrio
- Se aplica a la Administración central, de las CCAA y de las CCLL
- Gasto computable: empleos no financieros definidos en términos del Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales, excluidos determinados tipos de gastos se podrá disminuir o aumentar en caso de cambios normativos que impliquen disminución o aumento de la recaudación
- Tasa de crecimiento: calculada por el Mº de Economía según la metodología empleada por la Comisión europea
- Los ingresos que se obtengan por encima de lo proyectado se dedicarán a reducir el nivel de deuda pública

Capítulo XXXII D. Límite máximo de gasto no financiero (art. 30 LOEPSF)

- Fijación de un límite máximo anual de gasto no financiero (“techo de gasto”)
 - se exige para el Estado, CC.AA. y CC.LL.
 - en caso del Estado, se aprueba conjuntamente con los objetivos de estabilidad y deuda pública y se informa al CPFF antes del 1 de agosto
 - CC.AA. informan al CPFF antes del 1 de agosto
 - implica que mayores ingresos no supondrán necesariamente mayores gastos, sino un menor déficit, o en su caso, un mayor superávit
 - Menores ingresos obligarían a reducir los gastos, para no incumplir el objetivo de estabilidad, aunque no se superara el límite máximo de gasto
 - limita las modificaciones presupuestarias, ya que no pueden provocar la superación de esa cifra máxima de gasto no financiero
 - en este límite no se computará el gasto que corresponda a la aplicación de los sistemas de financiación de CCAA y EELL

Capítulo XXXII E. Estabilidad presupuestaria: aplicación efectiva y mecanismos de coordinación

- Los sujetos sometidos a la normativa de estabilidad presupuestaria están obligados a
 - establecer los instrumentos y procedimientos necesarios en su normativa presupuestaria para adecuarla a la LOEPSF (art. 10.1)
- Corresponde al Gobierno del Estado
 - velar por la aplicación del principio de estabilidad en todo el ámbito subjetivo de la LOEPSF (art. 10.2)
 - establecer mecanismos de coordinación entre todas las Administraciones Públicas para garantizar la aplicación de la LOEPSF y su coherencia con la normativa europea (art. 10.3)
 - elaborar y publicar informes de cumplimiento de los objetivos de estabilidad presupuestaria, deuda pública y de la regla de gasto (art. 17)
- Creación de la AIReF (LO 6/2013)
 - tiene por objeto garantizar el cumplimiento efectivo por las AAPP del principio de estabilidad presupuestaria
 - realiza una evaluación continua del ciclo presupuestario y del endeudamiento público y analiza las previsiones económicas
 - emisión de informes, opiniones y estudio

Mecanismos para la aplicación efectiva de la LOEPSF

Mecanismos de supervisión	<ul style="list-style-type: none">• Autorizaciones de operaciones de créditos (arts. 13.4 y 13.5)• Informes de cumplimiento de AIReF y Mº Hacienda (art. 17)
Medidas preventivas	<ul style="list-style-type: none">• Automáticas (art. 18)• Advertencia de riesgo de incumplimiento (art. 19)
Medidas correctivas	<ul style="list-style-type: none">• Automáticas (art. 20)• Elaboración, aprobación y ejecución PEF y PR (arts. 21 a 24)
Medidas coercitivas	<ul style="list-style-type: none">• Acuerdos de no disponibilidad (art. 25.1.a)• Depósito con interés > sin interés > multa (art. 25.1.b)• Comisión de expertos > "propuesta" de medidas (art. 25.2)
Medidas de cumplimiento forzoso	<ul style="list-style-type: none">• Requerimiento al Presidente CA / CL (art. 26.1 y 26.2)• Suspensión autonomía CA / disolución CL (arts. 26.1, 26.2 y 26.3)
Repercusión de responsabilidad por incumplimiento del Dº UE (D.Ad. 2ª)	
Control de constitucionalidad de disposiciones y actos de las CCAA (D.Ad. 3ª)	

Lección X Principios constitucionales del derecho financiero

Capítulo XXXIII Poder tributario del Estado

Capítulo XXXIII Poder tributario del Estado

- Calificado como “poder tributario originario”: no significa que no está sometido a límites
- El legislador estatal es competente para regular (STC 192/2000): sus propios tributos; el marco general del sistema tributario en todo el territorio nacional (LGT); la delimitación de las competencias financieras de las CCAA respecto del Estado (mediante Ley Orgánica ex art. 157.3 CE: la LOFCA)
- El Estado como garante de la unidad de mercado y de la igualdad de las condiciones básicas de ejercicio de la actividad económica [cfr. art. 2.1.b) LOFCA)]
- El Estado como garante de un nivel base equivalente de la financiación de los servicios públicos fundamentales [art. 2.1.c) LOFCA]
- Respecto de las Corporaciones Locales, el Estado debe: hacer efectivo el principio de suficiencia financiera (STC 96/1990) y garantizar la subsistencia del principio de reserva de ley tributaria y de autonomía local (SSTC 19/1987, 233/1999 y 184/2011)
- Precedencia del poder tributario del Estado respecto de las CCAA en la selección de hechos imponible
 - prohibición de que las CCAA establezcan tributos propios sobre hechos imponible gravados por el Estado (art. 6.2, 1er. inciso LOFCA)
- Comparación del hecho imponible y del resto de elementos del tributo (STC 210/2012)
 - posibilidad de que el Estado establezca tributos sobre hechos imponible gravados por las CCAA
- Si ello implica disminución de ingresos para las CCAA, el Estado debe instrumentar medidas de compensación o coordinación (art. 6.2, 2º inciso LOFCA)

Capítulo XXXIII A. CCAA de régimen común

- CC.AA. de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía
 - Todas menos País Vasco y Navarra
 - En algunos territorios existen regímenes especiales por su singularidad geográfica y/o su organización política
 - Canarias (D.Ad. 3ª CE; D.Ad. 4ª LOFCA)
 - Ceuta y Melilla (D.Ad. 5ª LOFCA)
 - Régimen jurídico:
 - CE; LOFCA; Estatutos de Autonomía
 - Ley 22/2009, de Sistema Financiación CCAA
- Reconocimiento de la autonomía financiera (art. 156 CE)
 - en la vertiente del ingreso
 - capacidad para
 - establecer tributos propios

Lección X Principios constitucionales del derecho financiero

Capítulo XXXIII Poder tributario del Estado

- ejercitar competencias normativas y de aplicación sobre tributos estatales cedidos
- establecer recargos sobre tributos del Estado
- aptitud para acceder a un sistema de ingresos suficiente
- en la vertiente del gasto
 - libertad para fijar el destino y orientación del gasto público y para cuantificar y distribuir el gasto dentro de sus competencias, en el marco de la normativa de estabilidad presupuestaria

Capítulo XXXIII B. Poder tributario de las CCAA de régimen común

- Límites al poder financiero de las CCAA
 - principio de instrumentalidad (arts. 156.1 CE, 2.1.f LOFCA)
 - principio de solidaridad (arts. 156.1 y 158 CE; 2.1.e y 2.2 LOFCA)
 - principio de coordinación con la Hacienda estatal (art. 156.1 CE; art. 2.1 y 3 LOFCA)
 - principio de unidad (arts. 2, 138.2 y 139.2 CE; 2.1.a, 2.1.b, 2.1.c LOFCA)
 - principio de igualdad (arts. 138.2 y 139.2 CE; 2.1.a LOFCA)
 - principio de neutralidad (arts. 139.2 y 157.2 CE; 2.1.a y 9.c LOFCA)
 - principio de territorialidad (arts. 157.2 CE; 9.a, 9.b y 19.2.2º pfo. LOFCA) (SSTC 150/1990; 28/2019)
 - principio de lealtad institucional (art. 2.1.g LOFCA)
 - principio de corresponsabilidad (art. 2.1.d LOFCA)
 - prohibición de duplicidad en la imposición (arts. 6.2 y 6.3 LOFCA) (SSTC 122/2012, 210/2012, 74/2016, 94/2017, 120/2018, 4/2019, 22/2019, 28/2019, 43/2019)
 - prohibición de que las CCAA establezcan tributos propios sobre hechos imponible gravados por el Estado (art. 6.2, 1er. inciso LOFCA)
 - prohibición de que las CCAA establezcan tributos propios sobre hechos imponible gravados por las CCLL (art. 6.3, 1er. inciso LOFCA)
 - posibilidad de que las CCAA establezcan tributos propios sobre materias que la legislación local reserve a las CCLL, siempre que se establezcan medidas de compensación o coordinación adecuadas a favor de las CCLL (art. 6.3, 2º inciso LOFCA)
 - distinción entre hecho imponible y materia imponible: en relación con una misma materia, el legislador puede establecer distintos hechos imponible – se trata de evitar una doble imposición no coordinada para garantizar la existencia de un “sistema” tributario
 - para apreciar la doble imposición no basta con comparar los hechos imponible, sino también los restantes elementos del tributo y la finalidad extrafiscal del mismo y concluir que los tributos son coincidentes o equivalentes
 - la creación de tasas autonómicas por actividades y prestación de servicios debe vincularse con la competencia material (STC 71/2014)

Lección X Principios constitucionales del derecho financiero

Capítulo XXXIII Poder tributario del Estado

Capítulo XXXIII C. Territorios forales

- Territorios Históricos de Guipúzcoa, Álava y Vizcaya – D.Ad.1ª CE; D.Ad. 1ª LOFCA; EAPV (LO 9/1979); Ley 12/2002
 - sistema foral tradicional de concierto económico
 - tributos estatales
 - tributos concertados de normativa autónoma
 - tributos concertados de normativa común
 - contribución a los gastos generales del Estado mediante el sistema de “cupo”
 - competencias ejercidas a través de las Diputaciones Forales
 - normas forales fiscales
 - formalmente, tienen rango reglamentario; materialmente, cumplen función legislativa y el principio de autoimposición
 - “blindaje”: control de constitucionalidad por el TC (D.Ad. 5ª LOTC, incluida por LO 1/2010), admitido por STC 118/2016
- Comunidad Foral Navarra – D.Ad.1ª CE; D.Ad. 2ª LOFCA; LORAFNA (LO 13/1982); Ley 28/1990
 - sistema foral tradicional de convenio económico
 - contribución a las cargas generales del Estado mediante una “aportación económica”
 - competencias ejercidas a través de las instituciones de la Comunidad Foral de Navarra
- Pueden crear tributos propios a los que se les aplica la prohibición de doble imposición del art. 6.2 LOFCA (STC 110/2014)

Capítulo XXXIII D. Poder tributario de las Corporaciones Locales

- La CE garantiza que los recursos de las Haciendas locales serán suficientes, para el desempeño de sus competencias, pero no necesariamente que los recursos sean propios (art. 142 CE)
- Su poder tributario está predeterminado por una ley estatal (TRLRHL)
 - existencia de impuestos locales de exacción obligatoria: IBI, IAE, IVTM (art. 59.1. TRLRHL)
 - existencia de impuestos de exacción potestativa: ICIO, IIVTNU (art. 59.2 TRLRHL)
 - capacidad para determinar algunos elementos del impuesto, dentro de los márgenes prefijados en la ley estatal
 - imposibilidad de crear “impuestos propios”
- Principios de territorialidad y de neutralidad (art. 6 TRLRHL)
- Posibilidad de que las CCAA establezcan tributos sobre las materias que la legislación local reserve a las CCLL, con medidas de compensación o coordinación a favor de las CCLL (art. 6.3, 2º inciso LOFCA) (SSTC 37/1987 y 210/2012)

Lección X Principios constitucionales del derecho financiero

Capítulo XXXIII Poder tributario del Estado

Capítulo XXXIII E. Poder de gasto del Estado

- Obligado a establecer el marco general de la financiación de CCAA y CCLL de modo que garantice la autonomía financiera de las CCAA (art. 156 CE) y la suficiencia financiera de las CCLL (art. 142 CE)
- Obligado a establecer un Fondo de Compensación Interterritorial (art. 158.2 CE; 16 LOFCA)
- Posibilidad de establecer asignaciones de nivelación que garanticen un nivel mínimo en la prestación de los servicios públicos fundamentales (art. 158.1 CE; 15 LOFCA)
- Encargado de adoptar las medidas oportunas tendentes a conseguir la estabilidad económica y presupuestaria, así como el desarrollo armónico entre las diversas partes del territorio español [art. 2.1.b) LOFCA]
 - Corresponde al Estado velar por la aplicación del principio de estabilidad en todo el ámbito del sector público (art. 10.2 LOEPSF);
 - El Estado puede establecer topes máximos en materias concretas a las CCAA en la elaboración de sus Presupuestos, y también, topes generales para dichos Presupuestos, ya que la política presupuestaria es un instrumento de la política económica de especial relevancia, a cuyo través incumbe al Estado garantizar el equilibrio económico general, ex arts. 149.1.13, 149.1.14 y 156.1 CE (STC 134/2011)
- Tiene plena capacidad de decisión sobre el destino de sus recursos sin estar limitado al reparto competencial de los arts. 148 y 149 CE
 - Puede asignar recursos a materias que son competencia de las CCAA, pero en ese caso no puede establecer condiciones para el ejercicio por las CCAA de sus propias competencias
 - STC 13/1992 distingue 4 supuestos generales según el reparto competencial sobre la materia y otras circunstancias concurrentes

Capítulo XXXIII F. Poder de gasto de CC.AA. y CC.LL.

- Constitucionalidad de que el Estado, con base en los arts. 149.1.13 y 156.1 CE, en conexión con art. 149.1.14 CE, imponga a las CC.AA. y a las CC.LL. límites genéricos y específicos en la elaboración de sus Presupuestos, para la consecución de la estabilidad presupuestaria, sin menoscabo de su autonomía financiera y política (STC 134/2011)
- Comunidades Autónomas
 - tienen libertad para fijar el destino y orientación del gasto público, así como la cuantificación y distribución del mismo
 - el poder de gasto se vincula al desarrollo y ejecución de las competencias que ostenten (STC 13/1992)
 - principios presupuestarios establecidos en la LOFCA (art. 21) y en sus respectivos Estatutos de Autonomía
 - obligación de velar por su propio equilibrio territorial y por la realización interna del principio de solidaridad (art. 2.2 LOFCA)
 - sometimiento a la LOEPSF (art. 2.1.b)
- Corporaciones Locales
 - plena capacidad de decisión sobre el destino de sus fondos

Lección XI Derecho tributario de la unión europea

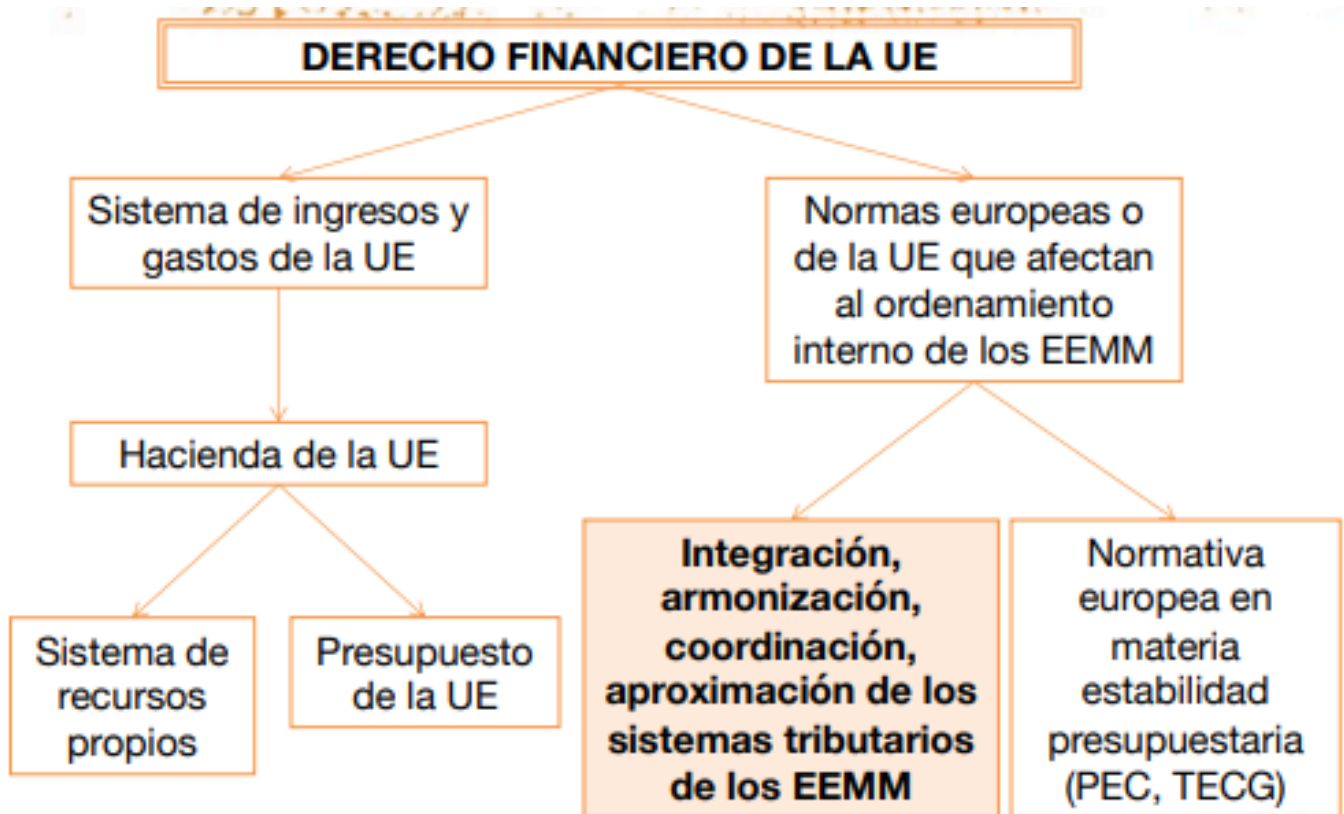
Capítulo XXXIV Derecho financiero de la UE

– plena disponibilidad de sus recursos, pero siempre para ejercer las competencias que le son propias (STC 48/2004)

– sometimiento a la LOEPSF (art. 2.1.c)

Lección XI Derecho tributario de la unión europea

Capítulo XXXIV Derecho financiero de la UE



Capítulo XXXIV A. ¿Existe realmente una “política fiscal de la UE”?

- No se menciona entre los objetivos de la UE (art. 3 TUE), ni entre sus competencias (arts. 3 a 6 TFUE)
- El Derecho de la UE no persigue
 - la sustitución de los sistemas tributarios nacionales por otro europeo unificado
 - la uniformidad en la regulación de los distintos tributos nacionales
- La armonización fiscal o la aproximación de leyes tributarias nacionales no es un fin en sí mismo sino un objetivo subordinado a los objetivos económicos de la UE
 - establecimiento y correcto funcionamiento de una unión aduanera y de un mercado interior en el que no existan barreras fiscales para la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales [arts. 3.3 TUE; 3.1.a) y 4.2.a) TFUE]
 - libre competencia no falseada a través de ayudas públicas de carácter fiscal [art. 3.1.a) TFUE]
 - establecimiento de una UEM [art. 3.4 TUE]
- Existen tributos nacionales fuertemente armonizados (IVA, IIEE)

Lección XI Derecho tributario de la unión europea

Capítulo XXXIV Derecho financiero de la UE

- La UE tiene “tributos propios” (Impuesto Salarios Funcionarios UE) y se prevé la creación de nuevos recursos propios (tasa digital, impuesto transacciones financieras)
- La UE ha aprobado medidas anti-abuso para – “garantizar el pago del impuesto allí donde se generen los beneficios y el valor”
 - “restablecer la confianza en la equidad de los sistemas fiscales y permitir a los gobiernos ejercer de forma eficaz su potestad tributaria”
- Directiva (UE) 2016/1164, anti-abuso IS
- Se ha elaborado una lista europea de jurisdicciones no cooperativas (“paraísos fiscales”)

Capítulo XXXIV B. Singularidades del Dº Tributario en la UE

- Consecuencia del miedo de los Estados a perder “soberanía fiscal”
 - la pérdida de la soberanía fiscal se produce, sin embargo, de hecho, por la aplicación de las reglas del mercado
- Escasas referencias expresas a la fiscalidad
- Predominio de la visión negativa del tributo
 - obstáculo que hay que suprimir, limitar o adaptar
- Ineficaz y excepcional modo de producción normativa
 - Se aplica, en la práctica totalidad de los casos, un procedimiento legislativo especial (antes, “de consulta”) consistente en
- propuesta de la Comisión; dictamen preceptivo no vinculante del Parlamento; decisión del Consejo de Ministros
 - El Consejo ECOFIN debe decidir, en la práctica totalidad de los casos, por unanimidad
- Derecho de veto de cualquier gobierno de un Estado que supone un riesgo de parálisis
 - Excepción: aduanas

Capítulo XXXIV C. Impacto del Derecho UE sobre Dº Tributario nacional

- El Derecho de la UE incide en múltiples ámbitos del Dº Tributario: impuestos directos e indirectos
- comercio internacional, incentivos fiscales a la actividad empresarial, tributación no residentes, etc.: procedimientos de aplicación de los tributos
- asistencia mutua, devolución de ingresos tributarios, etc.: en operaciones internacionales (intra-UE, y extra-UE) y también en operaciones internas
- Es el causante de buena parte de las reformas fiscales internas
- Importancia de los procedimientos de infracción abiertos contra España (y otros Estados) y del planteamiento de cuestiones prejudiciales por los jueces nacionales
- Importancia del contexto fiscal internacional: era post-BEPS; reto de la economía digital

Lección XI Derecho tributario de la unión europea

Capítulo XXXIV Derecho financiero de la UE

Capítulo XXXIV D. Algunos casos “españoles”

- STJUE 06-10-2006, Com/Esp: cálculo de la prorata en el IVA en caso de subvenciones
- STJUE 13-03-2008, Com/Esp: Deducción de gastos de I+D en el IS
- STJUE 11-09-2008, UGT-Rioja: selectividad territorial territorios forales
- STJUE 09-07-2009, Com/Esp: sujeción a ITP (OS) traslados a España de domicilio de sociedades desde otro EM
- STJUE 06-10-2009, Com/Esp: gravamen de ganancias patrimoniales a no residentes al 35% vs. residentes al 15%
- STJUE 06-10-2009, Com/Esp: exención premios de loterías
- STJUE 12-11-2009, Com/Esp: no sujeción al IVA actividad Oficinas Liquidadoras Registro
- STJUE 25-01-2010, Transportes Urbanos: reclamación de responsabilidad por incumplimiento Dº UE
- STJUE 3-06-2010, Com/Esp: corrección doble imposición dividendos pagados por sociedades españolas según sea R o NR entidad perceptora
- STJUE 15-11-2011, Com/Gibraltar y Esp/Com: Sistema tributario de Gibraltar
- STJUE 12-07-2012, Com/Esp y STJUE 25-04-2013, Com/Esp: inclusión en BI de rentas pendientes de imputación en el último ejercicio de residencia en España
- STJUE 17-01-2013, Com/Esp: tipo reducido IVA en ciertos productos farmacéuticos
- STJUE 13-06-2013, Promociones y Construcciones BJ 200: inversión sujeto pasivo IVA en concurso
- STJUE 26-09-2013, Com/Esp: régimen especial de IVA de agencias de viaje
- STJUE 27-02-2014, Jordi Besora: incompatibilidad IVMDH
- STJUE 03-09-2014, Com/Esp: tributación de los no residentes en ISD
- STJUE 11-12-2014, Com/Esp: designación representante fondos pensiones no residentes
- STJUE 17-12-2015, Esp/Com: no consideración como ayuda de Estado del “tax lease” (recurrida ante el TJUE)
- STJUE 21-12-2016, World Duty Free y Santander: consideración como ayuda de Estado de la amortización del fondo de comercio financiero
- STJUE 21-12-2016, World Duty Free y Santander: consideración como ayuda de Estado de la amortización del fondo de comercio financiero
- STJUE 27-06-2017, Escuelas Pías: consideración como ayuda de Estado la exención del ICIO en actividades económicas de la Iglesia Católica
- STJUE 20-09-2017, Elecdey Carcelen: compatibilidad del canon eólico Castilla- La Mancha con Directivas IIEE
- STJUE 26-04-2018, ANGED: consideración de Impuestos autonómicos sobre establecimientos comerciales como ayudas de Estado
- STJUE 25-07-2018: consideración como ayuda de Estado del “tax lease”
- STJUE 14-02-2019, Nestrade: devolución IVA soportado por sujetos no establecidos
- ATJUE 21-03-2019, Telefónica: aportación operadores de telecomunicaciones para financiar RTVE

Lección XI Derecho tributario de la unión europea

Capítulo XXXIV Derecho financiero de la UE

- SSTJUE 07-11-2019, UNESA: canon producción energía electrónica e impuestos sobre energía nuclear
- STJUE 21-01-2020, Banco Santander: los TEAs no pueden plantear cuestiones prejudiciales
- STJUE 03-03-2021, Oliva Park: compatibilidad Impuesto sobre Valor Producción Eléctrica con Directiva IIEE
- STJUE 01-07-2021, CB: inclusión del IVA en importe no facturado de operaciones ocultas
- STJUE 27-01-2022: régimen sancionador modelo 720

Capítulo XXXIV E. Principios fundamentales del Derecho de la UE

- Autonomía, carácter supranacional, poder de integración (art. 93 CE, DTC 1/2014)
- Atribución de competencias (art. 5.2 TFUE), proporcionalidad (art. 5.3 TFUE) y subsidiariedad (art. 5.4 TFUE)
- Primacía (SSTJUE Costa/Enel, Simmenthal, Costanzo), inaplicación de la norma interna contraria Dº UE por autoridades nacionales
 - posible vulneración del art. 24 CE (SSTC 145/12, 232/15)
- Efecto directo (SSTJUE Van Gend en Loos, Becker), vertical y horizontal
- Obligación de interpretación conforme, efecto indirecto y extensión de efectos (SSTJUE ICI, Leur Bloem)
- Protección de Derechos Fundamentos (art. 6 TUE; la Carta de DDFF de la UE)
- Responsabilidad en caso de incumplimiento (remisión) – distinción entre procedimientos de devolución de ingresos indebidos y de reclamación de indemnización por responsabilidad
 - autonomía procedimental, condicionada por equivalencia y efectividad

Capítulo XXXIV F. Devolución de ingresos tributarios indebidos

- Medio ordinario, de aplicación general
- Consecuencia de un procedimiento de gestión o de revisión en vía administrativa o judicial
- Devolución de la cuota más intereses de demora
- Excepciones: prescripción, enriquecimiento injusto, limitación (excepcional) de los efectos en el tiempo de la sentencia del TJUE, cosa juzgada, resolución firme
- Ejemplos en derecho interno: SSTs 27-03-2019, 28-03-2019, 13-11-2019: restricción injustificada a la libre circulación de capitales por aplicar retención en el IRNR a fondos de inversión establecidos en países terceros

Capítulo XXXIV G. Responsabilidad por incumplimiento

- Medio extraordinario, de aplicación excepcional
- Acción de responsabilidad extracontractual
- Requisitos establecidos por el TJUE (ej. SSTJUE Brinkmann, en IIEE; Lindopark, en IVA): que la norma jurídica violada confiera derechos; violación suficientemente caracterizada (subjetividad); relación de causalidad directa entre la violación y el daño
- Acto de cualquier poder público (administrativo, legislativo y judicial) del Estado, CCAA o EELL (STJUE Köbler)

Lección XI Derecho tributario de la unión europea

Capítulo XXXIV Derecho financiero de la UE

- Tiene por objeto la obtención de una indemnización que repare el daño
 - no se revisa acto de liquidación
 - no se devuelve necesariamente la deuda tributaria indebida ingresada
- Ejemplos: reconocimiento por el TS de responsabilidad al amparo del régimen anterior a leyes 39 y 40/2015: SSTs 19-07-2010 y 18-01-2011, prorata IVA subvenciones; STS 18-02-2016, “céntimo sanitario”; SSTs 17-10-2017 y 19-02-2018, inaplicación de normativa autonómica en ISD a no residentes comunitarios y extracomunitarios
- Procedimiento en derecho interno
 - Plazo de prescripción de 1 año para interponer la acción desde que se produce el hecho que motiva el daño (desde publicación de la STJUE en DOUE) (art. 67.1 Ley 39/2015)
- No obstante, no es necesario que haya STJUE
- No confundir con plazo de prescripción de 4 años del derecho afectado por el incumplimiento: se pueden reparar daños referidos a deudas tributarias prescritas, pero...
 - Requisitos establecidos en Ley 40/2015
- necesidad de que el reclamante haya obtenido, en cualquier instancia, sentencia firme desestimatoria de un recurso contra la actuación administrativa que ocasionó el daño, siempre que se hubiera alegado la infracción del Derecho de la UE posteriormente declarada (art. 32.5)
- daños indemnizables serán los producidos en los 5 años anteriores a la fecha de publicación de la sentencia, “salvo que la sentencia disponga otra cosa” (art. 34.1.2º pfo)
- requisitos establecidos por jurisprudencia TJUE: norma que confiera derechos, incumplimiento grave, nexo causal
 - Recurso de la Comisión al TJUE por incumplimiento de requisitos de equivalencia y efectividad, pendiente de resolución (IP/19/6299)

Capítulo XXXIV H. Acceso a la protección del derecho de la UE

- Protección natural: jueces y tribunales nacionales
- Recurso por incumplimiento ante TJUE (arts. 258-260 TFUE)
 - legitimación activa limitada a Comisión y EEMM
- los particulares pueden presentar denuncia a Comisión
- facultad discrecional de la Comisión
- poco utilizado por los Estados (ej. UK/Consejo en cooperación reforzada impuesto transacciones financieras)
 - fase precontenciosa y fase jurisdiccional
 - sentencia declarativa (ej. STJUE 03-09-2014, Com/Esp, ISD no residentes; STJUE 27-01-2022, modelo 720)
 - la falta de ejecución de la sentencia puede dar lugar a multas coercitivas (ej. SSTJUE 13-05-2014 y 14-12-2006, Com/Esp, ayudas fiscales vascas)
 - procedimientos abiertos: requisitos y procedimiento responsabilidad

Lección XI Derecho tributario de la unión europea

Capítulo XXXIV Derecho financiero de la UE

- Cuestiones prejudiciales (art. 267 TFUE)
 - mecanismo de cooperación entre TJUE y jueces nacionales
 - cuestiones de interpretación y de validez
 - “órgano jurisdiccional nacional” es concepto autónomo que interpreta TJUE
- STJUE 21-01-2020: los TEAs no pueden plantear cuestiones prejudiciales por falta de independencia, a pesar de arts. 237.3 LGT y 58 bis RGRVA (añadido por [Ley 34/2015](#))
- tribunales ordinarios y Tribunales Constitucionales
 - supuestos en que es obligatorio y facultativo plantear la cuestión
- diferencia entre cuestión de validez y de interpretación
- doctrinas del acto claro y del acto aclarado
 - relevancia constitucional de la falta de planteamiento de cuestión prejudicial

resumen JTC (STC 37/2019)

- Resulta contrario al derecho a un proceso con todas las garantías (art. 24.2 CE), dejar de aplicar una norma interna sin plantear cuestión prejudicial al TJUE, cuando exista una duda objetiva, clara y terminante sobre esa supuesta contradicción (SSTC 58/2004 y 232/2015);
- Resulta, igualmente, contrario al derecho a un proceso con todas las garantías (art. 24.2 CE), por alteración del sistema de fuentes, inaplicar una norma interna sin plantear cuestión prejudicial ante el TJUE cuando se fundamenta dicha decisión en la doctrina del “acto aclarado”, en los casos en que tal doctrina no puede ser invocada, es decir, cuando no sea posible afirmar que la cuestión planteada es materialmente idéntica a una que ya fue objeto anteriormente de una decisión con carácter prejudicial en un asunto análogo;
- En sentido contrario a lo anterior, dejar de plantear la cuestión prejudicial y aplicar una ley nacional supuestamente contraria al Derecho de la UE no vulnera el derecho a una tutela judicial efectiva si esa decisión es fruto de una exégesis racional de la legalidad ordinaria (SSTC 232/2015, 27/2013, 212/2014 y 99/2015);
- Asimismo, cumpliéndose con los requisitos de la doctrina del “acto aclarado”, corresponde al TC velar por el respeto de la primacía del Derecho de la UE cuando exista una interpretación auténtica del TJUE. En estos casos, el desconocimiento y preterición de esa norma de Derecho de la UE, tal y como ha sido interpretada por el TJUE, puede suponer una “selección irrazonable y arbitraria de una norma aplicable al proceso”, lo cual puede dar lugar a una vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva (STC 232/2015).

Capítulo XXXIV I. Imposición directa vs. indirecta

- Desigual grado de integración: En la **imposición indirecta** (sobre el consumo) ha sido fundamentalmente de carácter positivo ” (mediante la aprobación de Reglamentos y Directivas) y supone una armonización casi completa de los distintos elementos de los tributos, con base en el art. 113 TFUE. En la **imposición directa** (sobre la renta y el patrimonio) ha sido tradicionalmente de carácter “negativo” (por la vía jurisprudencial y el control de la Comisión), más parcial y lenta, con base en el art. 115 TFUE

Lección XI Derecho tributario de la unión europea

Capítulo XXXIV Derecho financiero de la UE

Capítulo XXXIV J. Armonización impuestos indirectos: aduanas

- La libre circulación de mercancías implica la creación de una unión aduanera (art. 28 TFUE)
 - Prohibición entre los EEMM de derechos de aduana de importación o exportación y de exacciones de efecto equivalente (art. 30 TFUE)
 - Prohibición entre los EEMM de restricciones cuantitativas a la importación o exportación y de medidas de efecto equivalente (arts. 34 y 35 TFUE)
 - Adopción de un arancel aduanero común para intercambios con terceros países (art. 31 TFUE)
 - Disposiciones fiscales complementarias
 - Prohibición de tributo interno discriminatorio (art. 110, 1er.pfo TFUE)
 - Prohibición de proteccionismo fiscal indirecto (art. 110, 2º pfo TFUE)
 - Prohibición de que los productos exportados a otro EM se beneficien de una devolución de tributos internos superiores al importe de aquellos con que hayan sido gravados (art. 111 TFUE)
- La unión aduanera es una competencia exclusiva de la UE [art. 3.1.a) TFUE] y los derechos de aduana es uno de los recursos propios tradicionales de la UE (Decisión 2020/253): la regulación de los derechos de aduana se realiza a través de normativa casi exclusivamente de la UE
- Regl. (UE) 952/2013, Código Aduanero de la Unión (CAU): Aplicación completa del nuevo Código a partir de 1 de junio de 2016
- Regl. Delegado (UE) 2015/2446 y Regl. de Ejecución (UE) 2015/2447
- Regl. Ejecución (UE) 2016/481
- Reg. (CEE) 2658/1987, que establece la TARIC
- Regl. (CE) 1186/2009, franquicias
 - La recaudación de los derechos de aduana se efectúa por las AATT de los EEMM, que retienen un 25% en concepto de gastos
- Irrelevancia del lugar de entrada/salida de los bienes: mismo arancel, pero distinto tipo de IVA (aunque es deducible)

Capítulo XXXIV K. Armonización positiva impuestos indirectos: IVA

- La norma fundamental es la Directiva 2006/112/CE (codificación), completada con otras Directivas (cooperación administrativa)
- Armonización casi completa: **Gravamen plurifásico** y proporcional sobre el precio del bien o del servicio, deducción de las cuotas soportadas, repercusión del impuesto, **Armonización del ámbito de aplicación**, sujetos pasivos, hecho imponible y sus reglas de localización, criterios de determinación de la base imponible, exenciones, sistema de deducciones, responsables. **No se han armonizado completamente los tipos gravamen**, aunque sí la existencia de tipo general, reducido, superreducido, cero o exención con deducción (o excepcionalmente dos tipos reducidos) (modernización a través de Directiva 2022/542)

Lección XI Derecho tributario de la unión europea

Capítulo XXXIV Derecho financiero de la UE

- Prohibición de creación de impuestos que tengan el carácter de impuestos sobre el volumen de negocios (STJUE Banca Popolare di Cremona)
- Actualmente en revisión: la propuesta de un nuevo régimen definitivo para operaciones intra-UE

Capítulo XXXIV L. Armonización impuestos indirectos

- Impuestos Especiales – Directiva 2008/118/CE (“marco” u “horizontal”), refundida por Directiva (UE) 2020/262 (plazo transposición hasta 31-12- 2021, régimen transitorio hasta 13-02-2023)
- Productos sujetos a I.EE.
 - Hidrocarburos, electricidad y otros productos energéticos (Directiva 2003/96/CE)
 - Alcohol y bebidas alcohólicas (Directivas 92/83/CEE y 92/84/CEE)
 - Labores del tabaco (Directiva 2011/64/UE)
- Armoniza estructura fundamental de los I.EE. sobre los productos citados
 - Cooperación administrativa: Regl. (CE) 389/2012
 - Límites a que los EEMM creen impuestos sobre consumos específicos (art. 1 Directiva 2008/118/CE; SSTJUE EKW y Wein & Co, Hermann)
- Impuestos sobre la operaciones societarias – Directiva 2008/7/CE
 - el objetivo es suprimir el impuesto, pero se permite mantener un impuesto armonizado, favoreciendo su reducción y supresión

Capítulo XXXIV M. Integración negativa sobre la imposición directa

- Jurisprudencia del TJUE sobre la base de preceptos no referidos específicamente a la fiscalidad: Principio de no discriminación por razón de la nacionalidad (art. 18 TFUE) y estatuto de ciudadanía de la UE (libre circulación y residencia, art. 21 TFUE); Libre circulación de personas, servicios y capitales (arts.45 a 66 TFUE); Régimen de ayudas de Estado (arts. 107 a 109 TFUE)
- La integración negativa actúa fundamentalmente en el ámbito de la imposición directa (sobre renta y patrimonio) pero también, en menor medida, en la imposición indirecta (sobre consumo) y en las disposiciones procedimentales de la LGT
- En principio, ausencia de armonización
 - los EEMM son libres para establecer la estructura y composición de su sistema tributario
 - los EEMM son libres para determinar el volumen de gasto público y su destino
- disparidad de tipos impositivos
- diferencias en el método de cómputo de las bases imponibles
- divergencias en los beneficios fiscales por circunstancias personales y familiares
- distintos sistemas de corrección de la doble imposición
- PERO “...aunque en el estado actual del Derecho comunitario, la materia de los impuestos directos no está incluida, como tal, en la esfera de competencia de la Comunidad, no es menos cierto que los Estados miembros

Lección XI Derecho tributario de la unión europea

Capítulo XXXIV Derecho financiero de la UE

deben ejercer las competencias que conservan respetando el Derecho comunitario" (STJUE 14-02-1995, Schumacker)

Capítulo XXXIV N. Principio de no discriminación (art. 18 TFUE)

- Expresión del principio de igualdad
- Según la jurisprudencia del TJUE, cubre: las discriminaciones directas basadas en la nacionalidad, las discriminaciones indirectas, encubiertas o disimuladas, esto es, basadas en criterios diferentes a la nacionalidad pero que conducen en la práctica al mismo resultado
- Por ejemplo, utilización del criterio de residencia en la fiscalidad: Residentes y no residentes, en principio, no están en una situación comparable; Excepcionalmente, existe situación comparable cuando el NR obtiene la mayor parte de las rentas o es titular de la mayor parte de su patrimonio en el EM donde no reside (STJUE Schumacker)
- No se aplica si existe otra disposición del TFUE que constituya un desarrollo o especificación de esta cláusula residual (es lo normal)
 - puede invocarse frente a las leyes tributarias nacionales en el caso de situaciones transfronterizas que no tienen un sustrato económico (STJUE Schempp)

Capítulo XXXIV O. Libre circulación de personas, servicios y capitales

- Esquema del razonamiento utilizado habitualmente por el TJUE
 - 1º Verificar si una determinada situación se encuentra incluida en el ámbito de una libertad de la UE (o de varias) y especificar en qué libertad (o en qué libertades)
 - 2º En caso afirmativo, examinar si se produce una situación de discriminación o de restricción
 - 3º En caso afirmativo, comprobar si la discriminación o restricción pudiera estar justificada
 - por una excepción prevista en el TFUE
 - por una "razón imperiosa de interés general" (coherencia del sistema tributario; eficacia de los controles fiscales; riesgo de evasión fiscal; equilibrio en el reparto de la potestad tributaria entre EEMM; fines extrafiscales)
 - 4º En caso afirmativo, comprobar si se cumple el principio de proporcionalidad

Capítulo XXXIV P. Ejemplos comisión/España

STJUE 03.09.2014, Comisión/España, C-127/12, ISD

- Existe restricción injustificada a la libre circulación de capitales (art. 63 TFUE) al permitir la ley española (Ley 22/2009, SFCA) que se establezcan diferencias en el trato fiscal de las donaciones y las sucesiones entre los causahabientes y los donatarios residentes y no residentes en España, entre los causantes residentes y no residentes en España y entre las donaciones y las disposiciones similares de bienes inmuebles situados en territorio español y fuera de éste
 - Aplicación de sólo la legislación estatal (y no de la legislación autonómica) cuando las sucesiones y no residentes son entre NR o cuando tienen por objeto bienes situados en otro EM

Lección XI Derecho tributario de la unión europea

Capítulo XXXIV Derecho financiero de la UE

- La aplicación de reducciones en la base imponible del ISD aprobadas por las CCAA depende de que exista conexión con el territorio de la CA
- No procede aplicar justificación art. 65,1, a) TFUE, ni está justificada por la eficacia de los controles fiscales y la lucha contra la elusión fiscal
- Ley 26/2014, de Reforma de la LIRPF añade Disp. Ad. 2ª LISD
 - Aplicación alternativa de la normativa de la CA

STJUE 27-01-2022, Comisión/España, C-788/19, modelo 720

- El régimen sancionador aplicable a la obligación de informar de los bienes y derechos poseídos en el extranjero previsto en la D.Ad. 18ª LGT es contrario a la libre circulación de capitales, por establecer una restricción que, aunque está justificada resulta desproporcionada
 - Existe restricción: claramente se trata de forma distinta la titularidad de bienes y derechos en España con respecto a los bienes y derechos en el extranjero
 - Puede estar justificado por eficacia de controles fiscales y lucha contra el fraude y evasión fiscal
 - Existe desproporción: efecto de imprescriptibilidad; elevada cuantía multas, en relación con previstas arts. 198 y 199 LGT
- Ley 5/2022 modifica arts. 39 LIRPF y 121 LIS, D.Ad. 18ª LGT
- Posibilidad de devolución de multas o de exigencia de responsabilidad del Estado legislador por vulnerar Dº de la UE

Capítulo XXXIV Q. Régimen de ayudas de Estado

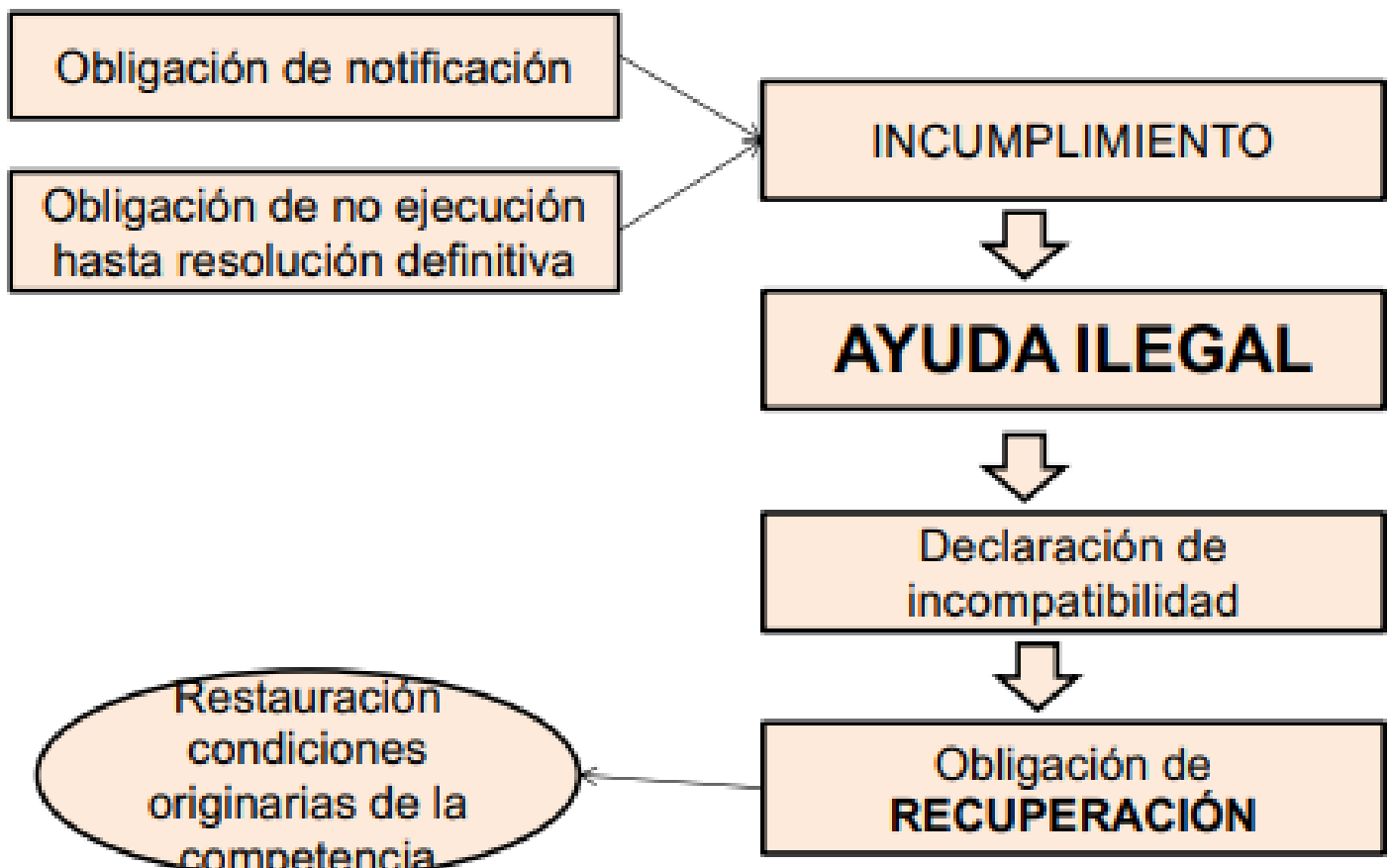
- Fuentes: - Arts. 107 a 109 TFUE - Regl. (UE) 2015/1589 (procedimientos); Regl. (UE) 2015/1588, Regl. (UE) 651/2014 y Regl. (UE) 1407/2013 (excepciones) - soft law y jurisprudencia TJUE y TGUE
- Prohibición de ayudas: - otorgadas por ente público de cualquier ámbito territorial (no sólo del Estado) - que beneficien de forma selectiva a determinadas empresas (en sentido amplio)
- Finalidad: Protección de libre competencia en mercado interior:
 - Libre acceso al mercado de los agentes económicos
 - Desarrollo de la actividad en igualdad de condiciones
- Concurrencia cumulativa de requisitos
 - Ventaja fiscal
 - Selectividad (más importante)
 - Financiación mediante fondos públicos
 - Afectación al comercio intracomunitario
 - Distorsión de la competencia

Lección XI Derecho tributario de la unión europea

Capítulo XXXIV Derecho financiero de la UE

Capítulo XXXIV R. Régimen de ayudas de Estado: excepciones

- Previstas en el art. 107.2 TFUE
 - aplicación automática, pero existe deber de notificar
 - ayudas de carácter social a consumidores individuales; ayudas por desastres naturales o acontecimientos excepcionales; ayudas para regiones afectadas por división de Alemania
- Previstas en el art. 107.3 TFUE
 - ayudas que se pueden considerar compatibles
 - no se autorizan ayudas que vulneren otras disposiciones del TFUE (libertades)
 - Exenciones por categorías: Regl. (UE) 2015/1588 y Regl. (UE) 651/2014
- ayudas a favor de PYMEs, protección medio ambiente, I+D+i, empleo y formación, cultura y conservación patrimonio, reparación daños catástrofes, entre otras
- no es preciso notificar si cumplen ciertos requisitos formales y cuantitativos: Regla de minimis: Regl. (UE) 1407/2013
- Marco temporal COVID-19 (2020/C 91 I/01), de 19-03-2020, modificado en varias ocasiones; marco nacional temporal.

Capítulo XXXIV S. Procedimientos de control (art. 108 TFUE; Regl. UE 2015/1589)

Lección XI Derecho tributario de la unión europea

Capítulo XXXIV Derecho financiero de la UE

Capítulo XXXIV T. Directivas impuestos directos

- Directiva 2011/96/UE: distribución de beneficios entre sociedades matrices y filiales localizadas en distintos EEMM
- Directiva 2003/49/CE: pagos de intereses y cánones entre sociedades filiales y matrices de distintos EEMM
- Directiva 2009/133/CE: supresión de objetivos fiscales, mediante sistema de diferimiento de la tributación, en operaciones de reestructuración de grupos societarios de distintos EEMM
- Directiva (UE) 2016/1164: norma general contra prácticas abusivas y otras medidas específicas anti- abuso en el IS
- Directiva (UE) 2017/1852: resolución de litigios entre EEMM por diferencias en la interpretación y aplicación de acuerdos y CDIs

Capítulo XXXIV U. Asistencia mutua entre Administraciones tributarias

- Directiva 2011/16/UE, en el ámbito de la determinación de deudas tributarias: obligación de intercambio de información tributaria
- sucesivas reformas para ampliar su alcance y establecer intercambio automático (DAC 1 a DAC7): otras formas de asistencia: notificaciones, controles fiscales simultáneos, presencia de funcionarios
- Directiva 2010/24/UE, en el ámbito de la recaudación: obligación de asistencia para lograr el cobro en un EM de un crédito originado en otro EM, modalidades: petición de cobro, intercambio de información, presencia de funcionarios, notificaciones, medidas cautelares.