

TEMA 4: LOS TRIBUTOS: CONCEPTO, FINES Y CLASES. LA RELACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA. HECHO IMPONIBLE. NO SUJECCIÓN 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

1.1. CONCEPTO Y FINES

Según el **artículo 2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT)**

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

Continúa **con los fines**: 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.

1.2. CLASES DE TRIBUTOS

“El **artículo 2.2 LGT**: Los tributos, cualquiera que sea su denominación, se clasifican en **tasas, contribuciones especiales e impuestos:**”

a. TASAS

Definidas en el **artículo 2.2 a)** : las **Tasas** son los tributos cuyo Hecho Imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado.

Por otro lado, los Precios Públicos, pese a ser ingresos de Derecho Público, **no tienen la consideración de tributo, siendo fundamental su adecuada delimitación respecto de las tasas.** Según el **artículo 24 de la Ley 8/1989**:

Tendrán la consideración de precios públicos las contraprestaciones pecuniarias que se satisfagan por la prestación de servicios o la realización de actividades efectuadas en régimen de Derecho público cuando, **prestándose también** tales servicios o actividades **por el sector privado, sean de solicitud voluntaria** por parte de los administrados.

b. CONTRIBUCIONES ESPECIALES

Según el **artículo 2.2 b)**: LGT las **Contribuciones especiales** son los tributos cuyo Hecho Imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos.

c. IMPUESTOS

Según el **artículo 2.2 c)**: los **Impuestos** son los tributos exigidos sin contraprestación cuyo Hecho Imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente.

Algunas de las clasificaciones tradicionales son:

- Directos e indirectos.
- Reales y personales.
- Objetivos y subjetivos.
- Periódicos y accidentales.
- Analíticos y sintéticos.
- Estatales, locales y autonómicos.

2. LA RELACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA

Se define en el **artículo 17 LGT** como: el conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades originados por la aplicación de los tributos.

2. De la relación jurídico-tributaria pueden derivarse obligaciones materiales y formales para el obligado tributario y para la Administración, así como la imposición de sanciones tributarias en caso de su incumplimiento.

3. Son obligaciones tributarias materiales las de carácter principal, las de realizar pagos a cuenta, las establecidas entre particulares resultantes del tributo y las accesorias. Son obligaciones tributarias formales las definidas en el apartado 1 del artículo 29 de esta ley.

4. En el marco de la asistencia mutua podrán establecerse obligaciones tributarias a los obligados tributarios, cualquiera que sea su objeto, de acuerdo con lo establecido en el **artículo 29 bis** de esta Ley.

5. 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-privadas.

El **artículo 18 LGT** establece que el crédito tributario es indisponible salvo que la ley establezca otra cosa.

3. HECHO IMPONIBLE

Según el **artículo 20.1 LGT**, “El hecho imponible es el presupuesto fijado por la Ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal”.

4. NO SUJECIÓN Y EXENCIÓN

A tenor del **artículo 20.2 LGT**, “la Ley podrá completar la delimitación del hecho imponible mediante la mención de supuestos de **no sujeción**”. Por su parte, el **artículo 22 LGT** dispone que “son supuestos de **exención** aquellos en que, pese a realizarse el hecho imponible, la Ley exime del cumplimiento de la obligación tributaria principal”.

5. DEVENGO

A tenor del **artículo 21 LGT**, “1. 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.

2. 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.”

6. PRESCRIPCIÓN (ARTÍCULOS 66 A 70 LGT)

Prescribirán a los **cuatro años** los siguientes derechos del **artículo 66 LGT**:

1. El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

El **plazo se computa desde** el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación. En los tributos de cobro periódico por recibo cuando para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación no sea necesaria la presentación de declaración o autoliquidación, el plazo de prescripción comenzará el día del devengo del tributo. **Se interrumpe:**

a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria que proceda, aunque la acción se dirija inicialmente a una obligación tributaria distinta como consecuencia de la incorrecta declaración del obligado tributario.

b)

- Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase,

- Por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado tributario en el curso de los mismos,

- Por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal o

- Por la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal

- Por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso.

c) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria.

La interrupción del plazo de prescripción de este derecho determinará la interrupción de los derechos de las letras a) y c) del **artículo 66 LGT** relativo a las obligaciones tributarias conexas cuando en estas se produzca o haya de producirse una tributación distinta. A efectos de este apartado se entenderá por obligación tributaria conexa aquella en que alguno de sus elementos resulte afectado o se determine en función de los elementos de otra obligación o periodo distinto.

2) El derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias. El plazo se computa desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo de pago en período voluntario. **Se interrumpe:**

a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, dirigida de forma efectiva a la recaudación de la deuda tributaria.

b) -Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase,

-Por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado en el curso de dichas reclamaciones o recursos,

-Por la declaración del concurso del deudor o

-Por el ejercicio de acciones civiles o penales dirigidas al cobro de la deuda tributaria,

-Por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso.

c) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente al pago o extinción de la deuda tributaria.

3) 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. El plazo se computa:

-Desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo para solicitar la correspondiente devolución derivada de la normativa de cada tributo o, en defecto de plazo, desde el día siguiente a aquel en que dicha devolución pudo solicitarse;

-Desde el día siguiente a aquel en que se realizó el ingreso indebido o desde el día siguiente a la finalización del plazo para presentar la autoliquidación si el ingreso indebido se realizó dentro de dicho plazo;

-Desde el día siguiente a aquel en que adquiriera firmeza la sentencia o resolución administrativa que declare total o parcialmente improcedente el acto impugnado

El plazo de prescripción se interrumpe:

a) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario que pretenda la devolución, el reembolso o la rectificación de su autoliquidación.

b) Por la interposición, tramitación o resolución de reclamaciones o recursos de cualquier clase.

4) El derecho a obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías. El plazo se computa:

-Desde el día siguiente a aquel en que finalicen los plazos establecidos para efectuar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo

-Desde el día siguiente a la fecha de notificación del acuerdo donde se reconozca el derecho a percibir la devolución o el reembolso del coste de las garantías

El plazo de prescripción se interrumpe:

a) Por cualquier acción de la Administración tributaria dirigida a efectuar la devolución o el reembolso.

b) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario por la que exija el pago de la devolución o el reembolso.

c) Por la interposición, tramitación o resolución de reclamaciones o recursos de cualquier clase.

El **artículo 68.5 LGT**: Las actuaciones a las que se refieren los apartados anteriores y las de naturaleza análoga producirán los efectos interruptivos de la prescripción cuando se realicen en otro Estado en el marco de la asistencia mutua

El **apartado 6 de este artículo** dispone que producida la interrupción, se iniciará de nuevo el cómputo del plazo de prescripción, salvo lo establecido en el apartado siguiente.

Por su parte el **artículo 66 bis** señala el **Derecho a comprobar e investigar de la administración**:

1. La prescripción de derechos establecida en el **artículo 66** no afectará al **derecho de la Administración para realizar comprobaciones e investigaciones conforme al artículo 115**.

2. El derecho de la Administración para iniciar el procedimiento de comprobación de las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación, prescribirá a los diez años.

El **artículo 69 LGT** establece la **extensión y los efectos de la prescripción**:

1. La prescripción ganada aprovecha por igual a todos los obligados al pago de la deuda tributaria

2. La prescripción se aplicará de oficio.

3. La prescripción ganada extingue la deuda tributaria

El **artículo 70** indica los **efectos de la prescripción en relación a las obligaciones formales**:

1. Las obligaciones formales vinculadas a otras obligaciones tributarias del propio obligado sólo podrán exigirse mientras no haya expirado el plazo de prescripción del derecho para determinar estas últimas.
2. Las obligaciones de conservación y suministro de información deberán cumplirse en el plazo previsto en la normativa mercantil o en el plazo de exigencia de sus propias obligaciones formales, si este último fuese superior.
3. La obligación de justificar la procedencia de los datos que tengan su origen en operaciones realizadas en períodos impositivos prescritos se mantendrá durante el plazo de prescripción del derecho para determinar las deudas tributarias afectadas por la operación correspondiente.

Por último sobre la **prescripción del derecho a imponer sanciones y a exigir su pago, los artículos 189 y 190**:

- a) El plazo de prescripción para imponer sanciones tributarias será de **cuatro** años desde el momento en que se cometieron las infracciones. **El plazo se interrumpirá**:
- Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del interesado, conducente a la imposición de la sanción o a la regularización de la situación tributaria del obligado.
 - Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase
 - Por la emisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal
 - Por cualquier actuación realizada, con conocimiento formal del obligado, en el curso de dichos procedimientos.
- b) Según el **artículo 190 LGT**, la prescripción del derecho para exigir el pago de las sanciones tributarias se regulará por las normas relativas a la prescripción del derecho para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas.

7. LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA

7.1. Ámbito temporal.

A tenor del **artículo 10 LGT**, las normas tributarias entrarán en vigor a los veinte 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.

Como regla general, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos sin período impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo período 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.

En cuanto a la derogación de las normas tributarias, el **artículo 9.2 LGT** dispone que “las leyes y los reglamentos que contengan normas tributarias contendrán una relación completa de las normas derogadas y la nueva redacción de las que resulten modificadas”.

7.2. Ámbito espacial. Doble imposición internacional.

El **artículo 11 de la LGT** establece que “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 territorialidad que resulte más adecuado a la naturaleza del objeto gravado”.

El **Modelo de Convenio** para evitar la doble imposición internacional en el impuesto sobre la renta y el patrimonio elaborado por la OCDE en 2008, define aquella como el resultado de la exigencia de un impuesto similar por dos o más Estados, a un mismo contribuyente, sobre una misma materia imponible y por un mismo período de tiempo.

Existen diferentes técnicas para evitar la doble imposición internacional que podrán consistir en **medidas bilaterales**, que es el caso de los convenios de doble imposición; o **medidas unilaterales**, distinguiendo aquí entre sistemas de exención y sistemas de imputación.

8. INTERPRETACIÓN, CALIFICACIÓN E INTEGRACIÓN. LA ANALOGÍA

De la **interpretación** se ocupa el **artículo 12 LGT** al establecer que:

1. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil.
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 a los que se refiere el **artículo 88.5 de esta Ley**.

Las disposiciones interpretativas o aclaratorias dictadas por el **Ministro** serán de obligado cumplimiento para todos los órganos de la Administración Tributaria.

Las disposiciones interpretativas o aclaratorias dictadas por los **órganos de la Administración Tributaria** a los que se refiere el **artículo 88.5 de esta Ley** (Dirección General de Tributos) tendrán efectos vinculantes para los órganos y entidades de la Administración Tributaria encargados de la aplicación de los tributos.

Por **calificación** entendemos aquel medio o forma de determinar cuál es la verdadera naturaleza jurídica de la operación. Según el **artículo 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.”

La LGT dispone a este respecto en su **artículo 115.2** que, en el desarrollo de las funciones de comprobación e investigación, la Administración Tributaria podrá calificar los hechos, actos y negocios realizados por el obligado tributario con independencia de la previa calificación que éste hubiera dado a los mismos.

Respecto la **analogía**, en el ámbito tributario se regula en el **artículo 14 LGT** según el cual “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”

9. EL CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA (ARTÍCULO 15)

El **artículo 15 LGT** se ocupa del conflicto en la aplicación de la norma tributaria disponiendo:

“1. 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 o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

2. Para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el **artículo 159 de esta ley**.

3. En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo 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.”

Según el **artículo 159 de la LGT**:

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.

Cuando el órgano actuante estime que pueden concurrir las circunstancias de conflicto, lo comunicará al interesado, y le concederá un plazo de alegaciones de 15 días. Recibidas las alegaciones y practicadas, en su caso, las pruebas procedentes, el órgano actuante remitirá el expediente completo a la Comisión consultiva.

El plazo máximo para emitir el informe será de tres meses y vinculará al órgano de inspección.

Por último, se regula una infracción específica grave para los casos de conflicto en el **artículo 206 bis**.

10. SIMULACIÓN (ARTÍCULO 16)

Según PONT CLEMENTE “se define la simulación como aquella declaración de un contenido de voluntades no real, emitida conscientemente entre las partes, para producir con fines de engaño la apariencia de un negocio jurídico que no existe o que es distinto de aquel que se ha llevado a cabo.”

La simulación puede ser:

- Absoluta
- Relativa

La regulación de la simulación en la LGT la encontramos en el **artículo 16**:

- “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.”