Tema 4. Los tributos: Concepto, fines y clases. La relación jurídico-tributaria. Hecho imponible. No sujeción y exención. Devengo. Prescripción. La aplicación de la norma tributaria. Interpretación, calificación e integración. La analogía. El conflicto en la aplicación de la norma tributaria. La simulación.

1. LOS TRIBUTOS. CONCEPTO, FINES Y CLASES DE TRIBUTOS.

El ***Concepto legal*** de tributo y sus fines, lo encontramos en el **Art.2.1** de Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria:

- Los tributos son los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una AP como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos.

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

En cuanto a ***la Clasificación*** de los tributos, el **Art.2.2 LGT** dispone que: "Los tributos, cualquiera que sea su denominación, se clasifican en tasas, contribuciones especiales e impuestos."

LOS IMPUESTOS son "Los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos q ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente."

- Pueden clasificarse en personales o reales, subjetivos u objetivos, periódicos o accidentales, directos o indirectos, estatales locales o autonómicos.

LAS TASAS: reguladas en la **Ley 8/1989**, de Tasas y Precios Públicos, se definen en su **Art.6** y el **Art.2.2** LGT como: "Los tributos cuyo hecho imponible consiste:

- En la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o
- La realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al ob. tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen x el sector privado."

Sus características principales son las siguientes: Tienen carácter coactivo y su importe debe tender a cubrir el coste del servicio

LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES, según el **Art.2.2 LGT**, **son** "Aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el OT de un Bº o de un aumento de valor de sus bienes, como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos.

- Entre sus **características** destacan: deben estar establecidas por ley y el hecho imponible se produce únicamente a instancia de la Administración;

Para finalizar este epígrafe cabe señalar que la **DA 1ª LGT**, diferencia las prestaciones patrimoniales de carácter público en las de carácter tributario y no tributario:

- Tendrán **carácter tributario** las que tengan la consideración de tasas, contribuciones especiales e impuestos
- Tendrán **carácter no tributario** las demás prestaciones exigidas coactivamente que respondan a fines de interés general

2. LA RELACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA. Según el **Art.17.1y.2 LGT**:

- Se entiende por relación jurídico-tributaria, el conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades originados por la aplicación de los tributos.
- De la relación jurídico-tributaria pueden derivarse obs materiales y formales para el ob. tributario y para la Administración, así como la imposición de sanciones tributarias en caso de su incumplimiento."

1. Son obligaciones tributarias materiales las de carácter principal, las de realizar pagos a cuenta, las establecidas entre particulares resultantes del tributo y las accesorias.
2. Son obligaciones tributarias formales las definidas en el **apartado 1 Art.29 de la siguiente manera**: Las que sin tener carácter pecuniario, **son impuestas por la normativa tributaria o aduanera** a los OT, deudores o no del tributo, y cuyo cumplimiento está relacionado con el desarrollo de actuaciones o procedimientos tributarios o aduaneros.
3. En el marco de la asistencia mutua, podrán también establecerse obligaciones tributarias.
4. Los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-tributarias.

3. HECHO IMPONIBLE. NO SUJECIÓN Y EXENCIÓN.

En primer lugar el **Art.20 LGT** define el **hecho imponible** como, el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal. La ley podrá completar la delimitación del hecho imponible mediante la mención de supuestos **no sujeción.**

Por su parte el **Art. 22 LGT**, establece que: "Son **supuestos de exención** aquellos en que, a pesar de realizarse el hecho imponible, la ley exime del cumplimiento de la obligación tributaria principal."

Por último, señalar que la exención, al ser un elemento estructural básico del tributo, está sujeta al principio de **reserva de ley tributaria,** como exige el **artículo 8 LGT**, el cual dispone que: se regulará por ley, entre otros, el establecimiento, supresión y prórroga de las exenciones.

4. DEVENGO

Según el Art.21: **El devengo** es el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal.

La fecha del devengo determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa.

La ley propia de cada tributo podrá establecer la exigibilidad de la cuota o cantidad a ingresar, o de parte de la misma, en un **momento distinto al del devengo** del tributo."

5. PRESCRIPCIÓN.

Partiendo del concepto que ofrece el CC, **podemos definir** la prescripción de la deuda tributaria como un modo de extinción de la misma provocado por la inacción del sujeto activo de la relación jurídico-tributaria, durante el tiempo determinado por la ley. Su regulación se encuentra en los **arts 66 a 70 LGT.**

En primer lugar atendemos a los **PLAZOS De Prescripción**. El **Art.66 LGT** establece: "Prescribirán a los 4 años, los siguientes derechos:

a) El derecho de la Administración para **determinar la deuda** tributaria mediante la oportuna liquidación,
b) El derecho de la Administración para **exigir el pago** de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas,

c) El derecho a **solicitar las devoluciones** derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías,

d) El derecho a **obtener** tales devoluciones y reembolsos.

Por su parte, el **Art.66.bis LGT** se refiere a que la prescripción del derecho a liquidar no supone la prescripción del derecho a comprobar e investigar, aunque se refiera a ejercicios prescritos, señalando que: La prescripción de derechos establecida en el **Art.66 no afectará** al derecho de la Administración para realizar comprobaciones e investigaciones conforme al **Art.115**, salvo lo dispuesto en el apartado siguiente, según el cual:

- El derecho de la Administración para **iniciar el procedimiento de comprobación** de las bases/cuotas compensadas/pendientes de compensación, o de deducciones aplicadas/pendientes de aplicación,
- **Prescribirá** a los 10 años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al ejercicio en que se generó el derecho a dicha compensación o aplicación.

Continúa la ley en el artículo 67.1 señalando que: El Plazo De Prescripción COMENZARÁ a contarse:

En el caso del **Art.66.a)** desde el día siguiente a la finalización del plazo reglamentario de presentación de la declaración o autoliquidación.

En el caso del **Art.66.b**) desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo de pago en período voluntario, sin perjuicio de lo dispuesto para los responsables en esta Ley.

En el caso del **Art.66.c):**

- Desde el día siguiente al que finalice el plazo para solicitar la devolución o en defecto de plazo desde que pudo solicitarse; o
- Desde el día siguiente a aquel en que se realizó el ingreso indebido o desde el día siguiente al fin del plazo de presentación de la autoliquidación si el ingreso indebido se realizó dentro de dicho plazo; o
- Desde el día siguiente a aquel en que adquiera firmeza la sentencia o resolución administrativa que declare total o parcialmente improcedente el acto impugnado.

En el caso del **Art.66.d),**

- Desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo para efectuar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo; o
- Desde el día siguiente a la fecha de notificación del acuerdo donde se reconozca el derecho a la devolución del ingreso indebido o el reembolso del coste de las garantías.

Atendemos ahora a La INTERRUPCIÓN De La Prescripción que se regula en el **Art.68 LGT**:

A. El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el **Art.66.a)** se interrumpe:
   1. Por cualquier **acción** de la **AT** realizada con conocimiento formal del obligado, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria;
   2. Por la interposición de **recursos o reclamaciones**
   3. Por la **remisión** del tanto de culpa a la jurisdicción penal/presentación de denuncia ante el MF;
   4. Por la **recepción** de comunicación judicial de paralización del procedimiento administrativo en curso;
   5. Por **cualquier actuación** fehaciente del OT conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda.

B. En el caso del **Art.66.b):**
   1. Por cualquier **acción** de la **Administración** realizada con conocimiento formal del obligado, dirigida a la recaudación de la deuda;
   2. Por la interposición de **recursos o reclamaciones**,
   3. Por la declaración del **concurso** del deudor o
   4. Por el ejercicio de **acciones** civiles o penales dirigidas al cobro; y
   5. Por **cualquier actuación** fehaciente del obligado conducente al pago o extinción de la deuda.

C. En el caso del **Art.66.c)**:

1. Por cualquier **actuación fehaciente del obligado** que pretenda la devolución, el reembolso o la rectificación de la autoliquidación, o
2. Por la interposición, tramitación o resolución de **recursos o reclamaciones**.

D. En el caso del **Art.66.d):**

1. Por cualquier **acción** de la **AT** dirigida a efectuar la devolución/reembolso;
2. Por cualquier **actuación fehaciente** del obligado por la que se exija el pago; y
3. Por la interposición, tramitación o resolución de **recursos o reclamaciones**.

Como **NORMAS GENERALES APLICABLES A LA INTERRUPCIÓN** del plazo de prescripción:

Dispone el **Art.68.6** que, producida la interrupción, **se iniciará de nuevo el** cómputo del plazo de prescripción, con las excepciones previstas en el apartado siguiente.

Por su parte el **Art. 68.8** señala que, interrumpido el plazo de prescripción para un OT, **dicho efecto se extiende** a todos los demás obligados tributarios, incluidos los responsables, salvo que se trate de una obligación mancomunada y sólo se reclame a uno de los obligados la parte que le corresponde.

En cuanto a la **extensión y los efectos,** según el **Art.69 LGT**,

- La prescripción ganada **aprovecha por igual** a todos los obligados al pago de la deuda tributaria, excepto en las obligaciones mancomunadas.
- La prescripción se aplicará **de oficio**, incluso en los casos en que se haya pagado la deuda tributaria, sin necesidad de que la invoque o excepcione el obligado tributario.
- La prescripción ganada **extingue** la deuda tributaria.

Por último mencionar que: El **Art 70** contiene las normas de prescripción de las **obligaciones formales y los arts 189 y 190** establecen que prescribirán también a los 4 años el derecho a **imponer sanciones** tributarias por las infracciones cometidas y el derecho a **exigir el pago** de las sanciones impuestas.

6. LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA

AMBITO TEMPORAL

Según el **Art 10.1 LGT** "Las normas tributarias **entrarán en vigor** a los 20 días naturales de su completa publicación en el boletín oficial que corresponda, si en ellas no se dispone otra cosa, y se aplicarán por plazo indefinido, salvo que se fije un plazo determinado."

Añade el **Art 10.2**: Salvo que se disponga lo contrario las normas tributarias **no tendrán efecto retroactivo** y **se aplicarán** a:

- Los tributos sin periodo impositivo devengados a partir de su entrada en vigor, y a
- Los de+ tributos cuyo periodo impositivo se inicie desde ese momento.

No obstante, las normas que regulen el **régimen de infracciones y sanciones tributarias y el de los recargos**, tendrán efectos **retroactivos** respecto de los actos que no sean firmes, cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado."

AMBITO ESPACIAL

Art.11 LGT, "*Los tributos se aplicarán:*

- Conforme a los criterios de **residencia o territorialidad** que establezca la ley en cada caso.
- En su defecto, los tributos de carácter personal se exigirán conforme al criterio de **residencia** y
- Los demás tributos, conforme al criterio de t**erritorialidad** que resulte más adecuado a la naturaleza del objeto gravado."

La aplicación de la norma tributaria en el tiempo puede dar lugar a una **doble imposición internacional:**

- **Que puede definirse** como el resultado de la exigencia de un impuesto similar por 2 o + Estados, a1 mismo contribuyente, sobre una misma materia imponible y por un mismo período de tiempo.
- **Para evitarla:** existen medidas unilaterales, adoptadas por cada país en su normativa nacional y bilaterales adoptadas por los Estados mediante Convenios

La aplicación de la norma tributaria en el espacio y nuestra particular organización territorial del Estado, que atribuye poderes tributarios a éste, a las CCAA y a las EELL hace necesaria la existencia de normas que resuelvan los posibles conflictos ÷normas emanadas de estos distintos niveles de gobierno.

Los referencias constitucionales relativas a esta materia son las siguientes:

- El Art.**133 CE**, dispone: La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley. Las CCAA y CCLL podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes.
- Por su parte el **Art.156.1 CE** precisa que: "Las CCAA gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias, con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles."

7. INTERPRETACIÓN, CALIFICACIÓN E INTEGRACIÓN. LA ANALOGÍA.

1. INTERPRETACIÓN

La interpretación de una norma supone un proceso que trata de determinar cuál es la voluntad del legislador expresada a través de la misma

Con relación a la interpretación de las normas tributarias, el **Art.12 LGT** establece lo siguiente:

1. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el **ap. 1 Art. 3 CC**
2. En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda.
3. En el ámbito de las competencias del Estado:
   - La **facultad de dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias** de las leyes y demás normas en materia tributaria, corresponde al Ministro de Hacienda y a los órganos de la administración tributaria competentes para contestar las consultas tributarias escritas conforme al 88.5 LGT (Dirección General de Tributos)
   - Serán de obligado cumplimiento para todos los órganos de la AT y se publicarán en el Boletín Oficial que corresponda.

2. CALIFICACIÓN

La **calificación** es aquella facultad del que aplica la norma y que consiste en caracterizar en términos jurídicos, una situación fáctica para reconducirla a alguna de las categorías tipificadas en las normas tributarias.

De acuerdo con el **Art.13 LGT**, "Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado:

- Cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y
- Prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez."

3. LA INTEGRACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS: ANALOGÍA

La **integración** consiste en subsanar las lagunas legales, es el proceso por el cual se trata de determinar cuál habría sido la voluntad del legislador si hubiera previsto un caso que no ha tenido en cuenta.

Esta se aborda en los artículos 14-16 LGT, que hacen referencia a la analogía, el conflicto en app de la norma tributaria y la simulación.

ANALOGÍA

El **Art.14 LGT** dispone que: "No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales."

Esta prohibición, es consecuencia del **principio de legalidad** establecido en los **Arts.31 y 133 CE**, así como en el **Art.8 LGT**.

- Por ello, todas aquellas materias que están reservadas a la ley no puedan ser integradas o completadas más que por obra del propio legislador;
- Por el contrario, sí será admisible la analogía para aquellas materias tributarias no sujetas al principio de legalidad;

Por otro lado, EL CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA se regula en el

Art.15 LGT, según el cual: Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurran las siguientes circunstancias:

a) Que individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido,

b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos/económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios."

Para que la inspección de los tributos pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria, deberá emitirse previamente un informe favorable de la Comisión consultiva, a que se refiere el **Art.159 LGT**.

"En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este art, se exigirá el tributo:

- Aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o
- Eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora.

Finalmente el **Art.206.bis LGT** dispone que: Constituye infracción tributaria el incumplimiento de las OT mediante la realización de actos o negocios en los que exista conflicto en app de la norma tributaria, y quede acreditada alguna de las situaciones previstas en dicho art.

LA SIMULACIÓN

Con respecto a la simulación, doctrinalmente, **se puede definir** como la declaración de un contenido de voluntad no real, emitida conscientemente y de común acuerdo entre las partes contratantes, para producir, con fines de engaño, la apariencia de un negocio jurídico que no existe o es distinto del que realmente se ha realizado.

A nivel legal, el **Art.16 LGT** señala que:

1. En los actos o negocios en los que **exista simulación**, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.
2. La existencia de simulación **será declarada** por la administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios.
3. **En la regularización** que proceda como consecuencia de la existencia de simulación, se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente.

La simulación no es más que una **aplicación específica de la calificación**, ya que consiste en la prueba de que no existe el negocio que se aparenta, para luego calificar lo efectivamente realizado de acuerdo con su verdadera naturaleza jurídica.