

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.

CONCEPTO Y FINES

El **art.2.1 Ley 58/2003**, de 17 de diciembre **General Tributaria** (en adelante **LGT**) define los tributos como:

«Los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Admón. 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».

El **fin primordial** de los tributos es obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos. Además, podrán servir como instrumento de la política económica general y atender a los principios y fines recogidos en la Constitución.

CLASES DE TRIBUTOS

De acuerdo con el **art.2.2 LGT** los tributos, cualquiera que sea denominación, se clasifican en:

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.

Contribuciones especiales: Son aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el sujeto pasivo 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.

Impuestos: Son 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 de impuestos tradicionalmente aceptadas son:

- **Impuestos directos e indirectos:** son directos aquellos que gravan la posesión de un patrimonio o la obtención de la renta, en cuanto reflejan directamente la capacidad económica del individuo. Los impuestos indirectos someten a tributación manifestaciones mediatas o indirectas de capacidad económica.
- **17.Impuestos reales y personales:** son impuestos personales aquellos donde el hecho imponible viene establecido con referencia a una persona determinada. Son impuestos reales aquellos que gravan manifestaciones de la riqueza sin ponerla en relación directa con una persona concreta.
- **Impuestos objetivos y subjetivos:** en los impuestos objetivos se tienen en cuenta las circunstancias personales del obligado al pago para determinar el importe de la deuda. En los subjetivos, por el contrario, no se tienen en cuenta dichas circunstancias.
- **Impuestos periódicos y accidentales:** en los impuestos periódicos los supuestos configurados en la ley se repiten de forma periódica. En los accidentales o instantáneos el hecho imponible es un acto aislado.



2. LA RELACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA

Según el **art.17.1 LGT** se entiende por relación jurídico-tributaria *«el conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades originados por la aplicación de los tributos»*.

De acuerdo con el art. 17.2 LGT, de la relación jurídico-tributaria pueden derivarse:

- Obligaciones materiales y formales para el obligado tributario y para la Admón.
- Imposición de sanciones tributarias en caso de su incumplimiento.

Según el art.17.3 son **obligaciones tributarias materiales**, la obligación tributaria principal, obligación de realizar pagos a cuenta, obligaciones entre particulares resultantes del tributo y las obligaciones tributarias accesorias.

Son **obligaciones tributarias formales** las definidas en el art.29 LGT, las que sin tener carácter pecuniario son impuestas por la normativa tributaria o aduanera a los obligados tributarios.

A tenor del art.17.4, en el marco de la **asistencia mutua**, podrán establecerse obligaciones tributarias a los obligados tributarios, cualquiera que sea el objeto, de acuerdo con el art.29.bis LGT.

En el art.17.5 de la LGT se establece que los elementos constitutivos de la obligación tributaria **no podrán ser alterados** por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Admón., sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas.

Por último, **el art.18 LGT** establece que el *crédito tributario es indisponible salvo que la ley establezca otra cosa*.

3. HECHO IMPONIBLE

De conformidad con **el art.20 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 SUJECCIÓN Y EXENCIÓN

La no sujeción supone la no realización del hecho imponible. El **art.20.2 LGT** señala que: *«la ley podrá completar la delimitación del hecho imponible mediante la mención de supuestos de no sujeción»*.

Conviene no confundir los supuestos de no sujeción con las exenciones. El **art.22 LGT** dice 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.

5. DEVENGO

La ley en **su art.21** establece que: *«el devengo es el **momento** en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el **nacimiento** de la obligación tributaria principal. La fecha del devengo determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa»*.

El art.21.2 establece que *«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 (art.66 a 68)



La prescripción puede definirse como la extinción de los derechos cuando durante cierto tiempo permanecen inactivos.

Prescribirán a los **4 años** los siguientes derechos:

a) *El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.* Según el art.67, 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 de devengo del tributo**. Se interrumpe, según el art.68:

- a) Por cualquier **acción de la Admón. 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.
- b) Por la interposición de **reclamaciones o recursos** y por cualquier actuación realizada con conocimiento formal del obligado en el curso de los mismos; por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal, presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal o recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional ordenando la paralización del procedimiento en curso.
- c) Por cualquier **actuación fehaciente del obligado** conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria.

La interrupción del plazo de prescripción de este derecho determinará, asimismo, la interrupción del plazo de prescripción de los derechos a que se refieren las letras a) y c) del art. 66 relativas a las **obligaciones tributarias conexas** del propio obligado tributario cuando en éstas se produzca o haya de producirse una tributación distinta como consecuencia de la aplicación, ya sea por la Admón. Tributaria o por los obligados tributarios, de los criterios o elementos en los que se fundamente la regularización de la obligación con la que estén relacionadas las obligaciones tributarias conexas.

A efectos de lo dispuesto en este apartado, se entenderá por obligaciones tributarias conexas aquellas en las que alguno de sus elementos resulte afectado o se determinen en función de los correspondientes a otra obligación o período distinto

b) *El derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas.* El plazo se computa, según el art.67, desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo de pago en período voluntario, y se interrumpe, según el art.68:

- a) Por cualquier **acción de la Admón. 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** y por cualquier actuación realizada con conocimiento formal del obligado en el curso de los mismos; por la declaración de concurso del deudor; por el ejercicio de acciones civiles o penales dirigidas al cobro de la deuda y por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional ordenando paralizar el procedimiento

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

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. El plazo se computa, según el art.67:

- Desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo para solicitar la devolución derivada de la normativa del tributo o, en defecto de plazo, desde que 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 que adquiera firmeza la sentencia o resolución administrativa que declare total o parcialmente improcedente el acto impugnado, en los reembolsos del coste de las garantías.

En estos casos, el plazo de prescripción se interrumpe, a tenor del art.68:

- 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.

d) El derecho a obtener las devoluciones derivadas de la normativa del tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías. El plazo se computa, a tenor del art.67:

- 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 del ingreso indebido o el reembolso del coste de las garantías.

En estos casos, el plazo de prescripción se interrumpe, según el art.68:

- a) Por cualquier acción de la Admón. tributaria dirigida a efectuar la devolución o el reembolso.
- b) Por cualquier acción fehaciente del obligado tributario por la que se exija el pago de la devolución o el reembolso.
- c) Por la interposición, tramitación o resolución de reclamaciones o recursos de cualquier clase.

Producida la interrupción del plazo de prescripción, se **iniciará de nuevo su cómputo**, salvo en algunos casos (remisión del tanto de culpa a la Jurisdicción competente, denuncia ante el Ministerio Fiscal, declaración de concurso del deudor, etc.).

Por su parte, **el art. 66.bis de la LGT** señala que:

1. La prescripción de derechos establecida en el art. 66 de esta Ley no afectará al derecho de la Admón. para **realizar comprobaciones e investigaciones** conforme al art.115 de esta Ley, salvo lo dispuesto en el apartado siguiente.
2. El derecho de la Admón. para iniciar el **procedimiento de comprobación de las bases o cuotas** compensadas o pendientes de compensar o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación, prescribirá a los diez años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al ejercicio o periodo impositivo en que se generó el derecho a compensar dichas bases o cuotas o a aplicar dichas deducciones.
3. La comprobación a que se refiere este apartado y, en su caso, la corrección o regularización de bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o deducciones aplicadas o pendientes de aplicación respecto de las que no se hubiese producido la prescripción establecida en el párrafo primero, sólo podrá realizarse en el curso de procedimientos de comprobación relativos a obligaciones tributarias y periodos cuyo **derecho a liquidar** no se encuentre prescrito.

De acuerdo con los **art.189 y 190 LGT**:

1. El plazo de prescripción para **imponer sanciones tributarias** será de 4 años desde el momento en que se cometieron las correspondientes infracciones y se interrumpirá por cualquier acción de la Admón. tributaria, realizada con conocimiento formal del interesado, conducente a la imposición de la sanción o a la regularización de la situación tributaria del obligado y por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase; remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal y por cualquier actuación realizada, con conocimiento formal del obligado, en el curso de dichos procedimientos.
2. La prescripción del derecho para **exigir el pago de las sanciones tributarias** aplicará las normas a la prescripción del derecho para exigir el pago de las deudas tributarias.

El **art.70 LGT** contiene las normas de prescripción de las **obligaciones formales**.

7. LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA

Puede entenderse como aquel conjunto de operaciones lógicas en virtud de las cuales se determina, en cada caso concreto, qué norma lo regula y cómo lo hace o, dicho, en otros términos, cuál es su régimen jurídico.

ÁMBITO TEMPORAL (art.10 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.

Salvo que se disponga lo contrario, **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.

Las disposiciones sobre infracciones sanciones tributarias y recargos tendrán **efectos retroactivos** respecto de los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado.

ÁMBITO 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 territorialidad que resulte más adecuado a la naturaleza del objeto gravado».

La doble imposición internacional.

Se define 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 en el mismo periodo de tiempo. Existen medidas unilaterales y bilaterales para evitar la doble imposición.

1. Medidas unilaterales: el Modelo de Convenio de la OCDE de 2008 distingue entre dos sistemas:

a. Sistema de exención.

En este sistema, el Estado de residencia del contribuyente no tiene en cuenta las rentas que dicho contribuyente ha podido obtener en el extranjero. Puede adoptar dos modalidades:

- **Método de exención íntegra.** Se prescinde totalmente de la renta obtenida en el extranjero.
- **Método de exención con progresividad.** La renta obtenida en el extranjero no se incluye en la base imponible, pero puede ser tomada en cuenta para calcular el tipo aplicable al resto de la renta obtenida en el país.

b. Sistema de imputación. Presenta dos modalidades:

- **Imputación ordinaria.** El Estado de residencia del contribuyente autoriza que de la cuantía del impuesto se deduzca una cuantía hasta un importe que no exceda del impuesto que hubiera percibido si dichas rentas se obtuvieren en dicho Estado.
- **Imputación íntegra.** El Estado de residencia permite una deducción correspondiente al importe total del impuesto pagado al extranjero, es decir, la cuota pagada en el país de la fuente donde proceden las rentas.

2. Medidas bilaterales. Convenios de doble imposición.

8. INTERPRETACIÓN, CALIFICACIÓN E INTEGRACIÓN. LA ANALOGÍA

INTERPRETACIÓN (art.12 LGT)

1. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del art. 3 del Código Civil.
2. Cuando 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 Función Pública y a los órganos de la Admón. Tributaria a los que se refiere el art.88.5 de esta Ley.

CALIFICACIÓN (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.

INTEGRACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS. LA ANALOGÍA. (art.14 LGT)

La integración consiste en subsanar las lagunas legales. El medio principal de integración en la analogía.

«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

De acuerdo con el art.15 LGT 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:

- Que sean **notoriamente artificios o impropios** para la consecución del resultado obtenido.
- 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.

Para que la Admón. tributaria declare el conflicto en la aplicación de la norma tributaria, será necesario el **previo 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 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.

De acuerdo con el art.206 bis LGT constituye **infracción tributaria** el incumplimiento de las obligaciones tributarias mediante actos o negocios en los que exista conflicto en aplicación de la norma tributaria y además quede acreditada cualquiera de las siguientes circunstancias:

- Falta de ingreso en plazo de la totalidad o parte de la deuda tributaria.
- Obtención indebida de devolución derivada de la normativa del tributo.
- Solicitud indebida de devolución, beneficio o incentivo fiscal
- Determinación o acreditación improcedente de partidas o créditos tributarios a compensar o deducir en declaraciones futuras, propias o de terceros

10. LA SIMULACIÓN

Podemos definir la simulación 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 de aquel que realmente se ha llevado a cabo».

El **art.16 LGT** establece:

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 Admón. 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.