

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

Normativa aplicable: Ley General Tributaria 58/2003 17 de diciembre (en adelante LGT).

Según el artículo 2 de la LGT se pueden definir los tributos como los ingresos públicos consistentes en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración Pública, consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir con el fin de obtener ingresos para el sostenimiento de los gastos públicos, que además podrán servir como instrumentos de política económica general, y atender a la realización de los principios y fines de la Constitución.

Los tributos se clasifican en tasas, contribuciones especiales e impuestos (art. 2.2 LGT)

Tasas

Son aquellos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o actividades en régimen de Derecho público que se refieran, afecten o beneficien particularmente al obligado, cuando no sean de solicitud o recepción voluntaria o no se presten por el sector privado.

La tasa, a diferencia de los precios públicos, está sometida al principio de legalidad y reserva de ley.

Regulados en la Ley 8/1989, de Tasas y Precios Públicos, los precios públicos, se refieren a un servicio o actividad susceptible de ser prestado por el sector privado, cuando la solicitud del administrado es voluntaria, y cuyo importe es fijado por el departamento ministerial u organismos autónomos.

Contribuciones especiales

Tributos cuyo hecho imponible es la obtención por el obligado de un beneficio o aumento de valor de sus bienes, consecuencia de obras públicas, establecimiento o ampliación de servicios públicos.

Impuestos

Tributos cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente.

Algunas clasificaciones tradicionalmente aceptadas, distinguen entre:

Impuestos directos o indirectos: Según graven directamente la capacidad económica del individuo o las manifestaciones indirectas de dicha capacidad.

Personales o reales: Según el hecho imponible se establezca en relación a una persona determinada, o graven manifestaciones de la riqueza, recayendo sobre el producto o ciertos elementos patrimoniales.

Subjetivos u objetivos: Según tengan o no en cuenta las circunstancias personales del obligado al determinar la deuda.

Junto a la clasificación legal, existen otras doctrinales, distinguiendo:

Impuestos estatales, locales o autonómicos, en función de los sujetos activos del tributo

Fijos o variables, según la cantidad a pagar venga establecida por ley o resulte de aplicar el tipo de gravamen a la base.

2.-LA RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA

Según el artículo 17 LGT, es el conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades originados por la aplicación de los tributos, de la que pueden derivar obligaciones materiales y formales para el obligado y la Administración, e imposición de sanciones tributarias en caso de incumplimiento.

Son obligaciones materiales, las de carácter principal, que tienen por objeto el pago de la cuota tributaria, las de realizar pagos a cuenta, las establecidas entre particulares, y las accesorias.

Son formales, las que sin tener carácter pecuniario, son impuestas por la norma tributaria o aduanera a los obligados deudores o no del tributo.

En el marco de la asistencia mutua, podrán establecerse obligaciones tributarias a los obligados (cualquiera que sea su objeto), así como sanciones en caso de incumplimiento artículo 29 bis LGT.

Por su parte el artículo 17.5 LGT dispone que 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.

3.-HECHO IMPONIBLE

Según el artículo 20.1, LGT es el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo, cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal.

4.-NO SUJECCIÓN Y EXENCIÓN

Conforme al artículo 20.2, LGT la ley podrá completar la delimitación del hecho imponible mencionando supuestos de NO SUJECCIÓN, supuestos en los que no se realiza el hecho imponible.

El artículo 22 LGT establece como supuestos de EXENCIÓN, aquellos en que realizándose el hecho imponible, la ley exime del cumplimiento de la obligación tributaria principal.

Las exenciones podrán ser:

Totales o parciales (bonificaciones): Según eviten el nacimiento de la obligación tributaria o la reduzcan.

Objetivas o subjetivas: Según se establezca en función de determinados hechos incluidos en el hecho imponible o para personas determinadas.

Temporales o permanentes: Según sean de duración limitada o permanentes (hasta la extinción del tributo).

5.-DEVENGO

Según el artículo 21 LGT, es el momento en que se entiende realizado el hecho imponible y nace la obligación tributaria principal. La fecha de devengo determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación salvo que la ley del tributo disponga otra cosa.

La ley de cada tributo puede establecer la exigibilidad de la cuota o parte de la misma, en un momento distinto al devengo, de aquí la distinción doctrinal entre el devengo del tributo y el devengo de la cuota, cuando existe una deuda ya cuantificada por el sujeto pasivo o la Administración.

6.-PRESCRIPCIÓN

Prescribirán a los 4 años según el artículo 66 y ss LGT, los siguientes derechos relativos a la deuda tributaria:

1.-Derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante liquidación.

Se computa desde el día siguiente a la finalización del plazo para presentar la declaración o autoliquidación, y en los tributos de cobro periódico por recibo, desde su devengo.

Se interrumpe:

(i) Por cualquier acción de la Administración tributaria con conocimiento formal del obligado para el reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de elementos de la obligación.

(ii) Por la interposición de reclamaciones o recursos y cualquier actuación con conocimiento del obligado durante su curso, por remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal, denuncia ante el Ministerio Fiscal o recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional ordenando la paralización del procedimiento en curso.

(iii) Por cualquier actuación del obligado tendente a liquidar la deuda.

Las actuaciones anteriores realizadas en otro Estado en el marco de asistencia mutua, producirán la interrupción aunque no la produzcan en el Estado que se realicen.

2.-Derecho de la Administración para exigir el pago de deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas

El plazo se computa desde el día siguiente a la finalización del plazo voluntario de pago, y se interrumpe:

(i) Por cualquier acción de la Administración tributaria con conocimiento formal del obligado dirigida a la recaudación de la deuda.

(ii) Interposición de recursos o reclamaciones y cualquier actuación con conocimiento del obligado durante su curso, por declaración de concurso del deudor, ejercicio de acciones civiles o penales para el cobro y por la recepción de comunicación de un órgano jurisdiccional ordenando la paralización.

(iii) Por cualquier actuación del obligado conducente al pago o extinción de la deuda.

Cuando el pago se exija a los responsables, si son solidarios el plazo de prescripción comenzará a contar el día siguiente a la finalización del plazo de pago en periodo voluntario del deudor principal, o desde que se realicen los hechos que constituyan el presupuesto de responsabilidad si fuese posterior.

Si son subsidiarios, desde la notificación de la última actuación recaudatoria practicada al deudor principal, o a cualquiera de los responsables solidarios.

Las actuaciones anteriores realizadas en otro Estado en el marco de asistencia mutua, producirán la interrupción aunque no la produzcan en el Estado que se realicen.

3.-Derecho a solicitar devoluciones derivadas de la norma de cada tributo, de ingresos indebidos, y el reembolso de coste de las garantías.

Se computa según el caso:

(i) Desde el día siguiente a que finalice el plazo para solicitar la devolución derivada de la norma o, en defecto de plazo, desde que pudo solicitarse.

(ii) Desde el día siguiente a que realizó el ingreso indebido o finalizó el plazo para presentar autoliquidación si el ingreso indebido se realizó en dicho plazo.

(iii) En los reembolsos del coste de garantías, desde el día siguiente a que adquiriera firmeza la sentencia o resolución administrativa que declare improcedente el acto impugnado.

Se interrumpe:

(i) Por cualquier acción del obligado que pretenda la devolución, reembolso o rectificación de su autoliquidación.

(ii) Interposición, tramitación o resolución de recursos o reclamaciones.

4.-Derecho a obtener devoluciones derivadas de la norma de cada tributo, de ingresos indebidos, y el reembolso de coste de las garantías.

Se computa según el caso:

(i) Desde el día siguiente a que finalice el plazo para efectuar la devolución derivada de la norma

(ii) Desde el día siguiente a la notificación del acuerdo que reconozca el derecho a la devolución del ingreso indebido o reembolso del coste de garantías.

Se interrumpe:

(i) Por cualquier acción de la Administración tributaria dirigida a la devolución o reembolso.

(ii) Por cualquier acción del obligado por la que se exija el pago de la devolución o reembolso.

(iii) Por la interposición, tramitación o resolución de recursos o reclamaciones.

El artículo 66 bis LGT establece que la prescripción de derechos anteriores, no afectará al derecho a comprobar e investigar de la Administración.

El derecho a iniciar el procedimiento de comprobación de bases o cuotas compensadas o pendientes o de deducciones aplicadas o pendientes, prescribirá a los 10 AÑOS desde el día siguiente a que finalice el plazo para presentar la declaración o autoliquidación del periodo en que se generó el derecho.

Su comprobación y corrección o regularización, sólo podrá realizarse en un procedimiento de comprobación relativo a obligaciones y periodos cuyo derecho a liquidar no haya prescrito.

Salvo que la norma de cada tributo establezca otra cosa, la limitación del derecho a comprobar no afecta a la obligación de aportar las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron las bases, cuotas o deducciones, y la contabilidad, en los procedimientos de comprobación e investigación de ejercicios no prescritos en que se produjeron las compensaciones o aplicaciones.

Asimismo, el artículo 68 LGT establece los efectos y normas generales de la interrupción de la prescripción:

- (i) Producida la interrupción, se inicia de nuevo el cómputo del plazo de prescripción.
- (ii) Cuando se interrumpa por la interposición de recurso contencioso-administrativo, acciones civiles o penales o remisión del tanto de culpa a la jurisdicción, denuncia al Ministerio Fiscal o recepción de comunicación judicial de paralización el procedimiento, volverá a computarse cuando la Administración tributaria reciba la notificación de la resolución firme del procedimiento o la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.
- (iii) Si se interrumpa por declaración de concurso, volverá a contarse desde que adquiera firmeza la resolución judicial de conclusión del concurso, o desde la aprobación del convenio, por las deudas no sometidas a él y desde que sean exigibles para las sometidas.
- (iv) Interrumpido el plazo a un obligado, se extiende a los demás, incluidos los responsables, salvo si la obligación es mancomunada y sólo se reclamase a uno.
- (v) Si existen varias deudas liquidadas a cargo de un obligado, la interrupción sólo afecta a la deuda a que se refiera.
- (vi) La interrupción del plazo de prescripción del derecho a que se refiere la letra a) del artículo 66 de esta Ley (derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación) relativa a una obligación tributaria determinará, asimismo, la interrupción del plazo de prescripción de los derechos a que se refieren las letras a) y c) del citado artículo 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 Administración 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 .

La prescripción aplicará de oficio, sin necesidad de que la invoque o excepcione el obligado tributario.

El artículo 70, establece los efectos de la prescripción en relación con las obligaciones formales, según el cual:

Las obligaciones formales vinculadas a otras obligaciones tributarias del mismo obligado sólo pueden exigirse mientras no expire el plazo de prescripción del derecho a determinarlas.

Las obligaciones de conservación y suministro de información de terceros, deben cumplirse en el plazo previsto en la norma mercantil (**6 AÑOS**) o en el de exigencia de las obligaciones tributarias del obligado si fuese superior.

La obligación de justificar la procedencia de los datos originados en operaciones realizadas en periodos prescritos, se mantendrán durante el plazo de prescripción para determinar las deudas afectadas por la operación.

Por último, en cuanto a la prescripción de las sanciones:

El plazo prescripción para imponerlas será de 4 AÑOS desde que se cometieron las infracciones, interrumpiéndose:

- (i) Por cualquier acción de la Administración tributaria con conocimiento del interesado dirigida a la imposición de la sanción o regularización de su situación.
- (ii) Por interposición de recursos o reclamaciones, remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal y cualquier actuación con conocimiento del obligado en el curso de dichos procedimientos.
- (iii) En cuanto a la prescripción del derecho para exigir su pago, aplicarán las normas relativas a la prescripción del derecho para exigir el pago de las deudas.

7.- LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA

Para determinar el régimen jurídico, si una norma es aplicable, habrá que determinar su vigencia, teniendo en cuenta los siguientes aspectos:

Ámbito temporal

Según el artículo 10 LGT, las leyes tributarias entrarán en vigor a los 20 días naturales de su completa publicación en el boletín oficial que corresponda, si no se dispone otra cosa, aplicándose por plazo indefinido, salvo que se fije uno determinado.

Las leyes y reglamentos que modifiquen normas tributarias, contendrán una relación de las normas que deroguen y la nueva redacción de las que modifiquen.

Salvo disposición en contra, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo, aplicándose a los tributos sin periodo impositivo devengados a partir de su entrada en vigor, y a los demás cuyo periodo se inicie desde ese momento.

No obstante, las que regulen el régimen de infracciones y sanciones y el de recargos, tendrán efecto retroactivo respecto los actos que no sean firmes cuando resulte más favorable para el interesado.

Ámbito espacial

Según el artículo 11 LGT, los tributos se aplican conforme a los criterios de residencia o territorialidad que establezcan las leyes. En su defecto, los personales se exigirán conforme al de residencia y los demás conforme al de territorialidad más adecuado a la naturaleza del objeto gravado.

La aplicación de la norma tributaria en el tiempo puede dar lugar a supuestos de doble imposición internacional (la exigencia de un impuesto similar por dos o más Estados, a un mismo contribuyente sobre una misma materia y un mismo periodo).

Para evitarla, se pueden aplicar:

Medidas bilaterales: Convenios para evitar la doble imposición y acuerdos de intercambio de información.

Medidas unilaterales, dentro de las cuales el modelo de la OCDE distingue entre:

Sistema de exención: el Estado de residencia no tiene en cuenta las rentas que el contribuyente obtiene en el extranjero, pudiendo aplicar el método de exención íntegra o con progresividad, según se prescinda de la renta del extranjero o se tenga en cuenta para calcular el tipo aplicable.

Sistema de imputación:

Incluidas en la base todas las rentas del contribuyente, se deduce de la cuota el impuesto pagado en el extranjero. Presenta dos modalidades: íntegra y ordinaria, según la deducción sea el impuesto pagado en el extranjero, o limitada por el que hubiese pagado si las rentas se obtuvieran en el Estado de residencia.

Derecho tributario interregional: La Constitución reconoce como titulares del poder tributario al Estado, Comunidades Autónomas (CCAA) y entidades locales, siendo necesario delimitar sus competencias de imposición y exacción y exigiendo normas que solucionen posibles conflictos de competencia.

Así, establece que mediante ley orgánica, podrá regularse el ejercicio de las competencias financieras de las CCAA, las normas para resolver conflictos y las posibles formas de colaboración financiera entre Estado y CCAA.

Como resultado, la Ley Orgánica 8/1980 de financiación de las CCAA, dispone que los tributos que establezcan las CCAA no podrán recaer sobre hechos imponibles gravados por el Estado ni por tributos locales.

8.-INTERPRETACIÓN, CALIFICACIÓN E INTEGRACIÓN. LA ANALOGÍA

Interpretación artículo 12 LGT

Las normas tributarias se interpretarán con arreglo al artículo 3 del Código Civil, (atendiendo al sentido propio de sus palabras en relación con el contexto, según los antecedentes históricos y legislativos y la realidad social del momento en que aplican).

Mientras no se definan por la norma tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual según proceda.

En el ámbito estatal, la facultad de dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias de las leyes y normas tributarias, corresponde al ministro de Hacienda y a los órganos del artículo 88.5. LGT Serán de obligado cumplimiento para todos los órganos de la Administración tributaria y se publicarán en el boletín oficial correspondiente.

Calificación (artículo 13) LGT

Las obligaciones tributarias se exigirán atendiendo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le diesen, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez.

Integración de las normas tributarias. La analogía (artículo 14 LGT)

La integración, es el proceso lógico por el cual se trata de determinar cuál habría sido la voluntad del legislador si hubiese previsto un caso que no se ha tenido en cuenta, siendo el principal método para ello la analogía.

No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales.

9.-EL CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA (Artículo 15) LGT

Existe conflicto cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o deuda tributaria mediante actos o negocios con las siguientes circunstancias:

(i)Individualmente o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.

(ii)De su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

(iii)Para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto, es necesario informe favorable de la Comisión consultiva.

En las liquidaciones resultantes de lo anterior, se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas obtenidas, liquidando intereses de demora.

10.-LA SIMULACIÓN (Artículo 16) LGT

Es la declaración de un contenido de voluntad no real, emitida conscientemente y de común acuerdo entre las partes, para producir con fin de engaño, la apariencia de un negocio jurídico que no existe o distinto del que se llevó a cabo.

En los actos o negocios que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado.

La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el acto de liquidación, sin que produzca otros efectos que los tributarios.

En la regularización que proceda, se exigirán intereses de demora y en su caso, la sanción pertinente.