

BLOQUE I: CUESTIONES INTRODUCTORIAS

LECCIÓN 1. ACTIVIDAD FINANCIERA Y RAMAS JURÍDICAS ENCARGADAS DE SU ESTUDIO

1. LA ACTIVIDAD FINANCIERA

La actividad financiera esta formada por un conjunto de actividades de distinta naturaleza (política, económica, jurídica...) dirigidas a obtener ingresos para satisfacer necesidades colectivas.

2. EL DERECHO FINANCIERO

El derecho financiero se encarga de las normas que regulan los mecanismos de obtención de recursos (ingresos) y gestión de gastos del Sector Público (formado por Estado Central, Autonomías, Municipios y ADROM u organismos autónomos). Tendrá por tanto dos vertientes: una referida a la obtención de ingresos y otra referida a los presupuestos de gasto.

3. EL DERECHO TRIBUTARIO

El derecho tributario forma parte del derecho financiero y se dedica al área de obtención de recursos por parte del sector público, principalmente a través de tributos, pero también a través de multas, cotizaciones...

El derecho tributario tiene dos grandes partes: una general que se encarga de qué es el tributo y cómo se lleva a cabo su aplicación, y otra especial, que se encarga del estudio de los distintos sistemas tributarios.

4. INTRODUCCIÓN AL CONCEPTO DE TRIBUTO Y LAS CLASES

Para llegar al concepto de tributo, partimos de la idea de prestación patrimonial de carácter público, que se caracterizan por la coacción y la finalidad de interés general; y según el art 31.3 CE sólo podrán establecerse conforme a la ley.

Si nos vamos a la LGT, en el art 2, los tributos aparecen definidos como prestaciones económicas o patrimoniales que son recaudadas por la Administración Pública por la realización de un supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener recursos para sostener gastos públicos.

Todos los tributos, independientemente de su denominación pueden clasificarse en tasas, contribuciones especiales o impuestos.

Las tasas son tributos en que el hecho imponible supone el uso privativo del dominio público, o bien la prestación de servicios o realización de actividades por parte de la administración; que no pueden ser ofertados por ningún organismo privado. (hay contraprestación)

Los impuestos son un tipo de tributo sin contraprestación, cuyo hecho imponible pone de manifiesto la capacidad económica del contribuyente. (no hay contraprestación)

Las contribuciones de carácter especial son un tipo de tributo cuyo hecho imponible supone la obtención por parte del obligado tributario de un beneficio especial o el aumento del valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o la ampliación de los servicios públicos. (hay contraprestación conjunta)

LECCIÓN 2. FUENTES

Las fuentes del derecho tributario aparecen enumeradas en el art 7 de la LGT y son:

- la Constitución
- los tratados internacionales
- las normas de la UE y otros organismos internacionales o supranacionales
- los reglamentos (ordenanzas y órdenes ministeriales)
- con carácter supletorio las disposiciones del derecho administrativo y del derecho común

1. LA CONSTITUCIÓN Y SU CARÁCTER NORMATIVO

La Constitución cumple un doble papel: se encarga de la organización del propio estado y es la norma jurídica de rango superior.

Normativamente, se caracteriza por tener eficacia directa, con lo cual, los jueces ordinarios están obligados a:

- respecto a las normas contrarias a la Constitución, si tienen rango inferior a la ley, podrán inaplicarlas por inconstitucionalidad, y si tienen rango de ley, de ser preconstitucionales quedarán directamente inaplicables; y si son posteriores a la Constitución, deberán presentar un recurso de inconstitucionalidad ante el TC.
- respecto al resto del ordenamiento jurídico, deberán de interpretarlo de acuerdo con los principios constitucionales.

2. LOS TRATADOS INTERNACIONALES Y EL DERECHO SUPRANACIONAL

Los tratados internacionales, una vez celebrados correctamente y publicados, pasan a formar parte del ordenamiento jurídico interno. Según los requisitos para celebrarlos hay tres tipos:

- aquellos que exigen una autorización por ley orgánica, al suponer una cesión de soberanía por la creación de un organismo supranacional
- aquellos que exigen una autorización de las Cortes por implicar la necesidad de modificar o derogar alguna ley nacional, o por afectar a alguno de los derechos o deberes fundamentales enumerados en la Constitución
- el resto, que sólo exigen una comunicación de la decisión final del gobierno a las Cortes y el Senado.

Así, vemos como los tratados internacionales ocupan un lugar intermedio con respecto a la CE y la ley, ya que:

- aquellos tratados que pudieran contradecir a la CE necesitarán previamente la autorización de las Cortes como requisito para ser celebrados
- y, en aquellos casos en que una ley del ordenamiento interno contradiga lo que dice el tratado internacional celebrado, esa norma quedará en “suspense” su aplicación en el ámbito en que rige el tratado internacional celebrado.

Respecto al derecho supranacional, el ejemplo más claro es el Derecho Comunitario. En este ejemplo observamos como la adhesión a un organismo supranacional supone una cesión de soberanía del estado miembro a ese organismo, a cambio de la creación de unos derechos y obligaciones que tendrán todos los ciudadanos de los estados miembros. Las normas del Derecho Comunitario se clasifican en derecho originario (tratados de creación: Roma, Ámsterdam, CEE...) y derecho derivado, que a su vez se clasifica en:

1) actos normativos de carácter vinculante:

-reglamentos: obligan a todos los estados miembros, tanto en el resultado como en las medidas y son de aplicación directa sin medidas de adaptación

-directivas: se dirigen a uno o varios estados miembros y son vinculantes en cuanto al resultado, pero no en cuanto a los medios; no son de aplicación directa, precisan el desarrollo de una normativa interna de adaptación

-decisiones: obligan a un estado miembro en el resultado y los medios

2) actos no vinculantes: dictámenes y recomendaciones.

En cuanto a la aplicación del derecho comunitario rigen los siguientes principios:

-principio de primacía: las normas comunitarias prevalecen sobre las normas internas del Estado miembro

-principio de efecto directo: las normas comunitarias son fuente directa de derechos y obligaciones pudiendo ser alegadas ante un tribunal. Aunque puede parecer que esto no es válido para las directivas, que necesitan ser desarrolladas por una norma interna, vemos que si pueden tener aplicación directa en los siguientes casos:

-si se trata de una relación contribuyente-Estado

-si el Estado incumple la obligación de transponer la directiva, pero en ella se observan derechos concretos de aplicación inmediata sin norma intermedia (efecto útil)

-además, según la doctrina stoppel, un Estado no puede alegar su propio incumplimiento para inaplicar la norma comunitaria.

3. LA LEY

En primer lugar es necesario establecer una distinción entre:

-principio de legalidad: los poderes públicos están sometidos a la ley, sólo pueden hacer lo que esta les permite

-reserva de ley: la regulación de una materia está reservada a la ley porque así lo establece la norma de rango superior: la CE. Las normas que no cumplan esta reserva son inconstitucionales

-preferencia de ley: en este caso, es una ley la que establece que cierta materia sólo puede ser regulada por ley. Es más fácil de cambiar, basta con deslegalizar la materia con una ley posterior, pero mientras no se produzca ese cambio, cualquier norma inferior que regule esa materia será ilegal.

Si nos centramos en materia tributaria, vemos que la LGT establece en el art.8 una preferencia de ley, pero la llama reserva de ley. En principio, la denominación parece errónea pq una ley no puede establecer una reserva de ley, pero en este caso la denominación no es incorrecta, ya que es la CE en su art.31.3 la que establece que sólo se podrán establecer prestaciones personales o patrimoniales de carácter público conforme a la ley.

La reserva de ley puede ser de dos tipos: absoluta, cuando está reservada a la ley la regulación de todos los aspectos de una materia, o relativa, cuando son sólo algunos aspectos de la materia a los que les afecta la reserva. En el caso de los tributos, la reserva establecida por la CE es relativa y a este respecto, el TC determina que los elementos del tributo a los que les afecta la reserva de ley son:

-elementos esenciales del tributo: de identificación y de cuantificación

-obligaciones y derechos de los obligados tributarios, excepto las normas de procedimiento

-establecimiento de beneficios fiscales, aunque no la supresión de los mismos

-disposiciones de carácter sancionados.

De esta forma, si volvemos al art.8 de la LGT, vemos que al enumerar las materias a las que afecta la preferencia de ley, muchos de los apartados si coinciden con materias que están sujetas a reserva de ley según el TC, pero hay otras que no encajan en ninguno de los apartados anteriores, y lo que afecta a esas materias es una preferencia de ley.

Las materias sujetas a reserva de ley pueden ser regulas por:

a) leyes:

-leyes orgánicas: este tipo de ley exige mayorías cualificadas para su aprobación y se encarga de las siguientes materias: derechos y libertades fundamentales (arts.14-29 CE), estatutos de autonomía, régimen electoral y demás materias previstas por la CE (en materia tributaria: financiación de las autonomías, aspectos penales de los ilícitos tributarios y contrabando)

-leyes ordinarias: se aprueban con mayorías simples

-ley de presupuestos: tiene carecer anual y no puede crear tributos, sólo puede modificarlos cuando haya autorización previa de la ley que regula ese tributo

-leyes de las CCAA: sólo pueden regular aquellas materias sobre las que tiene alcance la autonomía

b) otras normas con rango de ley: el Decreto ley y la delegación legislativa

4. EL DECRETO LEY

El Decreto ley es una norma dictada por el gobierno que tiene rango de ley, para poder emitirla es necesario que se de una situación de extraordinaria y urgente necesidad, y se requiere la aprobación de las Cortes.

Dado que los derechos y deberes que aparecen en el Tit 1º de la CE no pueden ser reguladas por Decreto ley, y que el deber de contribuir aparece en este Tit 1º, surge la duda de si se puede usar el Decreto ley en materia tributaria.

Las posiciones más extremas van desde afirmar que no puede regular nada hasta decir que, por el contrario, puede regularlo todo; pero si atendemos al Tribunal Constitucional vemos que:

-hasta el año 1997 se adoptó un criterio formal, diciendo que no puede regular materias reservadas a la ley

-a partir de este año, se produce un cambio en el criterio adoptado por el TC, que pasa a adoptar un criterio material, de forma que lo que no puede hacerse mediante Decreto ley es afectar al deber de contribuir, al sistema tributario en su conjunto; por tanto, habrá que atender al tipo de modificación que se produce y su cuantía para saber si puede o no ser realizada por Decreto ley.

5. EL DECRETO LEGISLATIVO

El decreto legislativo es una norma dictada por el gobierno con fuerza de ley que puede contener:

-un texto refundido, cuando se trata de reunir en un único texto normas vigentes que se encuentran dispersas

-o un texto articulado, cuando se trata de crear una norma que desarrolle a una ley de bases.

En ambos casos es precisa una delegación del Parlamento: ley de delegación, y en todo caso se excluye de su ámbito la regulación de materias reservadas a ley orgánica y la modificación de la ley de delegación.

La duda más relevante que puede surgir en torno al decreto legislativo es qué sucede si el Gobierno se excede de lo autorizado en la ley de delegación y en este caso caben dos posibilidades:

-si el exceso se refiere a una materia que está sujeta a reserva de ley, entonces, esa parte no será válida

-si se refiere a una materia que no esta reservada a la ley, entonces, esa parte tiene la consideración de reglamento.

6. EL REGLAMENTO

El reglamento es una disposición de carácter general que aún siendo aprobada por el ejecutivo forma parte del ordenamiento jurídico. Es importante diferenciarlos de los actos administrativos, en tanto que mientras estos agotan sus efectos una vez aplicados, los reglamentos no se agotan al aplicarlos una vez.

Podemos clasificar los reglamentos:

-dependiendo de quién los emite: Decretos (Gobierno), Ordenes Ministeriales (un Ministro para su departamento), reglamentos de las CCAA u Ordenanzas (Entidades Locales)

-dependiendo de su función: ejecutivos (desarrollan una ley preexistente) o independientes (sin ley previa)

-dependiendo de a quién afectan: jurídicos (afectan a derechos y deberes de los ciudadanos) y administrativos (se dictan para la organización interna).

7. OTRAS FUENTES

Como derecho supletorio encontramos:

-en primer lugar el Derecho Administrativo en tanto que es un derecho público

-en segundo lugar el Derecho Civil, Mercantil y del Trabajo

-por último la costumbre, que tiene q sólo se aplica cuando no haya ley, cuando no sea contraria a la moral o al orden público y siempre que esté probada

-a esta última se le asimilan los usos administrativos que sirven para controlar la arbitrariedad de la administración y son: el precedente (referido a criterios) y la práctica administrativa (referida a actos).

-y los principios generales que se aplican en defecto de ley o costumbre y sirven para interpretar el derecho.

Además aunque no son fuente de derecho tienen cierta relevancia órdenes interpretativas aclaratorias.

8. LA CODIFICACIÓN EN DERECHO TRIBUTARIO

La codificación se manifiesta en la búsqueda de un texto que recoja los principios básicos del sector del derecho y en el caso del Derecho Tributario, es la LGT Ley 58/2003 de 17 de Diciembre.

LECCIÓN 3. APLICACIÓN E INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS

1. EFICACIA DE LA NORMA TRIBUTARIA EN EL ESPACIO

El alcance de la eficacia territorial de la norma tributaria puede atender a dos criterios: -el criterio de la nacionalidad: lo que supondría dos claros inconvenientes, el primero es la limitación de competencias, ya que los organismos encargados de controlar el cumplimiento de la norma ven limitada su competencia al territorio nacional; y el otro es la doble imposición, ya que si otro país sigue el criterio de territorialidad el sujeto se ve obligado a tributar por el mismo hecho imponible dos veces -el criterio de la territorialidad: lo cual garantiza que todos los sujetos que disfrutan de los servicios del país contribuyen a sufragarlos.

El art 11 de la LGT establece que los criterios a seguir para la aplicación en el espacio de la norma tributaria serán el de territorialidad o residencia según establezca la ley de cada tributo.

En definitiva, el criterio empleado es el de la territorialidad y especialmente el de residencia (que no deja de ser un criterio de territorialidad) según establezca la ley específica de cada tributo, y si no dice nada, para los tributos de carácter personal se aplicará el criterio de la residencia, y para el resto se aplicarán criterios de territorialidad: para los inmuebles el lugar donde se encuentran, para los vehículos el lugar donde están matriculados...

Respecto al criterio de residencia, la LGT no hace referencia a cuales son los requisitos para considerar a una persona residencia, por tanto, tenemos que ir a la Ley del IRPF, que establece que se considera residencia el lugar donde la persona resida más de 183 días al año.

2. EFICACIA DE LA NORMA EN EL TIEMPO

La vigencia temporal de una norma plantea dos cuestiones:

2.1 VIGENCIA FORMAL: desde la entrada en vigor hasta su cese de vigencia

La entrada en vigor de la norma tributaria se produce, según la LGT a los 20 días de su publicación en el boletín oficial correspondiente, siempre y cuando la misma norma no disponga otra cosa. Esto se aplica a leyes y reglamentos con una excepción: las ordenanzas fiscales, que entran en vigor al día siguiente de su publicación, si no disponen otra cosa.

El cese se puede producir por diferentes motivos.

- a) porque a transcurrido el tiempo de vigencia fijado en la propia norma, algo poco usual en las normas tributarias, a excepción de la Ley de Presupuestos Generales del Estado, cuya vigencia es anual
- b) porque la norma ha sido derogada, ya sea de forma expresa o tácita
- c) porque se ha declarado su inconstitucionalidad.

2.2 VIGENCIA MATERIAL: como regla general las normas se aplican durante el período formal de vigencia pero puede suceder que la vigencia material sea más amplia

La retroactividad supone la aplicación de la norma a hechos acaecidos antes de su entrada en vigor.

En general, hay tres grados:

-máxima o auténtica: la norma se aplica a hechos y efectos anteriores a su entrada en vigor

-media: la norma se aplica a hechos y efectos anteriores a la entrada en vigor, pero que provocan sus efectos después

-mínima: la norma se aplica a hechos anteriores a su entrada en vigor, pero que provocan sus efectos después.

En el derecho en general, se acepta sólo la retroactividad media y mínima para leyes, a no ser que se trate de disposiciones sancionadoras, penales, administrativas o restrictivas de derechos individuales; y nunca para reglamentos.

En materia tributaria, la retroactividad puede ser:

-auténtica: cuando afecta a hechos imposables y devengos previos a su entrada en vigor

-impropia o mínima: cuando afecta a hechos imposables anteriores a su entrada en vigor, pero los devengos son posteriores.

Como regla general no existe una prohibición de la retroactividad de las normas tributarias, pero si existen unos límites:

La retroactividad auténtica sólo se admite en casos excepcionales de interés general, y la impropia puede ser admitida siempre que su uso sea justificado y que respete los principios de capacidad económica actual (la riqueza a la que se imputa el deber de contribuir tiene que existir en el momento en que se exige) y de seguridad jurídica (conocer las consecuencias cuando se realiza un acto). Todo esto es aplicable como regla general a las leyes, pero existen unos supuestos especiales:

-no se acepta la retroactividad para las leyes reguladoras de infracciones, sanciones y recargas, a no ser que se trate de actos que no sean firmes en los que aceptar la retroactividad sea beneficioso para el obligado tributario

-se acepta siempre para las normas de procedimiento

-no se considera que pueda existir retroactividad de las disposiciones interpretativas

-los reglamentos nunca pueden ser retroactivos.

La ultractividad supone la aplicación de la norma después de su derogación, para supuestos de hecho nacidos durante su vigencia.

3. INTERPRETACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA

En lo que respecta a la interpretación de la norma cabe distinguir entre la interpretación de la norma en su conjunto y la interpretación de los términos concretos que en ella pudieran aparecer.

Para la interpretación de la norma, el art 12 de la LGT dice que la norma tributaria se interpretará conforme a los principios del art 3.1 Cc. Con lo cual, habiendo sido superados los criterios extrajurídicos de realidad económica e interpretación funcional; y los criterios jurídicos desfasados de in dubio contra fiscum (interpretación a favor del contribuyente), in dubio pro fiscum (interpretar la norma a favor del interés general)...en la actualidad los criterios jurídicos admisibles son:

-finalista o principialista: atender a la finalidad de la norma

-sistemático: prestar atención a la coherencia entre principios

-histórico: atender al contexto en el que la norma fue creada

-criterio literal: atender al sentido estricto de los términos que aparecen en la norma.

En lo que respecta a la interpretación de los términos que aparecen en la norma, el art 12.2 de la LGT establece que “siempre que no aparezcan definidos por la propia norma

tributaria, los términos serán entendidos en su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda”. Hay por tanto cuatro interpretaciones posibles:

- jurídico-tributaria: cuando la definición aparece en una norma tributaria
- jurídico: cuando la definición aparece en un ordenamiento jurídico distinto del tributario
- técnico: cuando en la norma predominan las expresiones técnicas
- usual: cuando en la norma no predominan las expresiones técnicas.

4. INTEGRACIÓN POR ANALOGÍA

Integrar significa completar el ordenamiento cuando ante una ausencia de norma es necesario decidir. Por tanto la integración es un mecanismo necesario, ya que el legislador no puede prevenir todas las situaciones que pueden darse en la vida real, pero ello no quita que los jueces tengan la obligación de resolver.

Los silencios del ordenamiento pueden ser de tres tipos:

- silencios con sentido propio: la existencia de ese silencio contribuye al cumplimiento de los principios
- silencios que son defectos de la ley: la existencia de ese silencio no contribuye al logro de los principios, pero tampoco es disconforme al mismo
- lagunas legales: la existencia de ese silencio es contraria al cumplimiento de los principios, el silencio no es querido por el legislador.

Ante una laguna se puede actuar de dos formas posibles:

- acudiendo a los principios y al ordenamiento positivo para cubrir el vacío legal
- recurriendo a la analogía para aplicar una norma a un supuesto que no está expresamente en ella, pero que si guarda una “identidad de razón”.

Para el derecho en general, la analogía está permitida en el art 4 Cc excepto para normas penales, excepcionales o de ámbito temporal.

En el caso del Derecho Tributario, existen dos motivos que sustentan la no aceptación de la analogía: la reserva de ley y el principio de seguridad jurídica. En principio, el art 14 de la LXT prohíbe el uso de la analogía para entender más allá de sus términos el hecho imponible, las exenciones y los beneficios fiscales; no obstante, la analogía se permite siempre:

- cuando la propia norma emita a supuestos análogos, incluso aunque se trate del hecho imponible, exenciones o beneficios fiscales
- para cuestiones procedimentales.

5. SIMULACIÓN Y CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA

Las distintas conductas de los contribuyentes destinadas a eliminar o aminorar la carga tributaria pueden encajarse en alguno de los tres supuestos siguientes:

- defraudación: el sujeto realiza el acto que da lugar a la obligación de pagar pero incumple dicha obligación directamente. La consecuencia es: liquidación + intereses + sanción
- simulación: el sujeto desea realizar un negocio (negocio oculto) pero hace ver que el negocio que está realizando es otro (negocio aparente). La consecuencia es: liquidación del negocio oculto + intereses + posible sanción
- conflicto en la aplicación de la norma: el sujeto opta por la realización de un acto o negocio extravagantemente artificioso en lugar del habitualmente empleado para conseguir el mismo fin, con ello logra eliminar o aminorar la carga tributaria, pero salvo eso, los efectos jurídicos y económicos del acto o negocio no resultan distintos de los

que resultarían de haber usado el acto o negocio habitual. La consecuencia es:
liquidación conforme a la norma usual + intereses, pero in sanción.
En estos casos, cuando la Comisión Consultiva resuelta que no se da un conflicto en la
aplicación de la norma, estaremos ante economías de opción o economías fiscales.

BLOQUE II: DERECHO TRIBUTARIO CONSTITUCIONAL

LECCIÓN 4. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE JUSTICIA TRIBUTARIA

Los principios materiales del derecho tributario aparecen en el art 31.1 CE y son: capacidad económica, generalidad, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad.

1. CAPACIDAD ECONÓMICA

También se denomina capacidad contributiva, aunque en realidad la capacidad económica es un concepto más amplio, pero nosotros los empleamos como sinónimos. La capacidad económica tiene los siguientes efectos:

- deben tributar todos aquellos que posean capacidad económica
- deben excluirse de la tributación todos aquellos que no tengan capacidad económica, lo cual tampoco significa que de la carencia de capacidad económica se derive una inaplicación de la ley
- debe determinar la cuantía.

El principio de capacidad económica se manifiesta en:

- a) fundamento de la imposición: cuando el legislador crea un tributo debe buscar hechos que sean índices de riqueza, estos índices son la renta y el patrimonio (directos) y el consumo (indirecto). Según el TC, los índices deben ser índices de riqueza real (no se pueden gravar riquezas ficticias, pero si potenciales) y de riqueza actual (se prohíbe la retroactividad).
- b) límite de la actuación del legislador: no se puede crear tributos cuyo hecho imponible no sea un índice de riqueza.

Pero esto supone un problema con respecto a los tributos con fines extrafiscales (se busca que el hecho imponible se repita pocas veces, el fin no es recaudatorio, sino otro de los amparados por la CE en los arts. 39-52). Para aceptarlos es suficiente con que en hecho imponible exista algún indicio de capacidad económica y que la creación de ese tributo no contradiga palmariamente el principio de capacidad económica.

Además, la intensidad con la que afecta el principio de capacidad económica a los tributos no es idéntica para todos: en los impuestos, la capacidad económica tiene que estar siempre presente en el hecho imponible; mientras que en las tasas y contribuciones especiales es suficiente con que aparezca en la determinación de la cuantía.

- c) elemento orientador del legislador: el principio de capacidad económica condiciona el sistema tributario en su conjunto.

Las reglas básicas para el uso del principio de capacidad económica son:

- el principio de normalidad de los casos: deben gravarse hechos que indiquen riqueza en la mayoría de los casos, aunque en ocasiones no sea así
- el principio de respeto del mínimo vital: los tributos en su conjunto tienen que respetar un nivel mínimo de renta para la supervivencia de las personas.

Además hay que distinguir entre:

- capacidad económica absoluta: afecta a todos los contribuyentes de forma abstracta y se cumple gravando hechos que sean índices de riqueza
- capacidad económica relativa: afecta a los contribuyentes de forma individual y se cumple gravando su renta real (por eso se rechazan con carácter obligatorio los sistemas objetivos de determinación de la renta), opera en el momento de determinar la cuantía.

En la CE este principio aparece vinculado a:

- la igualdad: igualdad significa tratar igual a los que se encuentran en situaciones iguales, y distinto a los que están en situaciones distintas, la capacidad económica nos sirve de baremo para medir la desigualdad
- la progresividad: si paga más, quien más tiene, así se hace efectivo el tratamiento desigual de los desiguales.

2. PRINCIPIO DE GENERALIDAD

Este principio aparece implícitamente en el art 31.1 CE al decir que “Todos contribuirán...”. En realidad tiende a evitar discriminaciones en la aplicación de la ley: contribuyen todos los que tienen capacidad económica, españoles y extranjeros residentes.

Con esto se elimina la posibilidad de que se den discriminaciones arbitrarias, aunque si se pueden dar ciertas excepciones a la generalidad siempre que sea:

- atendiendo a la capacidad económica relativa
- o con fines extrafiscales amparados por la CE en los arts. 39-52.

3. PRINCIPIO DE IGUALDAD

La igualdad es un principio constitucional que aparece en el art. 1.1 CE y que tiene dos vertientes:

- la igualdad formal aparece en el art 14 CE y se trata de la igualdad ante la ley, entendiéndose que hay que establecer para situaciones iguales, consecuencias iguales; y que son situaciones iguales aquellas donde establecer diferencias es arbitrario
- la igualdad material aparece en el art 9.2 CE y se trata de la obligación de los poderes públicos de promover condiciones de igualdad.

En materia tributaria es el art 31 CE el que concreta la igualdad del art 14, así, en materia tributaria:

- el índice para medir la igualdad es la capacidad económica, con carácter general, aunque valen otros criterios
- la igualdad esta ligada a la progresividad, ya que se discrimina la igualdad formal para lograr la igualdad real.

Se admite es la desigualdad entre los contribuyentes de distintas CCAA, ya que deriva del legítimo ejercicio de competencias de las CCAA.

Lo que no se admite es la discriminación por indiferenciación: no se pueden imponer tratos indistintos en supuestos desiguales.

4. PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD

La progresividad es una característica de nuestro sistema tributario, y tiene fines distintos al recaudatorio, entre los que destaca la redistribución de la renta.

Supone, que la tributación aumenta a medida que aumenta la riqueza, con lo cual se garantiza la igualdad al diferenciar a aquellos que tienen capacidades económicas distintas.

La progresividad es algo que se refiere al sistema tributario en conjunto, con lo cual, puede haber impuestos proporcionales, aunque nunca regresivos, lo exige la progresividad es que tengan mayor importancia los impuestos progresivos.

5. PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD

Aparece en el art 31 CE y es un límite a la progresividad.

La confiscatoriedad supondría privar al contribuyente de su derecho a la propiedad y eso está prohibido.

El TC admite diversos significados de la no confiscatoriedad (referida a cada tributo, al límite de la progresividad, a la capacidad económica) pero no da un límite concreto a la progresividad para evitar la confiscatoriedad; lo que hace es remitir la solución a cada caso concreto.

LECCIÓN 5. EL PODER TRIBUTARIO DEL ESTADO

1. PODER FINANCIERO, PODER TRIBUTARIO Y REPARTO DE COMPETENCIAS

El poder tributario es el poder de ordenar jurídicamente la actividad financiera, lo cual se manifiesta principalmente en la capacidad de distar normas que ordenan los ingresos y gastos de los entes públicos.

Si nos centramos en la materia de ingresos y su regulación nos estamos refiriendo al poder tributario.

Según la CE, el poder tributario se reparte entre el Estado, las CCAA y las Entidades Locales.

Al Estado se le atribuye el poder tributario originario, pero este poder tiene unos límites, que son:

-los impuestos por la propia Constitución: la existencia de otros entes con los que comparte el poder tributario y los principios constitucionales

-el derecho Tributario Internacional (normas internas)

-el derecho Internacional Tributario (normas convencionales).

El reparto de competencias se realiza conforme a los Estatutos de Autonomía y la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas.

Por tanto, el control del poder tributario corresponde:

a) al TC en lo que respecta a los Estatutos de Autonomía y a la LOFCA

b) a los tribunales ordinarios en lo que respecta a la actividad administrativa resultante del reparto de competencias.

2. EL PODER TRIBUTARIO DEL ESTADO

El poder tributario del Estado abarca:

-le corresponde al Estado la elaboración del sistema tributario estatal, así como la elaboración del marco general del sistema tributario para toda la nación

-el establecimiento de los criterios básicos informadores del sistema tributario de las CCAA: le corresponde al legislador estatal regular mediante Ley Orgánica las competencias de las CCAA en materia de financiación respetando los principios establecidos en la CE, la LOFCA es el resultado

-el establecimiento de sistema tributario local

-coordinar las distintas Haciendas Públicas (la única relación que no esta regulada es la de las CCAA con las Entidades Locales).

LECCIÓN 6. EL PODER TRIBUTARIO DE LAS CCAA

1. POSIBLES SISTEMAS DE CONFIGURACIÓN DEL PODER TRIBUTARIO

Un posible sistema es el de unión, en base al cual el Estado recauda todos los tributos y los reparte entre el resto de entes.

La segunda posibilidad es la separación, sistema según el cual la recaudación esta repartida entre los distintos entes.

Este sistema tiene ventajas como son:

- garantizar la autonomía
- permitir mayor adaptación a las necesidades
- permitir una mejor ejecución y un mayor control
- acercamiento de la Administración
- mayores dosis de responsabilidad
- más garantía frente a las arbitrariedades del poder central.

Pero también tiene inconvenientes como:

- quebrantar el principio de igualdad
- incidir en las diferencias entre territorios pobres y ricos (los territorios ricos pueden tener los mismos servicios con menor presión fiscal)
- facilita las evasiones y sobreimposiciones
- genera más desorden
- dificulta la política económica común.

En España, el sistema es mixto, ya que se combina la unión con la separación. Así, según lo establecido en el art. 133.2 CE, las CCAA y las entidades locales podrán establecer y exigir tributos respetando lo dispuesto por la CE y por las leyes.

Existe, además, un doble régimen: uno general y uno especial para País Vasco y Navarra.

2. COMUNIDADES AUTÓNOMAS: PODER TRIBUTARIO Y LÍMITES

Las CCAA tienen reconocida constitucionalmente una autonomía política, pero para que sea real, tienen que disponer de capacidad para disponer normas que regulen su propio sistema financiero, esto es: poder financiero.

Este poder financiero de las CCAA tiene unos límites:

- por una parte tiene los límites constitucionales comunes a todo el sistema financiero: la existencia de otros entes que poseen poder tributario y los principios constitucionales
- y por otra, tiene unos límites específicos para las CCAA, que son los siguientes principios:

a) principio de instrumentalización: el poder financiero de las CCAA está vinculado a sus competencias materiales, con lo cual una CCAA sólo puede establecer tributos sobre una materia en la que tiene competencias y, a la vez, deberá tener recursos suficientes para satisfacer esas competencias

b) principio de igualdad: la CE establece que todos los ciudadanos tienen los mismos derechos y obligaciones en cualquier parte del territorio estatal, con lo cual, las diferencias entre los Estatutos de las CCAA no pueden suponer en ningún caso privilegios. Esto no implica uniformidad: no todas las CCAA tienen las mismas competencias, ni teniéndolas, tienen que ejecutarlas de la misma forma

c) principio de territorialidad: el territorio delimita el ámbito de ejercicio de las competencias en tanto que las normas sólo pueden aplicarse en el territorio donde compete el órgano que las dicta. Así, las CCAA no pueden adoptar medidas tributarias

sobre bienes situados fuera de su territorio, ni que supongan un obstáculo para la libre circulación. A estos efectos cabe tener en cuenta que esto sólo afecta a los impuestos y recargas propios y que las rentas no son bienes

d) principio de solidaridad: supone buscar el equilibrio y afecta, tanto a nivel de las relaciones Estado-CCAA y CCAA entre sí (redistribución de la renta entre las CCAA e igualación de los servicios públicos básicos), como a dentro de la propia CCAA

e) principio de coordinación: mediante la Hacienda Estatal se busca el intercambio de información y homogeneidad técnica en algunos aspectos.

3. ESTABLECIMIENTO DE UN SISTEMA DEFINITIVO

Dentro del financiamiento autonómico hay que distinguir entre: recursos propios y cedidos por el Estado. Para los últimos la LOFCA contemplaba hasta 2001 la negociación, pero desde este año, partiendo del supuesto de que se ha alcanzado el techo competencial de las CCAA, se ha procedido a la creación de un sistema definitivo, que como su nombre indica pretende la estabilidad (no revisión quinquenal).

Este sistema se caracteriza por la generalidad, se aplica a todas las CCAA y se plasma en leyes, en lugar de acuerdos.

Los principios en los que se basa son la autonomía y la solidaridad, así se refuerza la competencia de las CCAA a la vez que se regulan los Fondos de Compensación Interterritorial y las asignaciones para la nivelación de servicios.

En definitiva, se busca garantizar la suficiencia de financiamiento de las competencias materiales e igualar el financiamiento per cápita de las CCAA a través de un sistema que no pueden rechazar las CCAA.

4. RECURSOS DE LAS CCAA

Según el art 157 de la CE, los recursos de las CCAA estarán constituidos por:

- impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado
- recargas sobre impuestos estatales
- otras participaciones en los ingresos del Estado
- impuestos, tasas y contribuciones especiales propias
- transferencias de un Fondo de Compensación Interterritorial y otras asignaciones a cargo de los Presupuestos Generales del Estado
- rendimientos de su propio patrimonio
- producto de sus operaciones de crédito

4.1 IMPUESTOS PROPIOS DE LAS CCAA

Las CCAA pueden establecer tributos propios y también pueden asumir como propios, tributos locales.

Para el establecimiento de tributos propios tienen una serie de limitaciones:

- no pueden gravar hechos impositivos gravados por las CCAA, aunque sí materias y rentas impositivos gravadas por el Estado
- no pueden afectar a rendimientos obtenidos fuera de su territorio, ni a actos, negocios o hechos celebrados o acontecidos fuera de su territorio
- no pueden gravar las mismas materias que las Corporaciones Locales
- no pueden suponer una limitación a la libre circulación
- no pueden afectar a la fijación de la residencia
- no deben ser trasladables a otras CCAA.

Algunos ejemplos de impuestos propios de las CCAA son los impuestos sobre el juego o con fines extrafiscales.

4.2 RECARGAS SOBRE IMPUESTOS ESTATALES

Estas recargas tienen la misma naturaleza que los impuestos sobre los que se aplican. Sólo se pueden aplicar a impuestos estatales, no sobre tasas (aunque se establecieron sobre las tasas de juegos de azar, cuya denominación es incorrecta: en realidad son impuestos), no sobre impuestos propios y no sobre tributos locales.

Además, los impuestos estatales sobre los que se pueden establecer tienen que ser cesibles. Existen dos excepciones de impuestos cesibles sobre los que no se pueden establecer recargas: el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Hidrocarburos y los impuestos de origen comunitaria: IVA e Impuestos Espaciales.

El establecimiento de recargas tiene además unos límites: por una parte los principios constitucionales aplicables a las Haciendas autonómicas, y por otra, los límites establecidos por la LOFCA, entre los que destaca la no minoración de los ingresos estatales.

4.3 IMPUESTOS CEDIDOS

La cesión abarca dos vertientes: cesión de la recaudación y cesión de la capacidad normativa. La primera puede ser total o parcial, pero en alguno de los dos grados esta presente, en Galicia, en todos los impuestos susceptibles de cesión; la segunda sin embargo es siempre parcial y tiene diferente alcance para cada impuesto.

IRPF

La cesión de la recaudación es parcial (límite máximo del 33%) y la cesión normativa abarca tarifa y deducciones e inversiones no empresariales.

La gestión de este impuesto corresponde al Estado, con participación de las CCAA.

El punto de conexión es la residencia del contribuyente.

IP (Impuesto sobre el Patrimonio)

La cesión de la recaudación es total y la cesión normativa abarca el mínimo exento y la tarifa.

La gestión corresponde a las CCAA por delegación del Estado.

El punto de conexión es la residencia del sujeto pasivo.

ISD (Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones)

La cesión de la recaudación es total y la cesión normativa abarca tarifa, el patrimonio preexistente y las reducciones.

La gestión de este impuesto corresponde a las CCAA por delegación del Estado.

El punto de conexión es la residencia del causante.

ITPAXD (Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados)

La cesión de la recaudación es total y la cesión normativa abarca el tipo de gravamen.

La gestión de este impuesto corresponde a las CCAA por delegación del Estado.

El punto de conexión depende del caso.

IVA

La cesión de la recaudación es parcial (límite máximo del 35%) y no hay cesión normativa.

La gestión de este impuesto corresponde al Estado, con participación de las CCAA.

El punto de conexión es el índice de consumo correspondiente a cada CCAA.

IMPUESTOS ESPECIALES

La cesión de la recaudación es parcial (límite máximo del 40%) y no hay cesión normativa.

La gestión de este impuesto corresponde al Estado, con participación de las CCAA.

El punto de conexión es el índice de consumo correspondiente a cada CCAA.

IMPUESTO SOBRE LA ELECTRICIDAD (es un impuesto especial)

La cesión de la recaudación es total y no hay cesión normativa.

La gestión de este impuesto corresponde al Estado con participación de las CCAA.

El punto de conexión el índice de consumo de la CCAA.

IEDMT (Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte)

La cesión de la recaudación es total y la cesión normativa abarca el tipo de gravamen.

La gestión de este impuesto corresponde las CCAA por delegación del Estado.

El punto de conexión es el lugar de primera matriculación definitiva.

IMPUESTO SOBRE EL JUEGO

La cesión de la recaudación es total y la cesión normativa abarca exenciones, base imponible, tipo de gravamen, cuotas, bonificaciones...

La gestión de este impuesto corresponde las CCAA por delegación del Estado.

El punto de conexión es que se realicen en la Comunidad.

IMPUESTO SOBRE VENTAS MINORISTAS DE HIDROCARBUROS

La cesión de la recaudación es total y la cesión normativa abarca el tipo de gravamen.

La gestión de este impuesto corresponde las CCAA por delegación del Estado.

El punto de conexión es que las ventas se realicen en la Comunidad.

4.4 FONDO DE SUFICIENCIA

Es un fondo destinado a cubrir las diferencias entre las necesidades de gasto de una CA con Estatuto de autonomía y sus ingresos, puede ser:

-positivo a favor de la CA cuando la capacidad fiscal es inferior a sus necesidades de gasto

-o negativo, cuando la capacidad fiscal supera las necesidades de gasto.

El valor inicial se calcula en una Comisión mixta y puede ser revisado:

-cuando se produzca el traspaso de nuevos servicios o se amplíe la valoración de los ya cedidos

-cuando se haga efectiva la cesión de nuevos tributos.

4.5 ASIGNACIONES PARA LA NIVELACIÓN DE SERVICIOS

Para que se produzcan las asignaciones tiene que darse el siguiente presupuesto: que una CA no alcance con el financiamiento ordinario, los recursos necesarios para cubrir el nivel mínimo de prestaciones de los servicios fundamentales.

Son servicios fundamentales la educación y la sanidad, y se entiende que no se cubre el nivel mínimo en educación cuando el aumento de alumnos en una CA supere en 3 puntos la media nacional, y se entiende que no se cubre el nivel mínimo de sanidad cuando el incremento de población protegida supere también en 3 puntos a la media nacional.

4.6 TASAS Y CONTRIBUCIONES

No se puede hablar de tasas cedidas porque el titular de una tasa debe ser el sujeto que presta el servicio. Así, las tasas son siempre propias y las contribuciones especiales también.

5. REGIMEN ECONÓMICO Y FISCAL DE LAS CANARIAS

Dada la peculiaridad de las canarias como territorio insular y ultra periférico, existen unas peculiaridades en su régimen fiscal indirecto:

- no existe IVA, en su lugar existe el Impuesto General Indirecto Canario
- existe un impuesto especial sobre combustibles derivados del petróleo.

6. REGIMENES DE CONCIERTO Y CONVENIO

Debido al reconocimiento de unos derechos históricos, País Vasco y Navarra tienen unos regímenes forales especiales que son el Concerto y Convenio, respectivamente.

El contenido de estos regímenes abarca: recursos comunes a todas las CCAA y tributos concertados (en lugar de cedidos), para estos últimos distinguimos:

- los tributos con normativa autónoma: IRPF, IS, ISD e ITPAJD
- los tributos con normativa común (en Navarra propia pero análoga a la común): IVA e Impuestos especiales.

LECCIÓN 7. PODER TRIBUTARIO DE LAS CORPORACIONES LOCALES

1. AUTONOMÍA FINANCIERA DE LAS CCLL

La autonomía financiera de las CCLL arranca del art 142 CE que dice que las CCLL deberán disponer de medios suficientes para el desempeño de sus funciones, y esos medios podrán ser tributos propios o participaciones en los del Estado y las CCAA. Por tanto, las CCLL tienen poder tributario en tanto que pueden recaudar tributos propios, la peculiaridad es que el establecimiento de estos, no se puede realizar en base a una ordenanza, sino que tienen que ser establecidos a través de una ley estatal.

2. INGRESOS DE LAS CORPORACIONES LOCALES

- 1- Tributos propios: tasas, contribuciones especiales e impuestos, de los cuales son obligatorios el IBI, IVTM, IAE (regulados en la Ley de Haciendas Locales y sobre los cuales una ordenanza puede fijar el tipo dentro de los topes que esta ley establezca) y son potestativos el ICIO, Impuestos sobre plusvalías e Impuesto sobre gastos untuarios (sobre los cuales se puede dictar ordenanzas siempre que se ajusten a lo establecido en la LHL).
- 2- Recargas sobre impuestos de las CCAA
- 3- Participación en ingresos del Estado y de las CCAA (IRPF, IVA e Impuestos especiales de fabricación)
- 4- Otros ingresos de naturaleza no tributaria

3. COMUNIDADES AUTÓNOMAS Y CORPORACIONES LOCALES

Respecto de la relación entre CCAA y CCLL:

- las CCAA tienen la obligación de velar por el equilibrio dentro de su territorio y la solidaridad, por tanto, pueden dictar normas que afecten a las CCLL
- una ley autonómica no puede establecer tributos locales, tiene que ser una ley estatal
- las CCAA pueden ceder sus tributos propios a las CCLL
- las CCAA pueden apropiarse de tributos de las CCLL con la correspondiente compensación económica.

BLOQUE III: DERECHO DE LOS INGRESOS PÚBLICOS

LECCIÓN 9. INGRESOS PÚBLICOS

1. INGRESOS PÚBLICOS

Son ingresos públicos todas las cantidades de dinero percibidas por el Estado con el fin de financiar los gastos públicos.

De esta definición podemos extraer las características de los ingresos públicos:

-son cantidades de dinero, es decir, que como regla general, no se incluyen las prestaciones personales ni en especie. No obstante, si puede admitirse en determinados casos el pago en especie: durante el período voluntario mediante bienes que pertenezcan al patrimonio histórico-artístico y en procedimiento ejecutivo mediante el embargo.

Lo que no se incluirá en la categoría de ingresos públicos son los bienes objeto de expropiación forzosa o confiscación, ya que en estos casos el fin no es el sostenimiento de los gastos públicos.

-son percibidos por una Administración o ente público, aunque esto no es determinante para determinar el régimen jurídico aplicable

-su finalidad es sostener los gastos públicos, esto nos permitirá diferenciarlos de las sanciones, ya que estas no tienen como finalidad el sostenimiento de los gastos públicos

-por último, cabe mencionar, que el ente público que los recauda tiene que tener total disposición sobre ellos, sino no serán ingresos públicos, como es el caso de las fianzas.

2. INGRESOS DE DERECHO PÚBLICO Y DERECHO PRIVADO

Es una distinción importante ya que determinará si las normas aplicables al ingreso público son de derecho público o privado.

Si se trata de un ingreso público de derecho público, se aplicarán unas normas en virtud de las cuales la Administración o ente público goza de unos poderes especiales que lo sitúan por encima de los particulares. Así sucede con los tributos, la Deuda Pública o los monopolios.

Si se trata de un ingreso público de derecho privado, la Administración o ente público que los recauda se encontrará en situación de igualdad con los particulares.

LECCIÓN 10. CATEGORÍAS TRIBUTARIAS

1. LOS TRIBUTOS: CONCEPTO Y CLASES

El art 31 CE establece que “sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público conforme a la ley”.

A partir de este precepto, la jurisprudencia del Tribunal Constitucional ha establecido las características de las prestaciones patrimoniales de carácter público, categoría dentro de la cual se engloba a los tributos, estas características son:

-la coactividad: una vez realizado el hecho que genera la obliga, esta pasa a ser obligatoria

-la finalidad de interés general: teóricamente esto permite diferenciarlas de los tributos que tienen una finalidad más específica, que es la de contribuir.

Del tributo si tenemos una definición legal, concretamente en el art 2 LGT, así: “los tributos son ingresos públicos que consisten en prestaciones patrimoniales de carácter público exigidas por una Administración Pública como consecuencia de la realización de un supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin de sostener los gastos públicos.”

Además, también pueden contribuir como instrumentos de la política económica o para fines recogidos en la CE, como los tributos con fines extra fiscales.

Lo que no se incluye dentro de la categoría de tributo son las sanciones.

Además el art 2 LGT establece una clasificación de los tributos en función de la naturaleza del hecho hace nacer la obligación de contribuir, así diferencia: tasas, contribuciones especiales e impuestos.

Independientemente de esta clasificación, atendiendo a la forma de cuantificación haba tributos fijos y variables.

2. IMPUESTOS: CONCEPTO Y CLASES

CONCEPTO

El art 2.2c LGT establece la definición de impuestos como “tributos exigidos sin contraprestación con un hecho imponible constituido por actos, hechos o negocios que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente”.

De esta definición podemos extraer las notas que definen al impuesto:

-es un tributo exigido sin contraprestación (la Administración no hace nada por el contribuyente que justifique el pago)

-el hecho imponible está constituido por un acto, hecho o negocio

-este acto, hecho o negocio pone de manifiesto la capacidad económica del contribuyente.

CLASES

Los impuestos pueden clasificarse de diversas formas, según el criterio al que se atienda:

-en función de la vinculación entre el impuesto y un sujeto determinado habrá:

impuestos reales (se configuran con relación a un bien: IVTM) y personales (se configuran en relación a una persona: IRPF)

-según tengan en cuenta las circunstancias personales del obligado tributario serán: subjetivos (tienen en cuenta: IRPF) u objetivos (no tienen en cuenta: IVA)

-atendiendo al devengo habrá: impuestos de devengo periódico (como el IRPF que grava la renta obtenida en un período de tiempo, del 1 de Enero al 31 de Diciembre) e impuestos de devengo instantáneo (como el IVTM que grava al titular de un coche un día determinado, el 1 de Enero)

-además los impuestos pueden ser directos o indirectos atendiendo a dos criterios: según el índice de capacidad económica empleado (el IVA es indirecto porque usa un índice de capacidad económica indirecto: el consumo, y el IRPF es directo porque utiliza un índice directo: la renta) y según la posibilidad de resarcirse del obligado tributario (en el IRPF el contribuyente no puede resarcirse, sería directo, y en el IVA todos los partícipes del proceso contribuyen pero se resarcen hasta el consumidor final).

3. CONTRIBUCIONES ESPECIALES

CONCEPTO

El concepto de contribución especial aparece en el art 2.2b LGT como un tributo con un hecho imponible que consiste en la obtención por parte del obligado tributario de un beneficio o aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de una obra pública o el establecimiento o ampliación de un servicio público.

CARACTERÍSTICAS DEL HECHO IMPONIBLE

Para poder exigir una contribución especial tiene que producirse darse una actuación por parte de la administración:

-realización de una obra pública

-o establecerse o ampliarse un servicio público, no puede tratarse de una mejora.

Además, de esta actuación tiene que extraerse un doble beneficio:

-un beneficio general, para toda la comunidad

-un beneficio particular para el obligado a pagar la contribución especial.

CAPACIDAD PARA EXIGIR CONTRIBUCIONES ESPECIALES

Pueden exigirse contribuciones especiales a nivel estatal, autonómico y local. Especial relevancia cobran en la administración local y a este respecto cabe mencionar que la Ley de Haciendas Locales las establece como tributos potestativos y recursos afectados.

SUJETOS PASIVOS

Pueden exigirse contribuciones especiales a las personas físicas, jurídicas o entes del art 35.4 LGT (entes sin personalidad jurídica) que obtengan un beneficio especial de la realización de una obra pública o el establecimiento o ampliación de un servicio público.

Existen, además, unos supuestos que tienen la consideración de norma a este respecto:

-en el caso de los bienes inmuebles alquilados, puede repercutirse el 8% de la contribución al inquilino, sin llegar a superarse el 25 % de la renta anual

-en el caso de establecimiento o ampliación de servicios de extinción de incendios puede repercutirse, además, sobre las compañías de seguros que desenvuelvan su actividad en el término municipal

-en caso de construcción de galerías subterráneas puede exigirse a las compañías que hagan uso de ellas.

BASE IMPONIBLE

La base imponible es el coste total de la realización de la obra o el establecimiento del servicio, no pudiendo repercutirse más del 90% del mismo.

Para determinar este coste habrá que sumar:

-el coste de los proyectos y trabajos parciales

-el importe de las obras realizadas

-el valor de los terrenos a ocupar, con exclusión de aquellos de dominio público

-las indemnizaciones por derrumbamientos

-los intereses del capital invertido.

Evidentemente, en principio, sólo será posible establecer un coste aproximado basado en un presupuesto, y el coste real sólo se podrá determinar una vez concluida la obra.

LA CUOTA TRIBUTARIA

Como regla general la cuota se establece en base a los siguientes criterios: metros de fachada, superficie, valor catastral y volumen edificable.

Cabe añadir que, en el caso del establecimiento de servicios de extinción de incendios, con respecto a las compañías aseguradoras se atenderá a las primas recaudadas en el año anterior; y en el caso de construcción de galerías subterráneas, se atenderá al espacio reservado y no al efectivamente utilizado.

BENEFICIOS FISCALES

Las cuotas que gocen de beneficios fiscales no podrán repercutirse sobre el resto de contribuyentes.

INGRESO DE LA DEUDA

En el caso de las obras no fraccionables, el ingreso se producirá al finalizar la obra o con la puesta en marcha del servicio, sin embargo, en el caso de obras fraccionables cabe exigir anticipos correspondientes a cada tramo, no pudiendo exigirse nuevos anticipos hasta que se finalicen las obras para las que ya se ha exigido un anticipo.

La liquidación final se producirá una vez finalizada la obra o puesto en marcha el servicio, en este momento ya se dispondrá de los datos necesarios para determinar las bases, sujetos y cuotas individuales y se procederá a compensar los anticipos.

En caso de que se hubieran producido aportaciones, su cuantía se descontará de las cuotas de las personas que las realizaron.

4. TASAS

CONCEPTO

El concepto de tasa aparece en el art 2.2ª LGT. Se define la tasa como un tributo cuyo hecho imponible consiste en la utilización de forma privativa del dominio público, la prestación de servicios o realización de actividades por parte de la administración en régimen de derecho público que afecten o beneficien de forma particular al obligado tributario, siempre que estos servicios o actividades no sean de recepción voluntaria y no sean realizados por el sector privado.

HECHO IMPONIBLE

De la propia definición de tasa podemos extraer que para exigir una tasa tendrá que producirse:

- a) un uso privativo del dominio público por parte del obligado tributario
- b) la realización de una obra o servicio por parte de la administración que afecte o beneficie de forma particular al obligado tributario y tendrá que darse alguna de las siguientes circunstancias:
 - la actividad o servicio no podrá ser de recepción voluntaria (lo exige una norma o resulta imprescindible para la vida privada)
 - no podrá ser ofrecida por el sector privado (hay un monopolio de hecho o de derecho)

FUNDAMENTO JURÍDICO DE LA TASA

La capacidad contributiva no está presente en el hecho imponible de la tasa, sólo en un sentido negativo (no puede grabarse a quien no tiene capacidad económica), aunque sí puede ser tenida en cuenta a la hora de determinar la cuantía. Por tanto, los fundamentos de la tasa deben buscarse en:

- el principio del beneficio (aunque no siempre de una actividad administrativa se obtiene un beneficio)
- el principio de provocación de costes: cuando se solicita o recibe un servicio o actividad administrativa se genera un coste para esa Administración.

CONTRIBUYENTES

Se exigirán tasas a las personas que hagan uso privativo del dominio público o se vean afectados o beneficiados directamente o en sus bienes por la realización de una actividad o la prestación de un servicio por parte de la Administración.

Serán responsables solidarios las compañías de seguros que aseguren los riesgos que motivan las actuaciones administrativas. Y subsidiarios los propietarios de los inmuebles en las tasas referidas a los usuarios.

CUANTIFICACIÓN

En caso de uso privativo del dominio público se toma como referencia el valor de mercado (la tasa será inferior) y adicionalmente se abonarán los gastos de reparación. Cuando se trate de actuaciones administrativas, la tasa no podrá exceder el coste real o previsible del mismo, se realizará una memoria económico-financiera y se fijará la cantidad a pagar por aplicación de una tarifa, cuantía fija o combinación de ambos sistemas.

DEVENGO

La regla general es que se abone cuando se concede la utilización privativa del dominio público, cuando se inicia el servicio o se realiza la actividad, aunque se pueden exigir anticipos, que se exigirán cuando se presente la solicitud y estos serán devueltos en caso de que no se realice el hecho imponible por causas ajenas al sujeto pasivo (contribuyente).

5. PRECIO PÚBLICO

Son precios públicos las contraprestaciones pecuniarias que se satisfagan por la prestación de servicios o realización de actividades en régimen de derecho público, siempre y cuando tales actividades o servicios sean también ofertados por el sector privado y de recepción voluntaria por parte de los administrados.

Su naturaleza jurídica se caracteriza porque son ingresos de Derecho Público (no tributos).

Su cuantía debe cubrir como mínimo (pueden ser superiores) los costes económicos de la actuación realizada, aunque por motivos sociales, benéficos, culturales... pueden ser inferiores.

Pueden recaudarse por vía de apremio.

6. EXACCIONES PARAFISCALES

Se trata de exacciones que poseen alguna peculiaridad respecto al régimen jurídico propio de los tributos, por alguno de los siguientes motivos:

- no están establecidos a través de normas legales
- falta su correspondiente reflejo presupuestario
- se recaudan al margen de la Administración
- son ingresos afectados.

La LGT reconoce su existencia y, si bien en su Disposición Adicional Primera remite a la normativa específica de cada cual, se configura como normativa supletoria.

Ejemplos: los aranceles notariales, el copyright...

LECCIÓN 11. RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA Y LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

1. LA RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA: OBLIGACIONES Y DEBERES

Según el art 17 LGT la relación jurídica tributaria son el conjunto de obligaciones, derechos, deberes y potestades originados por la aplicación de los tributos. Esta relación esta compuesta por muchos elementos (deberes y obligaciones, por lo tanto, podemos calificarla como una relación compleja.

Las obligaciones que nacen son de diversos tipos y la LGT las clasifica del siguiente modo:

1) OBLIGACIONES DEL CONTRIBUYENTE

Dentro de las obligaciones del contribuyente podemos establecer dos bloques:

a) de carácter patrimonial

-destaca la obligación tributaria, que es la obligación principal y consiste en pagar la cuota y las recargas

-existe una obliga accesoria, que consiste en pagar los intereses

-además, existen obligaciones adicionales, se trata de pagar el impuesto de otro o efectuar ingresos a cuenta de otro

b) de carácter no patrimonial: se trata de una serie de obligaciones formales con respecto al procedimiento, como la autoliquidación, llevar la contabilidad...

2) OBLIGACIONES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

a) de carácter económico o patrimonial

-efectuar las devoluciones que resulten de la aplicación de la normativa tributaria (previamente eran debidas)

-efectuar las devoluciones oportunas por ingresos indebidos

-rembolsar los costes de garantías: cuando para aplazar o fraccionar un pago en un proceso ejecutivo iniciado por la Administración Tributaria, se demuestre que ese proceso no es procedente, la Administración deberá devolver los costes que nos originó esa garantía (si el procedimiento solo fuera improcedente en parte, se devolverá la parte proporcional)

- satisfacer los intereses de mora: cuando la Administración devuelve alguno de elementos anteriores, la devolución deberá acompañarse de los intereses correspondientes.

Los deberes que nacen de la relación jurídica tributaria son los comunes al resto del ordenamiento jurídico.

2. LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA: CARACTERÍSTICAS

Las características de la obligación tributaria son:

-es una obligación ex lege: nace de una norma con rango de ley, no de la voluntad de las partes. De esta característica se deriva su indisponibilidad con carácter general (8 LGT)

-es una obligación de derecho público: se dirige a satisfacer el interés general, por tanto, su contenido lo determinan las normas tributarias y no las partes. Esta característica, que complementa a la anterior implica que las partes no pueden alterar el contenido de la obligación tributaria (17.4 LGT)

-es una obligación de dar: generalmente una suma de dinero.

3. EL NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA: DEVENGO, EXIGIBILIDAD Y EJECUTABILIDAD

Resulta fundamental conocer el momento en que nace la obligación tributaria, ya que nos permitirá determinar:

- la norma aplicable (en los tributos sin periodo impositivo será la vigente en el momento de realización del hecho imponible y los tributos con periodo impositivo la norma se aplica a los periodos impositivos que se inicien después de su entrada en vigor)
- la capacidad de obrar del contribuyente
- la fecha de inicio para el cómputo de los plazos, especialmente el de prescripción
- la vinculación territorial del obligado tributario.

Respecto del nacimiento de la obligación tributaria, se diferencian dos tesis. Existe una tesis constitutiva que defiende que la obligación tributaria nace con el acto de liquidación porque ese acto tiene carácter constitutivo, sin embargo la LGT se decanta por la tesis declarativa, que defiende que el acto de liquidación es simplemente declarativo y la obligación tributaria nace con la realización del hecho imponible. A pesar de lo dicho hay que matizar que la realización del hecho imponible y el nacimiento de la obligación tributaria no siempre coinciden, ya que entra en juego un tercer concepto: el devengo. Para entender este concepto hay que establecer la siguiente clasificación:

- a) impuestos instantáneos: el hecho imponible se realiza en un momento determinado y en ese momento nace la obligación tributaria (coincide con el momento del devengo)
- b) impuestos periódicos: el hecho imponible se reitera a lo largo de un periodo y la obligación tributaria nace en el momento del devengo.

Hasta aquí hemos hablado del nacimiento de la obligación tributaria, pero el hecho de que haya nacido la obligación tributaria no quiere decir que se deba pagar en ese momento (la norma puede establecer que la exigibilidad se produce en un momento distinto al del devengo). El momento en que la obligación tributaria debe ser pagada y la Administración ha de aceptar el pago es el momento de la exigibilidad. Para determinar cuando la deuda resulta exigible hay que diferenciar el tipo de deuda:

- a) en las deudas de contraído previo, la exigibilidad se produce a partir de la notificación de la liquidación
- b) en las deudas autoliquidables, la exigibilidad la fijará la norma aplicable a cada tributo.

Existe, además, otro concepto que es la ejecutabilidad. La ejecutabilidad se produce cuando en una deuda que ya era exigible, el cumplimiento se puede forzar coactivamente.

4. EL HECHO IMPONIBLE

El concepto de hecho imponible aparece en el art 20.1 LGT como un presupuesto fijado en la ley para configurar el tributo y que origina el nacimiento de la obligación tributaria. Se trata, pr tanto, de un presupuesto de hecho del que se deriva una consecuencia jurídica: la sujeción al pago de la obliga tributaria.

Hay que diferenciar entre lo que es el hecho imponible normativo, el supuesto descrito en la ley por el que nace la obligación tributaria, del hecho imponible real, que es la realización efectiva del supuesto descrito en la norma.

Otra distinción importante es la que diferencia entre hecho imponible y materia imponible, así, mientras el hecho imponible es un supuesto de hecho que da lugar al

nacimiento de la obligación tributaria, la materia imponible es la manifestación de capacidad económica que se encuentra detrás del impuesto.

Las funciones del hecho imponible son las siguientes:

-configurar el tributo

-generar la obligación tributaria

-ser un índice de capacidad económica, y ha este respecto debe tener en cuenta las dos vertientes de la capacidad económica, la absoluta (no gravar hechos imponibles que no sean manifestaciones de capacidad económica) y la relativa (la cuantificación del impuesto debe tener en cuenta la manifestación de capacidad económica del hecho imponible).

Por último, cabe hacer mención a la estructura del hecho imponible, en la que diferenciamos los siguientes elementos:

a) elementos subjetivos: se trata del sujeto que resulta gravado por su vinculación con el hecho imponible

b) elementos objetivos:

-aspecto material: es el hecho, acto o negocio que manifiesta capacidad económica y, por eso, resulta gravado

-aspecto territorial: se trata de la vinculación del hecho imponible con un determinado territorio

-aspecto temporal: se refiere al momento en que se entiende realizado el hecho imponible (devengo)

-aspecto cuantitativo: se refiere a la medida en que se realiza el hecho imponible y se traducirá en la base imponible.

5. NO SUJECCIÓN

El art 20.2 LGT contempla la posibilidad de que la ley complete la definición del hecho imponible mencionando supuestos de no sujeción. Se trata de una serie de supuestos en los que no hay sujeción a la obligación tributaria porque no se realiza el hecho imponible y su mención constituye una forma de completar la definición del hecho imponible (por si acaso existe duda de si un supuesto encaja o no en el hecho imponible normativo), por eso, las normas que mencionan estos supuestos de no sujeción son normas aclaratorias (no aportan nada nuevo).

6. EXENCIÓN

Resulta más fácil comprender la exención si se pone en relación con la no sujeción, ya que, en los casos de exención si se realiza el hecho imponible, por tanto, hay sujeción, pero una norma con el mismo valor que la que define el hecho imponible (aporta algo nuevo) establece que no nace la obligación de pagar.

