

NOCIONES DE DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

1. EL TRIBUTO: CONCEPTO Y DELIMITACIÓN. CONCEPTO Y CLASES DE TRIBUTOS. LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES SOBRE EL TRIBUTO. FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO. LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS EN EL TIEMPO Y EN EL ESPACIO. LA INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS.

Podemos definir el tributo como una prestación pecuniaria de carácter coactivo impuesta por el Estado u otro ente público con el objeto de financiar gastos públicos. Las notas que caracterizan el tributo son dos: la coactividad y el carácter contributivo. El Art. 31 de la CE dice: a. "Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio. b. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía. c. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley".

De conformidad con esta norma constitucional podemos deducir que los PRINCIPIOS constitucionales sobre el tributo son: 1) El principio de capacidad económica: Este principio cumple en nuestro ordenamiento constitucional tributario tres funciones esenciales: a) de fundamento de la imposición o de la tributación, b) de límite para el legislador en el desarrollo de su poder tributario y c) de programa u orientación para el mismo legislador en cuanto al uso de ese poder. 2) El principio de igualdad: Este principio constituye un valor, no sólo del sistema tributario, sino del conjunto del ordenamiento. 3) El principio de progresividad: la progresividad en sistema tributario se entiende como aquella característica según la cual a medida que aumenta la riqueza de cada sujeto, aumenta la contribución en proporción superior al incremento de riqueza. Los que tienen más contribuyen en proporción mayor a los que tienen menos. 4) El límite de la confiscatoriedad: El sistema tributario no tendrá en ningún caso alcance confiscatorio. Es una especie de concesión o garantía frente a posibles abusos en la progresividad del sistema. 5) Principio de legalidad tributaria. Formulación y fundamento del mismo: Es necesaria una ley formal para el establecimiento de tributos. Dentro del conjunto de valores de un Estado Social y Democrático de Derecho este principio tiene un fundamento plural: al servicio del interés común y de la equidad de los ciudadanos. Y confiere una garantía de seguridad jurídica y de democracia.

Las FUENTES del derecho tributario son: a. La CE, b. los Tratados Internacionales válidamente celebrados, especialmente los tratados bilaterales y los tratados de adhesión a las Comunidad Europea, c) El Derecho Comunitario que contiene normas de tres clases: reglamentos, directivas y decisiones. Tienen especial interés las directivas de armonización fiscal que obligan a que las Cotes dicten leyes correspondientes en cada Estado miembro, d) La Ley que corrobora el principio de legalidad y tiene carácter imperativo; Pueden ser de carácter estatal y autonómicas en las que interesa especialmente la LOFCA, e) Actos con fuerza de Ley: como los Decretos-Legislativos, los Decretos-Leyes, el Reglamento, los Reglamentos autonómicos y las Ordenanzas locales, las ordenes interpretativas y las circulares emanadas del Ministerio de Hacienda publicadas en el BOE y el Derecho supletorio

(las disposiciones generales del Derecho administrativo y los preceptos del derecho común), f) La codificación en el ámbito tributario (la Ley General Tributaria: LGT).

La aplicación de las normas tributarias en el TIEMPO: a. El Comienzo de la vigencia de las normas tributarias: Tiene dos aspectos: la vigencia de la norma (entrada en vigor y cese de dicha vigencia) y la determinación de las situaciones jurídicas a las que se aplican las normas tributarias durante su vigencia (los problemas de retroactividad). Siguen el criterio marcado en el título preliminar del CC, según el cual las leyes entran en vigor a los 20 días de su completa publicación en el BOE, si en ellas no se dispone otra cosa. La vigencia de las normas tributarias no se subordina a la convalidación por la ley presupuestaria. b. El cese de la vigencia de las normas tributarias: Las normas tributarias desaparecen del ordenamiento bien por su derogación, en el caso de las normas de duración indefinida, o bien por transcurso del plazo, en el caso de ser normas de duración temporal (p. ej. normas que establecen exenciones o beneficios tributarios). La derogación puede ser expresa o tácita. La derogación tácita se da cuando el contenido de una norma resulta incompatible con los preceptos de otra posterior. La derogación expresa presenta mayores garantías desde el punto de vista de la seguridad jurídica, al eximir al intérprete de la aplicación de los anteriores criterios o reglas. La ley puede ser retroactiva si expresamente lo manifiesta; en los casos de disposiciones reglamentarias no hay retroactividad. En sentido opuesto a la retroactividad, podemos hablar de ultraactividad de las normas, cuando éstas se aplican a situaciones posteriores a su derogación. Debe tratarse de derechos adquiridos y no simples expectativas de derecho.

La eficacia ESPACIAL de las normas tributarias: a. Determinación del ámbito espacial o territorial en el que las normas se aplican (“Las normas tributarias obligarán en el territorio nacional” art. 21 LGT), b. Determinación de las situaciones o hechos que son objeto de regulación por dichas normas o los llamados puntos de conexión; para estos casos España tiene firmados numerosos convenios bilaterales de este orden en lo que se refiere al Impuesto sobre la Renta y el Patrimonio.

La INTERPRETACIÓN de las normas tributarias: a. Teoría de la interpretación estricta o literal, la cual no es muy conveniente porque ayuda a la interpretación “odiosa” de las normas tributarias “*In dubio contra fiscum*”, b. Teoría de la interpretación restrictiva de las normas de exención, al contrario del anterior es una interpretación favorable al fisco, especialmente en materia de exenciones, c. Teoría de la interpretación económica porque las normas tributarias tienen un contenido prevalentemente económico, d. Teoría de la interpretación funcional que sostiene la necesidad de analizar el fenómeno financiero integrando el “momento” jurídico con el económico, el político, el sociológico.

Los criterios de interpretación en la LGT establecen: “Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas...” e. La interpretación analógica de las normas tributarias, la analogía es uno de los recursos para colmar las lagunas del ordenamiento. Este procedimiento está basado en el razonamiento por semejanza. La LGT dice: “No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones”, f. La calificación en Derecho Tributario ocupa un lugar importante; emparentada con la de la interpretación pero distinguida de ella en el plano lógico. La calificación es aquella operación mediante la cual se determina cómo encaja tal o cual situación concreta, de la vida real, en los límites del presupuesto de hecho abstracto o ideal definido por la norma.

2. EL TRIBUTO Y SUS ELEMENTOS CONFIGURADORES. EL HECHO IMPONIBLE. LOS SUJETOS DEL TRIBUTO. LOS ELEMENTOS DE CUANTIFICACIÓN DEL TRIBUTO.

La LGT expresa resumidamente la posición del sujeto pasivo del tributo: “1. La obligación principal de todo sujeto pasivo consiste en el pago de la deuda tributaria. Asimismo queda obligado a formular cuantas declaraciones y comunicaciones se exijan para cada tributo. 2. Están igualmente obligados a llevar y conservar los libros de contabilidad, registros y demás documentos que en cada caso se establezca; a facilitar la práctica de inspecciones y comprobaciones y a proporcionar a la Administración los datos, informes, antecedentes y justificaciones que tengan relación con el hecho imponible”. La aplicación del tributo no se agota en la relación entre el contribuyente y la Administración sino que, al lado de ella, las normas tributarias disciplinan deberes a cargo de terceras personas (deberes de contenido patrimonial - de pago-) en función de garantía o por otro tipo de razones de orden técnico, así como deberes de contenido no patrimonial, fundamentalmente de información.

El nacimiento del Derecho Tributario se halla presidido por la idea o concepto fundamental de relación jurídica tributaria o de impuesto. La obligación tributaria es inderogable, la Administración no puede renunciar al crédito tributario ni transmitirlo a un tercero, aún con causa onerosa, ni tampoco puede aceptar un cambio o novación en el lado pasivo de la relación. La posición del sujeto pasivo y los demás elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares. Tales pactos o convenios no surtirán efecto ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas. Una cuestión conexas con esto es la relativa a la exclusión de la discrecionalidad en la actividad de la administración en materia tributaria. Así se respeta el principio de legalidad tributaria.

El HECHO IMPONIBLE en la LGT: “La ley llama hecho imponible el elemento material de lo que la doctrina científica denomina situación de hecho o presupuesto de tributo... El hecho imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”. La función del hecho imponible en la génesis u origen de la obligación tributaria consiste en que la realización del hecho imponible es el elemento que fundamenta o legitima la adquisición de la prestación tributaria por la Administración, con independencia de los modos en que tenga lugar esta adquisición o ingreso y de que el mismo se produzca total o parcialmente. El hecho imponible como elemento de identificación del tributo, es utilizado por la ley para configurar cada tributo. El hecho imponible como índice o materialización de capacidad económica.

La estructura del hecho imponible: 1) Elemento material que es la riqueza o manifestación de capacidad económica incorporada en el propio hecho imponible, es decir, la riqueza gravada, u objeto del tributo; 2) Elemento subjetivo es la relación, de hecho o jurídica, en que debe encontrarse respecto del elemento material del tributo la persona obligada a satisfacerlo; 3) Elemento espacial establecido por criterios territoriales, p. ej. el IRPF la rentase considera sujeta si es obtenida por un residente en territorio español (obligación personal) o por un no residente, pero siempre que se obtenga en dicho territorio o sea satisfecha por un residente (obligación real); 4) Elemento temporal es un elemento de singular importancia en su estructura. El concepto básico al respecto es el de “devengo” que es un elemento esencial del tributo. El devengo es el momento en que la ley considera perfeccionado el hecho imponible y nace la obligación tributaria o el derecho de crédito a favor del sujeto activo. El devengo tiene de suyo un carácter instantáneo porque se agota en el momento final o conclusivo. 4) Los supuestos de no sujeción tienen el sentido de

aclarar o completar la definición del hecho imponible a través de una determinación negativa que explicita o aclara supuestos que caen fuera de su ámbito.

La EXENCIÓN tributaria tiene lugar cuando una norma contempla que en aquellos supuestos expresamente previstos en ella, no obstante producirse el hecho imponible, no se desarrolle su efecto principal: el deber de pagar el tributo u obligación tributaria. Es una especie de los beneficios tributarios. Es una norma de favor que puede llegar hasta la total anulación del efecto del hecho imponible (exención total) o bien reducirse a un aligeramiento de la carga tributaria (bonificaciones, deducciones, etc.). Son normas estimulantes, como las deducciones por cargas familiares.

Los SUJETOS del tributo son: 1) El sujeto activo es el acreedor tributario de la deuda que representa el contenido esencial de dicha relación (la Administración); 2) el sujeto pasivo que son los deudores tributarios, es decir, la persona natural o jurídica que según la ley resulta obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea como contribuyente o como sustituto del mismo que debe pagar la obligación tributaria, como contenido esencial, deberes de contabilidad, de soportar inspecciones, de proporcionar información, como prestaciones accesorias. La primera de la categoría del sujeto pasivo es el a) *contribuyente*, al que podemos considerar el sujeto pasivo por antonomasia. Es contribuyente la persona natural o jurídica a quien la ley impone la carga tributaria del hecho imponible. Nunca perderá su condición de contribuyente quien según la ley deba soportar la carga tributaria, aunque realice su traslación a otras personas; b) el *sustituto* del contribuyente es el sujeto pasivo que, por imposición de la ley y en lugar de aquél, está obligado al cumplimiento de las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria. El concepto se aplica especialmente a quienes se hallan obligados por ley a detraer, con ocasión de los pagos que realicen a otras personas, el gravamen correspondiente, asumiendo la obligación de efectuar su ingreso en el tesoro; c) retenedores y obligados a ingreso a cuenta, la figura del retenedor está incluida entre los deudores principales. Se establecen para determinadas categorías de rendimientos (salarios, dividendos, intereses) técnicas de retención en la fuente, es decir, en el momento de pago de estos rendimientos. Estas retenciones no dan lugar a la total eliminación de la relación entre el contribuyente y la Hacienda, en razón de las características de estos impuestos; d) la traslación jurídica de la cuota deriva de la regulación de algunos impuestos de gran importancia en el ámbito de la imposición indirecta, como el IVA o los impuestos especiales. Los sujetos pasivos a título de contribuyentes son los empresarios, profesionales o fabricantes. El consumidor queda obligado a soportarla; e) El responsable: "La ley podrá declarar responsable de la deuda tributaria, junto a los sujetos pasivos, a otras personas solidaria o subsidiariamente". Aunque es un deudor tributario no entra en la categoría de sujeto pasivo. Se trata de una persona que, en virtud de la realización del presupuesto definido en la norma, queda sujeto al pago de la deuda tributaria en función de garantía, para el caso de la falta de pago del sujeto pasivo o deudor principal. La responsabilidad puede ser subsidiaria (se excluye el patrimonio del deudor principal) o solidaria (responde indistintamente con el sujeto pasivo). Cuando la ley no lo dice de manera expresa, la responsabilidad será subsidiaria. También hay responsabilidad por actos ilícitos y la derivada de actos lícitos.

La TRANSMISIÓN O SUCESION en la deuda tributaria "entre vivos" queda descartada. La Administración, a diferencia del acreedor de derecho común, no puede aceptar el cambio de deudor, del sujeto pasivo al que la ley quiere gravar, ni siquiera en el supuesto de que el nuevo deudor propuesto sea más solvente que el previsto legalmente. En lo que respecta a la transmisión "*mortis causa*" se aplican los principios del derecho sucesorio: las deudas tributarias forman parte, al igual que los restantes débitos, del pasivo del caudal hereditario y se transmiten a quienes sucedan al causante en la titularidad de su patrimonio. La transmisión a los socios de las deudas

tributarias de entidades disueltas: “En el caso de sociedades o entidades disueltas y liquidadas, sus obligaciones tributarias se transmitirán a los socios o partícipes en el capital, que responderán de ellas solidariamente y hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que se les hubiera adjudicado”.

Los entes carentes de personalidad jurídica como sujetos pasivos, como por ejemplo el caso de comunidades de bienes que son entes de hecho o sujetos patrimoniales. “Tendrán la condición de sujetos pasivos, en las leyes tributarias en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyen una unidad jurídica o un patrimonio separado susceptible de imposición”.

Otro elemento de identificación del tributo es el número de identificación fiscal. Las etiquetas: “Los sujetos pasivos y demás obligados tributarios deberán consignar si NIF en cuantas declaraciones, comunicaciones, escritos presenten ante la administración tributaria”.

Los elementos CUANTITATIVOS del tributo: 1) La base imponible: Es la expresión numérica y cifrada del hecho imponible. La magnitud que la ley establece en cada caso para definir la base imponible puede consistir en una cantidad o suma de dinero o bien venir expresada en otros términos o unidades de medida. Los métodos de determinación de la base imponible corresponden a la Administración y puede ser una estimación directa (se aplica sirviéndose de las declaraciones o documentos presentados o de los datos consignados en libros o registros comprobados administrativamente); una estimación objetiva que están previstos expresamente por la ley y son de carácter voluntario; la estimación indirecta se aplica en aquellos casos en que la colaboración de los sujetos pasivos es rehusada. 2) Comprobación de valores que consiste en contrastar las bases declaradas por el sujeto pasivo. 3) La base liquidable es el resultado de practicar, en su caso, en la imponible las reducciones establecidas por la ley propia de cada tributo. 4) El tipo de gravamen: fijada la base imponible –y, en su caso, la liquidable- es necesario, para obtener la cuota en los tributos de cuota variable, aplicar el tipo de gravamen. 5) La cuota: El momento final de la cuantificación del tributo, en sí mismo considerado, es el correspondiente al establecimiento de la cuota. En los tributos de cuota fija, ésta resulta directamente de la ley. En los de cuota variable se obtiene de la conjugación de base y tipo de gravamen. La cuota tributaria podrá determinarse en función del tipo de gravamen aplicable, según cantidad fija señalada al efecto en los pertinentes textos legales, o bien conjuntamente por ambos procedimientos. Una vez establecida la cuota, será necesario hacer las deducciones que, en su caso, establezca la ley de cada impuesto. De acuerdo con ello, son los conceptos de “cuota íntegra” (es la cantidad resultante de la aplicación del tipo o la tarifa y “cuota líquida” (es la resultante de aplicar, en su caso, a la íntegra las deducciones previstas por la ley); la “cuota diferencial” (es la resultante de restar de la cuota líquida las retenciones y demás pagos a cuenta realizados a lo largo del periodo impositivo o, en todo caso, con anterioridad a la declaración anual). 6) Correcciones en la cuota por los errores de salto que pueden producirse en los casos de tarifas progresivas construidas según el sistema de la llamada progresividad global. 7) Obligaciones de ingreso distintas de la cuota: los ingresos anticipados. 8) La deuda tributaria está constituida por los pagos a cuenta o fraccionados, las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener y los ingresos a cuenta. También forman parte de la deuda tributaria los siguientes conceptos: a) Los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, ya sean a favor del tesoro o de otros entes públicos; b) el interés de demora que será el interés legal del dinero vigente a lo largo del periodo en el que aquel se devengue, incrementando un 25 por 100, salvo que la Ley de Presupuestos Generales del Estado establezca otra diferente; c) el recargo de apremio; d) las sanciones pecuniarias.

3. LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS. EL PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACIÓN. EL PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN. EL PROCEDIMIENTO DE RECAUDACIÓN. EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR: LAS INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS. LOS PROCEDIMIENTOS DE REVISIÓN: LOS PROCEDIMIENTOS ESPECIALES DE REVISIÓN, EL RECURSO DE REPOSICIÓN Y LAS RECLAMACIONES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVAS.

El procedimiento de LIQUIDACIÓN inicia de diferentes formas: 1. Por declaración de renta que puede ser: a) Por declaración o iniciativa del sujeto pasivo o retenedor, o del obligado a ingresar a cuenta; esta es la normal. b) De oficio o a instancia de la Administración; c) Por actuación investigadora de los órganos administrativos la cual puede tener su origen en una denuncia pública. 2. Una vez iniciada viene la declaración tributaria o declaración del hecho imponible, que es regulada de manera específica por la normativa de cada tributo. Se considera "declaración tributaria" todo documento por el que se manifieste o reconozca espontáneamente ante la Administración tributaria que se han dado o producido las circunstancias o elementos integrantes de un hecho imponible. Su carácter es espontáneo y normalmente es escrita. Normalmente es una "declaración-liquidación" o autoliquidación porque el sujeto no se limita a declarar un hecho imponible y sus circunstancias sino que, al propio tiempo, debe realizar las operaciones materiales de determinación de la cuota y llevar a cabo el ingreso de la misma. 3. Recibida la declaración y la autoliquidación, la Administración procede a la comprobación de su veracidad y a la corrección de la misma. También se da una comprobación de valores por diversos medios como la capitalización o rendimientos, los precios medios en el mercado, las cotizaciones en los mercados nacionales y extranjeros, el dictamen de peritos de la Administración, la tasación pericial contradictoria, etc.

4. El procedimiento de INSPECCIÓN viene luego del acto administrativo de liquidación que es la culminación del procedimiento de liquidación. Este acto administrativo sólo se da en los casos en que la Administración considere necesario proceder a una actividad de comprobación, porque lo normal es que la deuda tributaria se paga sin necesidad de acto administrativo. El acto administrativo de liquidación es aquel en virtud del cual se determina la existencia de una deuda tributaria, con identificación del sujeto pasivo de la misma y de su cuantía. La liquidación puede ser provisional (que tiene una prescripción de cuatro años para que la Administración revise la liquidación provisional) o definitiva (no puede ser revisada por la Administración si no es acogiéndose al procedimiento extraordinario de revisión). Finalmente viene la notificación formal de la liquidación por parte de la Administración al sujeto pasivo u obligado tributario.

El procedimiento de RECAUDACIÓN de los tributos: El pago es el modo normal de extinción de la deuda tributaria. La competencia para recibir el pago o, lo que es lo mismo, la gestión recaudatoria de las deudas del sistema tributario estatal y aduanero está atribuida a la Agencia Estatal de Amón Tributaria, pero el servicio e caja no es desempeñado directamente por la Agencia sino por las entidades financieras (Bancos, Cajas) con los que la propia agencia los concierta y que serán denominadas Entidades de Depósito; existen otras Entidades colaboradoras, que son el resto de las entidades de crédito. Existen determinados tipos de deudas que deben satisfacerse necesariamente en las Delegaciones de Hacienda. Están legitimados para realizar el pago los sujetos pasivos u obligados, los administradores designados o cualquier otra persona. El objeto del pago es la prestación tributaria constituida por una suma de

dinero¹ determinada en efectivo o mediante efectos timbrados. El pago puede hacerse mediante plazos si así lo establece la ley, pueden ser también aplazados y fraccionados. El efecto del pago es, lógicamente la extinción de la deuda y, por el contrario, si vencido el plazo de pago éste no se efectuara, determinará el devengo de intereses de demora. Si transcurrido el plazo no se cancela la deuda se abre el procedimiento ejecutivo de manera inmediata que tiene las siguientes consecuencias: 1. La deuda tributaria se incrementa en el importe de un recargo del 20 por 100 de la deuda tributaria no ingresada, así como el de los intereses de demora y 2. la apertura del periodo ejecutivo hace nacer la facultad (derecho-deber) de la Administración de exigir la deuda por la vía de apremio sobre el patrimonio del obligado al pago. El procedimiento de “apremio”: “Iniciado el periodo ejecutivo, la Administración tributaria efectuará la recaudación de las deudas liquidadas o autoliquidadas, por el procedimiento de apremio sobre el patrimonio del obligado al pago”. Este procedimiento tiene un carácter ejecutivo y es un procedimiento autónomo, es decir, no será acumulable a los judiciales ni a otros procedimientos de ejecución. La providencia de apremio “es el título suficiente que inicia el procedimiento de apremio y tiene la misma fuerza ejecutiva que la sentencia judicial para proceder contra los bienes y derechos del obligado al pago”. Los motivos de oposición a esta providencia son: pago o extinción de la deuda, prescripción, aplazamiento o fraccionamiento de la deuda, la falta de notificación de la liquidación o suspensión de la misma y la falta de notificación de la providencia de apremio.

Para asegurar la ejecución, la Administración goza de facultades o privilegios; la ley establece la responsabilidad solidaria de quienes colaboraran con el deudor en la ocultación maliciosa de los bienes para impedir su traba, así como de quienes, por culpa o negligencia, incumplan las órdenes de embargo y de quienes, con conocimiento del embargo, colaboren o consientan en el levantamiento de los bienes. Los bienes embargados serán finalmente enajenados mediante subasta, concurso o adjudicación directa.

Terminación del procedimiento: El Reglamento de recaudación menciona las tres maneras de terminación del procedimiento de apremio: a. El pago del débito que se hará constar en el expediente, b. El acuerdo de fallido, total o parcial, de los deudores principales responsables solidarios, c. El acuerdo de haber quedado extinguido el débito por cualquiera otra causa legal.

La suspensión del procedimiento de apremio será inmediata, sin necesidad de prestar garantía, cuando el interesado demuestre que se ha producido en su perjuicio error material, aritmético o de hecho en la determinación de la deuda, o bien que dicha deuda ha sido ingresada, condonada, compensada, aplazada o suspendida. Como se sabe, la compensación es una forma de extinción de las deudas que tiene lugar cuando dos personas, por derecho propio, sean recíprocamente acreedoras y deudoras la una de la otra. La condonación es otra forma de extinción de las deudas en derecho privado. En el derecho tributario no es admisible, si no es en virtud de la ley. La insolvencia es una causa de extinción.

El procedimiento SANCIONADOR tributario. Delitos contra la hacienda Pública e infracciones tributarias: El código penal contempla los llamados delitos fiscales con sus respectivas penas. Las infracciones tributarias son sancionadas por la Administración mediante un procedimiento administrativo. Son infracciones tributarias las acciones y omisiones tipificadas y sancionadas en las leyes. Las infracciones tributarias son

¹ Sólo podrá pagarse en especie cuando expresamente lo disponga la ley, p. ej. mediante el pago de bienes del patrimonio histórico español.

sancionables incluso a título de simple negligencia. Son sujetos infractores de las leyes tributarias las personas físicas y jurídicas (los sujetos pasivos de los tributos, sean contribuyentes o sustitutos, los retenedores, la sociedad dominante en el régimen de declaración consolidada, las entidades en régimen de transparencia fiscal, los obligados a suministrar información o a prestar colaboración a la Hacienda Pública, el representante legal de los sujetos obligados que carezcan de capacidad de obrar.

Las circunstancias excluyentes² de la responsabilidad por infracción tributaria: a. Cuando sean realizadas por quienes carezcan de capacidad de obrar en el orden tributario, b. Cuando concorra fuerza mayor, c. Cuando deriven de una decisión colectiva, para quienes hubieran salvado su voto o no hubieran asistido a la reunión en que se adoptó la misma, d. Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, se entiende cuando el contribuyente hayas presentado una declaración veraz y completa y haya practicado la correspondiente autoliquidación.

Las infracciones tributarias o evasión de impuestos pueden ser simples y graves. Las infracciones graves son: a. Omisión de ingreso en los tributos con autoliquidación, b. La infracción del deber de declarar en los tributos e “contraído previo”, c. El disfrute ilícito de beneficios fiscales o de devoluciones, d. Falseamiento de deducciones a practicar en declaraciones futuras, e. Falseamiento de resultados por entidades en régimen de transparencia. Las infracciones simples son: a. La falta de presentación de declaraciones o la presentación de declaraciones falsas, incompletas o inexactas, b. El incumplimiento de los deberes de suministrar datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria, deducidos de sus relaciones económicas profesionales o financieras con terceras personas.

Los criterios de graduación de las sanciones tributarias son: a) la comisión repetida de infracciones tributarias, b) la resistencia, negativa u obstrucción a la acción investigadora de la administración tributaria, c) la utilización de medios fraudulentos en la comisión de la infracción o la comisión de ésta por medio de persona interpuesta, d) la falta de presentación de declaraciones o la presentación de declaraciones falsas, incompletas o inexactas cuando de ello se derive una disminución de la deuda tributaria, e) la falta de cumplimiento espontáneo o el retraso en el cumplimiento de las obligaciones o deberes formales de colaboración, f) la trascendencia para la eficacia de la gestión tributaria de los datos, informes o antecedentes no facilitados y, en general, del incumplimiento de las obligaciones formales.

Las líneas fundamentales del procedimiento para la imposición de sanciones son: 1. garantía de procedimiento propio o separado; 2. Competencia para imponer sanciones tributarias; 3. El desarrollo del procedimiento (iniciación de oficio que debe notificarse a los interesados, la instrucción para aportar pruebas, declaraciones e informes oportunos, propuesta de resolución, audiencia de los interesados y, finalmente, la resolución). La responsabilidad por la infracción se extingue por el pago o cumplimiento y por la prescripción. Los principios que deben regir la potestad sancionadora son los siguientes: legalidad, tipicidad, irretroactividad, responsabilidad personal, proporcionalidad, non bis in ídem, presunción de inocencia y de buena fe, culpabilidad, aplicación de oficio de la prescripción, no transmisibilidad de las sanciones, separación de procedimientos.

El procedimiento ESPECIAL de la REVISIÓN de los actos en materia tributaria se fundamenta en última instancia en el respeto al principio de legalidad de la actividad

² Se entiende que más de hablar de causas de exclusión se refieren más bien a que realmente no se ha producido el tipo o presupuesto infractor.

administrativa. El procedimiento de revisión persigue “limpiar” la actuación administrativa de aquellos actos cuya subsistencia se considera intolerable desde el punto de vista de la legalidad y del interés público en general (declaración de nulidad de pleno derecho, revisión de actos por infracción manifiesta de la ley o por aparición de hechos nuevos, corrección de errores materiales). A ellos hay que añadir un procedimiento específicamente tributario, el de devolución de ingresos indebidos.

El recurso de REPOSICIÓN: Como es sabido, el régimen ordinario de impugnación de los actos administrativos incluye como un elemento esencial la necesidad de agotar la vía administrativa, dando a la Administración la oportunidad de revisar sus actuaciones antes de que se plantee la impugnación en vía jurisdiccional. En el ámbito del derecho tributario (y, en general, del Derecho financiero) se da una especialidad que es la existencia de una específica vía administrativa de resolución de reclamaciones, la llamada “Jurisdicción Económico-Administrativa” que constituye en nuestro ámbito la vía previa al contencioso. Se trata de un recurso administrativo y potestativo; no es simultaneable con dicha vía económica-administrativa. Los actos recurribles en reposición son todos aquellos impugnables en vía económica-administrativa; la competencia para resolver el recurso de reposición corresponde, de acuerdo con la naturaleza del mismo, al mismo órgano que dictó el acto administrativo impugnado, “salvo que se atribuya su competencia a la autoridad superior”. El procedimiento: El plazo para la interposición es de 15 días a partir de la notificación del acto que se quiere impugnar. La resolución puede también producirse por silencio administrativo, entendiéndose desestimada la reclamación si a los 30 días de presentado el recurso no ha recaído resolución expresa. En el caso de que hubiere resolución expresa, ésta deberá ser notificada al recurrente y demás interesados en el plazo máximo de 10 días. Contra la resolución del recurso de reposición no podrá interponerse de nuevo este recurso, aunque sí, naturalmente, el económico-administrativo.

Las RECLAMACIONES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVAS pueden versar sobre las siguientes materias: a) La gestión, inspección y recaudación de los tributos y de las exacciones parafiscales y, en general, de todos los ingresos de derecho público del Estado y de la Administración institucional vinculada o dependiente de la Administración General del Estado; b) la gestión, inspección y recaudación de los tributos cedidos por el Estado a las CCAA o de los recargos establecidos por éstas sobre tributos del Estado; c) El reconocimiento o la liquidación por autoridades u organismos del Ministerio de Economía y Hacienda de obligaciones del Tesoro Público y las cuestiones relacionadas con las operaciones de pago por dichos órganos con cargo al Tesoro; d) El reconocimiento y pago de toda clase de pensiones y derechos pasivos que sean de peculiar competencia del correspondiente centro directivo del Ministerio de Economía y Hacienda; e) Los actos relativos a los tributos que constituyan ingresos de las Haciendas Locales en los casos en que así se disponga por la legislación reguladora de dichas Haciendas; f) Cualesquiera otras respecto de las que por precepto legal expreso así se declare.

Los órganos de la jurisdicción económico-administrativa: Las reclamaciones en vía económica-administrativa se plantean ante los Tribunales Económico-administrativos, a los que hay que añadir al propio Ministerio de Hacienda para determinadas cuestiones. Estos Tribunales a su vez se dividen en TEAR (Trib. Ec-Ad Regionales) TEAL (Tr. Ec-Ad Locales de Ceuta y Melilla) y TEAC (Tr. Ec-Ad Central). Están legitimados para representar reclamaciones e intervenir en el proceso: Los sujetos pasivos y, en su caso, los responsables; cualquier otra persona cuyos intereses legítimos resulten afectados por el acto administrativo de gestión; el interventor general de la Administración del Estado o sus delegados en las materias a las que se extiende la acción fiscalizadora que les confieren las disposiciones vigentes. Su tramitación tiene varias fases: iniciación del procedimiento, instrucción, resolución.

Las resoluciones de los TEAR Y TEAL serán recurribles en alzada ante el TEAC, tanto por motivos de fondo como en los casos en que la inadmisión de la reclamación se ha basado en cuestiones de competencia o en cuestiones de trámite que pongan término a la reclamación. El recurso de alzada extraordinario para la unificación de criterio es planteado por los Directores generales del Ministerio de Hacienda o de la Seguridad Social con la finalidad de uniformar el criterio, cuando se estime gravemente dañosa y errónea la solución dictada.

4. LA TRIBUTACIÓN DIRECTA I: LAS PERSONAS FÍSICAS. EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS. EL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO. EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES.

El Impuesto sobre la RENTA de las Personas Físicas (IRPF) es un tributo de carácter personal y directo que grava según los principios de igualdad, generalidad y progresividad, la renta de las personas físicas de acuerdo con sus circunstancias personales y familiares. El objeto del impuesto lo constituye la renta de la persona física entendida ésta como la totalidad de los rendimientos netos, ganancias y pérdidas patrimoniales. El IRPF se exige en todo el territorio nacional. El presupuesto del IRPF es la obtención de renta; los componentes de la renta del sujeto pasivo son: a) los rendimientos del trabajo, b) los rendimientos de las actividades económicas, c) los rendimientos del capital, d) las ganancias y pérdidas patrimoniales. Normalmente el impuesto se devenga el 31 de diciembre. La base imponible del IRPF constituye uno de los elementos de cuantificación del tributo y es el importe de la renta disponible del contribuyente.

El impuesto sobre el PATRIMONIO es un tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava el patrimonio neto de las personas físicas en los términos previstos en la ley. Es un impuesto objetivo, progresivo y complementario del impuesto sobre la renta. El objeto del impuesto lo constituye el patrimonio neto de la persona física, es decir, el conjunto de bienes y derechos de contenido económico de que sea titular, con deducción de las cargas y gravámenes que disminuyan su valor, así como de las deudas y obligaciones personales de las que deba responder. Se excluyen los derechos de contenido personal y familiar que no tienen un contenido económico ya que lo que se grava es el patrimonio neto (deducidas las deudas). El impuesto sobre el patrimonio se aplica en todo el territorio español. El hecho imponible del impuesto es la titularidad por el sujeto pasivo, en el momento del devengo, del patrimonio neto. El concepto de patrimonio neto es el conjunto de bienes y derechos así como de las cargas, gravámenes, deudas y obligaciones sobre aquéllos pertenecientes al sujeto al sujeto pasivo.

Existen los siguientes supuestos de exención: 1) Determinados bienes integrantes del Patrimonio Histórico, Arqueológico o Cultural, 2) Determinados objetos de arte y antigüedades, 3) El ajuar doméstico, 4) Los derechos consolidados de los partícipes en un Plan de Pensiones, 5) Los derechos derivados de la propiedad intelectual e industrial, siempre que permanezcan en el patrimonio del autor y, en el caso de la propiedad industrial, siempre que no esté afecta a una actividad empresarial, 7) Los bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, siempre que ésta se ejerza de forma habitual, personal y directa por el sujeto pasivo, 8) Determinadas participaciones en entidades con o sin cotización en mercados organizados.

El impuesto sobre el patrimonio se devengara el día 31 de diciembre. Los sujetos pasivos por obligación personal serán gravados por la totalidad de su patrimonio con independencia del lugar donde se encuentren situados los bienes o puedan ejercitarse los derechos. Se grava por tanto el patrimonio mundial de la persona física. El sujeto pasivo es el contribuyente, es decir, la persona física titular del patrimonio neto.

El impuesto sobre SUCESIONES es un impuesto directo, subjetivo, personal y progresivo cuyo objeto de gravamen son los incrementos de patrimonio obtenidos a título gratuito "*mortis causa*" por las personas físicas. Este impuesto se exige sobre todo el territorio nacional. El hecho imponible del impuesto es la sujeción a gravamen de las siguientes adquisiciones: a) adquisiciones "*mortis causa*" como herencias, legados o cualquier otro título sucesorio, b) adquisiciones en virtud de seguros de vida, siempre que el contratante sea persona distinta del beneficiario y tengan causa en el fallecimiento del asegurado. Los supuestos de extensión del hecho imponible son: 1. Los supuestos de acumulación (junto a los bienes transmitidos *mortis causa*, se acumulan los bienes donados al heredero por el causante en los cuatro años anteriores; 2. Los supuestos de adición; 3. El ajuar doméstico.

El momento exacto en que dicho impuesto se hace exigible o en que se devenga es el día del fallecimiento del causante o del asegurado o cuando adquiera firmeza la declaración del fallecimiento del ausente. En las adquisiciones de bienes cuya efectividad se halle suspendida por la existencia de una condición, un término, un fideicomiso o cualquier otra limitación, el impuesto se devengará el día en que dichas limitaciones desaparecen. Los sujetos pasivos del impuesto sobre sucesiones o donaciones son los causahabientes, esto es, los herederos y legatarios. En los seguros son los beneficiarios del seguro a la muerte del contratante o del asegurado. Se da la "ficción de igualdad en la partición" en la distribución de la masa hereditaria neta entre los herederos, por la que los herederos adquirirán en términos exactos la cuota ideal asignada por el testador o por la ley (si no existiere testamento), y ello con independencia de los bienes en que se materialice la misma. Se obtiene así la participación individual o base imponible de cada heredero.

La determinación de la cuota de estos dos últimos impuestos variables (patrimonio y sucesiones) exige la cuantificación del hecho imponible, es decir, el cálculo de la base imponible. Junto a la base imponible se determina la base liquidable y sobre ésta se obtiene la cuota íntegra, de la que se determina la cuota incrementada y sobre ésta la cuota líquida.

El impuesto sobre DONACIONES es un impuesto directo, subjetivo, personal y progresivo que recae sobre los incrementos de patrimonio obtenidos a título gratuito "*inter vivos*" por personas físicas. El ámbito de aplicación del Impuesto sobre Donaciones coincide con el del impuesto sobre sucesiones. El hecho imponible o los supuestos sujetos a gravamen son las siguientes adquisiciones: a) adquisiciones gratuitas entre vivos que, aparte de las donaciones, son la condonación de deuda, la renuncia de derechos a favor de persona determinada, la asunción liberatoria de la deuda de otro sin contraprestación cuando no sea el donatario quien asuma la deuda garantizada con el bien donado; el desistimiento o allanamiento en juicio o arbitraje a favor de la otra parte, realizado con ánimo de liberalidad; así como de la transacción de la que resulte una renuncia, un desistimiento o un allanamiento realizados con el mismo ánimo; b) adquisiciones en virtud de seguros de vida, se trata de seguros pactados sobre la vida de un tercero o de sobrevivencia del contratante cuando el beneficiario es otra persona.

Los supuestos de extensión³ del hecho imponible son: a) los supuestos de acumulación: a los bienes donados se acumulan los recibidos de un mismo donante dentro del plazo de tres años; b) las presunciones de transmisión gratuita, que admiten prueba en contrario, en las que se presumen donaciones entre personas unidas por vínculos de parentesco y que no ha sido declarada como tal.

Los supuestos de no sujeción o de exención son: 1) Premios obtenidos en juegos autorizados, 2) Premios e indemnizaciones exentas del IRPF, 3) Subvenciones, becas, premios, primas, gratificaciones y auxilios que se concedan por Entidades públicas o privadas con fines benéficos, docentes, deportivos o de acción social, 4) Las entregas de bienes realizadas por entidades a sus trabajadores cuando deriven de un contrato de trabajo, 5) Las prestaciones percibidas a título gratuito por beneficiarios de planes de pensiones, sistemas alternativos, mutualidades, etc., sometidas expresamente a gravamen como rentas del trabajo, 6) Las cantidades percibidas por un acreedor, en cuanto beneficiario de un contrato de seguro de vida celebrado para garantizar el pago de una deuda anterior.

El momento del devengo del impuesto o, lo que es lo mismo, el momento en que éste se hace exigible, depende de cuál sea el tipo de transmisión gratuita: en las adquisiciones gratuitas *inter vivos* el impuesto se devengará el día en que se cause o celebre el acto o contrato; en los seguros de vida, el impuesto se devengará el día del fallecimiento de tercero asegurado o cuando adquiera firmeza la declaración del fallecimiento del ausente. En las adquisiciones de bienes cuya efectividad se halle suspendida por la existencia de una condición, un término o de cualquier otra limitación, el impuesto se devengará el día en que dichas limitaciones desaparezcan.

El sujeto pasivo del impuesto es el contribuyente, o sea la persona física que adquiere el incremento patrimonial objeto de gravamen. En concreto, son contribuyentes en las donaciones y demás transmisiones lucrativas "*inter vivos*" equiparables, el donatario o el favorecido por ellas y, en los seguros, los beneficiarios.

5. LA TRIBUTACIÓN DIRECTA II: LAS SOCIEDADES. EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.

El impuesto sobre SOCIEDADES es un tributo de carácter directo y personal que grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas; es un impuesto periódico y proporcional. Se exige en todo el territorio español. En el ámbito internacional hay que tener en cuenta lo dispuesto en tratados y convenios internacionales que formen parte de nuestro ordenamiento interno. El hecho imponible del impuesto es la obtención de la renta, cualquiera que fuera su fuente u origen, por el sujeto pasivo. Las rentas sujetas a gravamen coinciden con el resultado empresarial determinado con arreglo a las normas mercantiles. El impuesto sobre sociedades es un impuesto personal y como tal se aplica teniendo en cuenta el criterio de la residencia efectiva; están sujetas las entidades que sean residentes en España. Se entiende que son residentes en España cuando cumplan cualquiera de los requisitos siguientes: a) que se hubieran constituido conforme a las leyes españolas, b) que tengan su domicilio social en territorio español y c) que tengan la sede de dirección efectiva (el lugar donde radique la dirección y el control del conjunto de sus actividades) en territorio español. Tributarán en España por la totalidad de las rentas obtenidas con independencia del lugar en que se hubiesen producido y de la

³ Los supuestos de extensión tienen como finalidad evitar maniobras elusivas del impuesto.

residencia del pagador. Es decir, están sometidas al impuesto sobre sociedades por la renta mundial. Es un impuesto periódico, pero el periodo impositivo no tiene por qué coincidir con el año natural sino con el ejercicio económico y en ningún caso podrá exceder de doce meses. El impuesto se devengará el último día del mismo.

Son sujetos pasivos del impuesto sobre sociedades, como regla general, las personas jurídicas, con una importante excepción: las sociedades civiles. Están totalmente exentas las rentas obtenidas por: El Estado, las CCAA y las Entidades Locales; los organismos autónomos del Estado y entidades de derecho público de carácter análogo de las CCAA y las Entidades Locales; el Banco de España, los Fondos de Garantía de Depósitos y los Fondos de Garantía de Inversiones; las Entidades públicas encargadas de la gestión de la Seguridad Social; el Instituto de España y las Reales Academia Oficiales integradas en el mismo y las instituciones de las CCAA con lengua oficial propia que tengan fines análogos a los de la Real Academia Española.

La determinación de la cuota del Impuesto sobre Sociedades exige la cuantificación de su hecho imponible, es decir la determinación de la base imponible monetaria partiendo del resultado contable y aplicando sobre él los ajustes necesarios. El resultado contable se obtiene de la cuenta de pérdidas y ganancias, reflejándose en su Debe los gastos y en el Haber los ingresos. El saldo de la cuenta indica si hay ganancias o pérdidas.

La obligación principal de los sujetos pasivos del impuesto consiste en el pago de la deuda tributaria correspondiente mediante la oportuna autoliquidación. Otros deberes de los sujetos pasivos son la declaración, autoliquidación e ingreso. Están obligados a presentar declaración en el lugar y en la forma determinados por el Ministro de Economía y Hacienda. Las entidades totalmente exentas no están obligadas a declarar; por el contrario, las entidades parcialmente exentas estarán obligadas a declarar la totalidad de sus rentas, exentas y no exentas. La declaración del impuesto no tiene un plazo fijo. Esta ha de presentarse en los 25 días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del periodo impositivo. Al tiempo de presentar la declaración los sujetos pasivos deberán determinar el importe de la deuda tributaria, si el resultado fuera positivo deberán ingresar su importe en el lugar y la forma que se determine reglamentariamente.

El domicilio fiscal de la sociedad es el determinante de la competencia territorial de la Hacienda Pública. No debe confundirse con la residencia, aunque su regulación pueda resultar similar.

6. LA TRIBUTACIÓN INDIRECTA: EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. EL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTOS. LOS IMPUESTOS ESPECIALES.

El IVA es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo y grava, en las condiciones previstas en la ley, las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios y profesionales, así como las adquisiciones intracomunitarias y las importaciones de bienes. El IVA se puede definir sobre una doble perspectiva: de una parte como impuesto neutral, esto es, su incidencia sobre el consumidor final es siempre la misma cualquiera que sea la longitud de los procesos de producción y distribución de bienes y servicios; y de otra, se define como un impuesto plurifásico proporcional sobre el volumen de negocios, que grava el valor añadido en cada una de las fases del proceso de producción y distribución de bienes y servicios. El IVA es un tributo que recae sobre el consumo y grava, en la forma y condiciones previstas en la ley, las siguientes operaciones: a) las entregas de bienes y

prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales, b) las adquisiciones intracomunitarias de bienes, c) las importaciones de bienes. Es por tanto un impuesto –o mejor, un sistema de imposición- con un presupuesto múltiple, al someter a gravamen operaciones de muy distinta naturaleza.

La materia imponible o el objeto del impuesto lo constituye el consumo de bienes y servicios. El ámbito territorial de aplicación de la ley del IVA queda limitado al territorio peninsular español e Islas Baleares, no extendiéndose a las Islas Canarias⁴ ni a Ceuta ni a Melilla⁵. Y, como siempre, la existencia de regímenes especiales de Concierto o Convenio en el País Vasco y Navarra. El devengo del IVA –de las entregas de bienes- se produce, como regla general, cuando tenga a lugar la puesta a disposición de los bienes al adquirente o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable. Cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas – en el caso del devengo de las prestaciones de servicios- y el devengo de los autoconsumos tiene lugar, como norma general, cuando se efectúen las operaciones gravadas.

Los supuestos de no sujeción del IVA se pueden agrupar atendiendo a los siguientes criterios: 1. La transmisión del patrimonio empresarial o profesional con continuidad en el negocio; 2. Determinadas operaciones a título gratuito; 3. La prestación de servicios de carácter laboral; 4. Determinadas operaciones de autoconsumo en las que el sujeto pasivo haya carecido del derecho a deducir total o parcialmente el impuesto soportado al realizar la adquisición o importación; 5. Determinadas operaciones de naturaleza pública; 6. Las entregas de dinero a título de contraprestación o pago. Estos casos están exentos de la obligación tributaria del IVA.

El sujeto pasivo o contribuyente en el IVA son aquellas personas que realicen algunas de las operaciones constitutivas del hecho imponible (con relación a las entregas de bienes y prestaciones de servicios), con independencia de que sea el consumidor final quien en último término soporte la carga impositiva al serle repercutido el impuesto.

La REPERCUSIÓN de la cuota del IVA consiste en el derecho-deber que tienen quienes efectúen las entregas de bienes o las prestaciones de servicios sujetas al impuesto, de exigir en factura, y separadamente del precio de la operación, la suma en que consiste la prestación tributaria al adquirente de dichos bienes o servicios. Dos son las personas que concurren en el instituto de la repercusión: a. El que debe repercutir el impuesto, esto es, el sujeto pasivo del mismo, b. El que debe soportar el impuesto repercutido, es decir, la persona adquirente de los bienes o servicios prestados (ya sea empresario, profesional o un simple particular-consumidor final). El objeto de la repercusión lo constituye la cuota del IVA que se devenga como consecuencia de la realización de la operación gravada por el impuesto (en suma, el IVA devengado).

La base imponible, entendida como cuantificación económica del hecho imponible, es un elemento fundamental en el estudio de cualquier impuesto ya que una vez determinada la misma y aplicado sobre ella el tipo de gravamen correspondiente surge la cuota tributaria. En el IVA está constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo.

⁴ Territorio excluido de la armonización de los impuestos sobre el volumen de negocio.

⁵ En cuanto a territorios no incluidos en la Unión Aduanera.

Las adquisiciones intracomunitarias: el régimen de las operaciones intracomunitarias supone la novedad más relevante en el nuevo IVA. Como ya se señaló, en el horizonte de la consecución de un mercado único interior en el territorio de la Unión Europea se pretende ya no sólo la eliminación de las fronteras fiscales, sino también la eliminación de las barreras fiscales. En este sentido, el 1 de enero de 1993 desaparecieron las aduanas entre los Estados miembros de la Unión Aduanera, lo que supuso a supresión de los gravámenes a la importación (el llamado IVA importaciones- en relación con las operaciones entre ellos. Dicha desaparición no implica que las referidas operaciones no queden sometidas a tributación por el IVA puesto que lo único que se produce es un cambio estructural en el modo en que las mismas van a tributar por este impuesto.

El impuesto sobre TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS: 1. El impuesto sobre transmisiones patrimoniales ONEROSAS encierra un hecho imponible de naturaleza compleja pues sujeta tanto las transmisiones patrimoniales mediante precio, como otros actos o negocios constitutivos de derechos (préstamos, usufructos, concesiones administrativas, etc.) que no pueden, sin alguna dificultad, ser calificados como transmisiones. Como características particulares del tributo, la ley sólo se refiere a su naturaleza de impuesto indirecto, aunque se pueden añadir como notas configuradoras las de ser real e instantáneo. Este impuesto se exige en todo el territorio nacional. El hecho imponible o aspecto material de las transmisiones patrimoniales onerosas "*inter vivos*" son las transmisiones o cambios de titular, realizadas mediante actos o negocios *inter vivos* y hechas a título oneroso de cualquier bien o derecho que integre el patrimonio de las personas físicas o jurídicas. En resumen, este hecho imponible genérico se caracteriza por estas notas esenciales: Onerosidad en la transmisión, operaciones *inter vivos*, desplazamiento de bienes de contenido económico, los sujetos pasivos intervinientes en la transmisión no han de ser empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad.

2. El impuesto sobre operaciones SOCIETARIAS es la segunda modalidad de este impuesto sobre tpajd (transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentales) que sujeta al tributo las operaciones relativas al contrato de sociedad que se reflejan en la cuenta de capital de las sociedades mercantiles. Dichas operaciones consisten generalmente en una transmisión patrimonial entre sociedad y socio o entre sociedades. Su ámbito de aplicación es todo el territorio nacional (salvo como siempre, por razones históricas los territorios de Navarra y el País Vasco). El hecho imponible de este impuesto somete a gravamen la realización de ciertas operaciones societarias que tienen reflejo en el capital social. En su mayoría se trata de operaciones que se relacionan con los procesos de financiación de las sociedades mediante recursos propios. El aspecto espacial del hecho imponible es que el impuesto se exigirá por las operaciones societarias realizadas por Entidades en las que concurra cualquiera de las siguientes circunstancias: a. Que tengan en España la sede de dirección efectiva, b. Que tengan en España su domicilio social, c. Que realicen en España sus negocios típicos. El aspecto temporal de este hecho imponible es que el impuesto se devengará el día en que se formalice el acto sujeto a gravamen; en general, es el día de otorgamiento de la escritura pública o del documento privado si no es necesaria escritura pública. El sujeto pasivo es el contribuyente que es la sociedad o los socios, dependiendo del tipo de operación de que se trate. El sujeto será siempre el adquirente y son responsables subsidiarios del pago del impuesto en las operaciones societarias los promotores, administradores o liquidadores de las mismas que hayan intervenido. Para determinar la cuota tributaria se exige la cuantificación del hecho imponible, es decir, el cálculo de la base imponible y sobre ella se aplica el tipo de gravamen, dando como resultado la cuota íntegra. La base imponible vendrá

constituida por el importe, nominal o real, de la operación. En todas las operaciones societarias la cuota resulta de aplicar sobre la base liquidable el tipo del 1 por 100.

El impuesto sobre ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS es la tercera modalidad y como su propio nombre indica, sujeta a gravamen la documentación de ciertos actos: la documentación notarial con carácter general, la documentación administrativa de ciertos actos y la utilización de ciertos instrumentos documentales de carácter mercantil. Es un impuesto indirecto y su ámbito de aplicación es todo el territorio nacional con la sabida excepción. El aspecto material del hecho imponible es el tipo de documento y el aspecto temporal es el día en que se formalice el acto sujeto a gravamen. La determinación de la cuota tributaria, como se trata de tres modalidades documentales: notarial, mercantil y administrativa, cada una tiene su propio valor.

Los impuestos ESPECIALES⁶ son tributos de naturaleza indirecta y son considerados como impuestos reales, objetivos, de devengo instantáneo y monofásicos, pues gravan una de las fases del proceso productivo. 1. En el impuesto especial de FABRICACIÓN el aspecto material del hecho imponible es la fabricación de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación. La naturaleza real de estos impuestos nos indica que se exigirán con arreglo al principio de territorialidad, es decir, el ámbito territorial interno de la fabricación y operaciones asimiladas. El devengo es instantáneo y coincide con la fecha de salida de las fábricas o depósitos fiscales. Los sujetos pasivos o contribuyentes son los titulares de los distintos establecimientos autorizados para la fabricación (y operaciones asimiladas) y/o recepción-envío de los productos objeto de estos impuestos, quienes deberán repercutir el importe de las cuotas devengadas sobre los adquirentes de los productos objetos del impuesto., quedando éstos obligados a soportarlas. La cuantificación de los impuestos especiales de fabricación es muy sencilla, basta con aplicar a la base imponible el tipo de gravamen correspondiente. En caso de importaciones de mercancías objeto de este impuesto habrá el pago de una deuda aduanera.

2. En el impuesto especial sobre determinados MEDIOS DE TRANSPORTE es un tributo indirecto, real, objetivo, de devengo instantáneo y monofásico, cuyo objeto es incidir sobre el consumo de un determinado bien. Su ámbito de aplicación es el territorio español. El aspecto material del hecho imponible es que está sujeta al impuesto la primera matriculación definitiva en España de ciertos vehículos de tracción mecánica, nuevos o usados y la expedición de un permiso de circulación o utilización para el medio de transporte.

Otros impuestos especiales son los relativos al Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, el Impuesto sobre las Primas de Seguros, Tasas y demás exacciones sobre el Juego.

⁶ Por ej. tabaco, licores, hidrocarburos, electricidad, etc.

Bibliografía consultada:

Fernando Pérez Royo: *Derecho Financiero y Tributario (Parte General)*, 11ª. Ed., Civitas, Madrid, 2001.
Antonio Cayón Galiardo, Director (AA.VV.): *Los impuestos en España* 6ª. Ed., Aranzadi, Navarra, 2001.

