

Persevera

AL ALCANCE DE QUIEN ESTUDIA

Tema 4

Los tributos y la aplicación de la norma tributaria

Cuerpo Técnico de Hacienda

INGRESO LIBRE · EDICIÓN 2026

perseveraoposiciones.com

AL ALCANCE DE QUIEN ESTUDIA

Cada año, mucha gente perfectamente capaz de aprobar una oposición no llega a intentarlo en serio. Y casi nunca es por falta de cabeza: es por la vida. El trabajo que te deja sin fuerzas justo cuando ibas a ponerte, las cargas familiares, no saber bien por dónde empezar o, simplemente, no poder dedicarle el día entero ni pagar una buena academia. Cosas que poco tienen que ver con lo que uno valdría sentado delante del examen.

Persevera nace de ahí: de la idea de que opositar debería depender de que estudies, y de nada más.

Prepararse bien no debería depender de cosas ajenas a tu esfuerzo. Hay muchísima gente que sacaría la plaza por su cuenta si tuviera las herramientas adecuadas a mano. El problema es que casi siempre se ven solo dos caminos: una academia, con sus horarios y su ritmo, o hacerlo del todo en solitario, sin nada ni nadie que te guíe. Persevera quiere ser un tercer camino: la libertad de ir por tu cuenta, pero con herramientas de verdad para hacerlo en serio.

Ese tercer camino empieza por lo esencial: el temario, completo y gratuito, sin registrarte. Descárgalo, guárdalo, imprímelo, compártelo con quien quieras: es tuyo, sin compromisos y para siempre.

Y las herramientas de verdad están en nuestra app. Porque, como quienes hemos pasado por ahí, sabemos que tener el temario es solo el principio: en la app el temario cobra vida, con tests para ponerte a prueba, fichas de repaso, esquemas y un seguimiento que te muestra por dónde vas y dónde flojeas. Todo pensado para exprimir cada hora de estudio. Y da lo mismo cómo te prepares: por tu cuenta o como refuerzo de una academia, aquí siempre tienes con qué practicar más.

Opositar es, sobre todo, perseverar: madrugones, días en que no entra nada, semanas en que dudas de si merece la pena. Y es en esa parte —la de aguantar— donde queremos estar a tu lado, dándote las herramientas que a nosotros nos habrían hecho el camino más fácil.

— *El equipo de Persevera*

ÍNDICE

Epígrafe 1 — Los tributos: concepto, fines y clases	5
1. El concepto legal de tributo	5
2. Los fines del tributo: recaudatorio y extrafiscal	6
3. Las clases de tributos	6
4. La frontera de la tasa: precios públicos y prestaciones patrimoniales no tributarias	8
5. Las clases de impuestos	11
Epígrafe 2 — La relación jurídico-tributaria. El hecho imponible, la no sujeción y la exención. El devengo	13
1. La relación jurídico-tributaria	13
2. La indisponibilidad de la obligación tributaria	16
3. El hecho imponible y la no sujeción	17
4. La exención	18
5. El devengo y la exigibilidad	19
Epígrafe 3 — La prescripción	22
1. Qué prescribe: los cuatro derechos del artículo 66	22
2. El derecho a comprobar e investigar	23
3. El cómputo de los plazos	24
4. La interrupción de la prescripción	25
5. Extensión y efectos de la prescripción	28
6. La prescripción en materia sancionadora	29
Epígrafe 4 — La aplicación de la norma tributaria: interpretación, calificación e integración; la analogía; el conflicto y la simulación	34

1. El ámbito temporal y espacial de la norma tributaria	34
2. La interpretación de las normas tributarias	36
3. La calificación	37
4. La prohibición de la analogía	38
5. El conflicto en la aplicación de la norma tributaria	39
6. La simulación	41

TEMA 4

Epígrafe 1 — Los tributos: concepto, fines y clases

1. El concepto legal de tributo

Los tributos son la fuente principal de los ingresos públicos y el instrumento con el que el Estado hace efectivo el deber de contribuir del artículo 31 de la Constitución. La **Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria** (en adelante, **LGT**) los define en el primero de sus preceptos sustantivos, el artículo 2, que encabeza el Título I dedicado a las disposiciones generales del ordenamiento tributario.

Artículo 2.1 de la Ley 58/2003 LGT · Concepto, fines y clases de los tributos

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**.

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.

De la definición legal se desprenden las notas que caracterizan a todo tributo, cualquiera que sea su nombre. Es, en primer lugar, un **ingreso de derecho público**: la Administración lo exige revestida de sus potestades, no como un particular que contrata. Es una **prestación pecuniaria**, es decir, de contenido económico y, por regla, en dinero. Es **coactivo**, porque nace de la ley y no de la voluntad del obligado: basta con realizar el supuesto de hecho que la ley describe para que surja el deber de pagar, con independencia de que se

quiera o no. Y responde a un **fin primordialmente recaudatorio**, el sostenimiento de los gastos públicos.

2. Los fines del tributo: recaudatorio y extrafiscal

La palabra que emplea la ley es «primordial», no «único». El segundo párrafo del artículo 2.1 admite expresamente que los tributos, además de allegar recursos, sirvan como **instrumentos de la política económica general** y atiendan a la realización de los principios y fines de la Constitución. Son los llamados **fines extrafiscales**: aquellos casos en que el tributo se diseña, en todo o en parte, para orientar conductas y no solo para recaudar.

El ejemplo clásico es el de los impuestos que gravan el tabaco o los hidrocarburos, cuya finalidad no es solo obtener ingresos, sino también desincentivar un consumo perjudicial para la salud o el medio ambiente. Que un tributo persiga fines extrafiscales no lo desnaturaliza: sigue siendo tributo, sigue naciendo de la realización de un supuesto de hecho y sigue rigiéndose por la LGT. Simplemente, junto al propósito recaudatorio, la ley añade una finalidad de política económica o social.

MATIZ

El fin recaudatorio es «primordial», pero no excluyente. Un tributo cuya recaudación fuese cero por diseño (porque busca que nadie realice la conducta gravada) seguiría siendo tributo si respeta la estructura del artículo 2.1. Ahora bien, el fin extrafiscal no puede servir de coartada para desconocer el principio de **capacidad económica** (art. 31.1 CE): también el tributo extrafiscal ha de gravar una manifestación de riqueza real o potencial.

3. Las clases de tributos

El artículo 2.2 fija la clasificación legal de los tributos en tres categorías cerradas. La distinción decisiva entre ellas está en el **hecho imponible**, esto es, en aquello cuya realización hace nacer la obligación de pagar.

Artículo 2.2 de la Ley 58/2003 LGT · Clases de tributos

Los tributos, *cualquiera que sea* su denominación, se clasifican en **tasas, contribuciones especiales e impuestos**:

- a) **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.
- b) **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** 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**.

La clave para distinguirlos está en si detrás del tributo hay o no una **actividad de la Administración** que afecta al obligado. En la **tasa** y en la **contribución especial** sí la hay: un servicio, el uso del dominio público, una obra. En el **impuesto**, no: se exige *sin contraprestación*, por el mero hecho de que el contribuyente pone de manifiesto una capacidad económica (obtener renta, ser titular de un patrimonio, consumir).

Entre las dos primeras figuras, la diferencia también es nítida. La **tasa** deriva de un servicio prestado o del uso del dominio público que afecta o beneficia individualmente al obligado, y solo procede cuando ese servicio no es de recepción voluntaria o no lo presta el sector privado (si fuera voluntario y concurriera el sector privado, estaríamos ante un **precio público**, que no es tributo). La **contribución especial** deriva de una **obra o servicio público** que reporta al obligado un beneficio especial o un aumento del valor de sus

bienes; el supuesto típico es la derrama municipal por urbanizar una calle, que revaloriza los inmuebles colindantes.

EJEMPLO

① **Las tres clases de tributo, sobre un mismo vecino.** Distinguir las tres figuras se reduce a mirar qué grava cada una y si media o no una actividad administrativa que afecte al obligado.

Lo que paga el vecino	Clase	Por qué
El recibo del IBI por ser dueño de su piso	Impuesto	Sin contraprestación; grava su capacidad económica (la titularidad del inmueble)
La tasa de expedición del DNI o la de recogida de basuras	Tasa	Hay un servicio en régimen de derecho público que le afecta y que no presta el sector privado
La derrama municipal por asfaltar y dotar de aceras su calle	Contribución especial	Una obra pública que aumenta el valor de su finca y le beneficia de modo particular

El impuesto mira solo al contribuyente (su riqueza); la tasa y la contribución especial miran a una **actividad de la Administración** que le toca de cerca: un servicio que recibe (tasa) o una obra que le revaloriza (contribución especial).

4. La frontera de la tasa: precios públicos y prestaciones patrimoniales no tributarias

La pieza más delicada de la clasificación es la **frontera de la tasa**, porque junto a ella conviven figuras parecidas que **no** son tributo. La distinción la afina la **Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos** (en adelante, **LTPP**), que define la tasa en los mismos términos que el artículo 2.2.a) LGT y la dota de dos principios propios.

Artículos 6, 7 y 8 de la Ley 8/1989 LTPP · Concepto de tasa, equivalencia y capacidad económica

Artículo 6. Concepto. — [idéntico al del artículo 2.2.a) LGT.]

Artículo 7. Principio de equivalencia.

Las tasas **tenderán a cubrir el coste** del servicio o de la actividad que constituya su hecho imponible.

Artículo 8. Principio de capacidad económica.

En la fijación de las tasas se tendrá en cuenta, *cuando lo permitan* las características del tributo, la **capacidad económica** de las personas que deben satisfacerlas.

La tasa, por ser tributo, se rige por el **principio de equivalencia** (art. 7: tiende a cubrir el coste del servicio, sin superarlo) y atiende, cuando cabe, a la **capacidad económica** (art. 8). Pero por encima de ella, y sin ser tributo, se sitúa el **precio público**, cuya frontera con la tasa es exactamente la nota que separa el artículo 2.2.a) LGT.

Artículo 24 de la Ley 8/1989 LTPP · Concepto de precio público

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.

El precio público procede cuando concurren **las dos notas** a la vez: que el servicio sea de **solicitud voluntaria** y que lo preste **también el sector privado**. Si falta cualquiera de ellas —el servicio es obligatorio, o solo lo presta el ente público— estamos ante una **tasa**. De ahí derivan dos diferencias capitales. En la **cuantía**, la tasa tiende a no superar el coste (equivalencia), mientras que el precio público debe cubrir, como mínimo, el coste o la utilidad, pudiendo ir más allá. Y en la **forma de establecerse**, el precio público lo fija una **orden ministerial** (o el propio organismo, con autorización), porque **no es tributo**

y **no rige la reserva de ley**. La tasa, por ser tributo, exige norma con rango de ley para sus elementos esenciales.

Junto al precio público, la propia LTPP reconoce las **prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias** (PPCPNT): las tarifas que abonan los usuarios a los **concesionarios** de obras y servicios públicos (la tarifa de una autopista de peaje o del suministro de agua gestionado por un concesionario). Son **coactivas** —sometidas a la reserva de ley del artículo 31.3 CE— pero **no son tributos**, de modo que no encajan en ninguna de las tres categorías del artículo 2.2 LGT.

EJEMPLO

② **Tasa o precio público: el mismo tipo de servicio, dos regímenes.** Lo que decide no es el nombre, sino si el servicio es de solicitud voluntaria y si lo presta también el sector privado.

Servicio municipal	Figura	Por qué
Expedición del DNI o licencia de obras	Tasa	De recepción obligatoria y prestado solo por el ente público (no hay sector privado que lo dé)
Entrada a una piscina municipal o un curso de natación	Precio público	Es de solicitud voluntaria y existen piscinas y academias privadas que prestan lo mismo

La consecuencia práctica no es menor: el precio de la piscina lo puede fijar y modificar una **orden** (o el organismo, con autorización), porque no es tributo; la tasa del DNI necesita cobertura de **ley**. Basta con que **falte una** de las dos notas del precio público —voluntariedad y concurrencia del sector privado— para que la figura sea tasa.

MATIZ

El dato que separa jurídicamente a la tasa del precio público es la **reserva de ley**: la tasa, por ser tributo, exige norma con rango de ley para sus elementos esenciales; el precio público, que no lo es, puede fijarlo una orden. La misma línea deja fuera del artículo 2.2 LGT a las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias: coactivas (art. 31.3 CE), pero no tributos.

5. Las clases de impuestos

Los impuestos, por ser la categoría de mayor peso recaudatorio, admiten a su vez varias clasificaciones, unas legales y otras doctrinales.

Clasificación	Clases	Ejemplo
Según la capacidad gravada	Directos (gravan renta o patrimonio) / Indirectos (gravan consumo o circulación)	IRPF e IS (directos) / IVA (indirecto)
Según la persona del obligado	Personales (el hecho imponible se define respecto de una persona) / Reales (sobre un bien, sin referencia a una persona)	IRPF (personal) / IBI (real)
Según las circunstancias personales	Subjetivos (atienden a la situación personal o familiar) / Objetivos (no la consideran)	IRPF (subjetivo) / IVA (objetivo)
Según la duración del hecho imponible	Periódicos (se prolonga en el tiempo) / Instantáneos (aislado)	IRPF (periódico) / ISD (instantáneo)
Según el ente titular	Estatales, autonómicos y locales	IRPF (estatal) / IBI (local)

Los ejes principales son los dos primeros. El **IRPF** y el **Impuesto sobre Sociedades** son impuestos **directos** y **personales**: gravan la obtención de renta atendiendo a quién la obtiene. El **IVA** es el impuesto **indirecto** por excelencia: grava el consumo, recae sobre el acto de consumir con independencia de la persona y por eso se traslada, vía repercusión, hasta el consumidor final.

MATIZ

Las parejas **directo/indirecto** y **personal/real** suelen ir de la mano (el IRPF es directo y personal; el IVA, indirecto y real/objetivo), pero no son sinónimas. «Directo/indirecto» mira a **qué** se grava (renta o patrimonio frente a consumo o circulación); «personal/real» mira a **cómo** se define el hecho imponible (respecto de una persona o de un bien). La progresividad que exige el artículo 31.1 CE se predica del **sistema en su conjunto**, no de cada impuesto aislado.

RECUERDA

Artículo 2 LGT. El tributo es un ingreso público, una prestación pecuniaria, coactiva (nace de la ley) y con fin **primordial** recaudatorio, admitiéndose también los **finés extrafiscales**. Tres clases (art. 2.2): **tasas** (servicio o uso del dominio público que afecta al obligado, no voluntario o no prestado por el sector privado), **contribuciones especiales** (beneficio o aumento de valor por obra o servicio público) e **impuestos** (sin contraprestación, sobre una manifestación de capacidad económica). La frontera entre las tres está en el **hecho imponible**. Frente a la tasa, el **precio público** exige las **dos notas** a la vez —solicitud voluntaria y prestación también por el sector privado— y no es tributo (no rige la reserva de ley). Los impuestos se clasifican por ejes: **directo/indirecto** (qué se grava: renta o patrimonio frente a consumo) y **personal/real** (cómo se define el hecho imponible: respecto de una persona o de un bien).

TEMA 4

Epígrafe 2 — La relación jurídico-tributaria. El hecho imponible, la no sujeción y la exención. El devengo

1. La relación jurídico-tributaria

La aplicación de los tributos no genera una única obligación de pago, sino un entramado de vínculos entre la Administración y los obligados. A ese entramado lo denomina la ley **relación jurídico-tributaria** y lo regula el artículo 17, que abre el Título II de la LGT, titulado precisamente «Los tributos».

Artículo 17 de la Ley 58/2003 LGT · La relación jurídico-tributaria

1. Se entiende por **relación jurídico-tributaria** 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.

La relación jurídico-tributaria es, pues, el **marco general**: un conjunto de vínculos recíprocos que no solo cargan al contribuyente frente a la Administración, sino que también generan derechos del obligado y potestades de la Administración. Dentro de ese marco, la

pieza central es la **obligación tributaria**, que la ley desdobra en **materiales** —de contenido económico— y **formales** —deberes de hacer sin contenido pecuniario, definidos en el artículo 29—.

Las obligaciones **materiales** son cuatro. La **principal** (art. 19) tiene por objeto el pago de la cuota tributaria y es la que aquí interesa, porque nace de la realización del hecho imponible. La de realizar **pagos a cuenta** (art. 23) comprende los pagos fraccionados, las retenciones y los ingresos a cuenta, y tiene carácter **autónomo** respecto de la principal. Las obligaciones **entre particulares** (art. 24) surgen entre obligados por actos de repercusión, retención o ingreso a cuenta. Y las **accesorias** (art. 25) son el interés de demora y los recargos, con la advertencia de que las **sanciones no son obligaciones accesorias**.

Artículo 19 de la Ley 58/2003 LGT · Obligación tributaria principal

La **obligación tributaria principal** tiene por objeto el **pago de la cuota tributaria**.

Artículo 25 de la Ley 58/2003 LGT · Obligaciones tributarias accesorias

1. Son **obligaciones tributarias accesorias** aquellas distintas de las demás comprendidas en esta sección que consisten en **prestaciones pecuniarias** que se deben satisfacer a la Administración tributaria y cuya exigencia se impone en relación con otra obligación tributaria.

Tienen la naturaleza de obligaciones tributarias accesorias las obligaciones de satisfacer el **interés de demora**, los **recargos por declaración extemporánea** y los **recargos del período ejecutivo**, así como aquellas otras que imponga la ley.

2. Las **sanciones tributarias** *no* tienen la consideración de obligaciones accesorias.

La más común de estas prestaciones accesorias es el **interés de demora**, que resarce a la Hacienda del retraso en el cobro sin necesidad de culpa ni de previa intimación.

Artículo 26.1 de la Ley 58/2003 LGT · Interés de demora

1. El **interés de demora** es una **prestación accesorio** que se exigirá a los obligados tributarios y a los sujetos infractores como consecuencia de la realización de un **pago fuera de plazo** o de la presentación de una autoliquidación o declaración de la que resulte una cantidad a ingresar una vez finalizado el plazo establecido al efecto en la normativa tributaria, del cobro de una **devolución improcedente** o en el resto de casos previstos en la normativa tributaria.

La exigencia del interés de demora tributario *no* requiere la previa intimación de la Administración *ni* la concurrencia de un retraso culpable en el obligado.

La nota decisiva del artículo 26.1 es que el interés de demora es **resarcitorio, no sancionador**: se exige por el mero retraso, sin que haga falta culpa. Por eso puede coexistir con la sanción sin que ello suponga castigar dos veces: la sanción reprime la conducta infractora, el interés compensa la disponibilidad del dinero durante el tiempo del retraso.

Junto a las obligaciones materiales, la relación jurídico-tributaria genera un conjunto de deberes **sin contenido pecuniario** cuyo cumplimiento permite aplicar los tributos: las **obligaciones formales**, definidas y enumeradas en el artículo 29.

Artículo 29 de la Ley 58/2003 LGT · Obligaciones tributarias formales

1. Son **obligaciones tributarias formales** las que, *sin tener carácter pecuniario*, son impuestas por la normativa tributaria o aduanera a los **obligados tributarios**, deudores o no del tributo, y cuyo cumplimiento está relacionado con el desarrollo de actuaciones o procedimientos tributarios o aduaneros.

2. *Además de* las restantes que puedan legalmente establecerse, los obligados tributarios deberán cumplir las siguientes obligaciones:

- a) La obligación de presentar **declaraciones censales** [...].
- b) La obligación de solicitar y utilizar el **número de identificación fiscal** en sus relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria.
- c) La obligación de presentar **declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones**.
- d) La obligación de **llevar y conservar libros de contabilidad y registros** [...].
- e) La obligación de **expedir y entregar facturas** o documentos sustitutivos y conservar las facturas, documentos y justificantes [...].
- f) La obligación de **aportar a la Administración** tributaria libros, registros, documentos o información [...].
- g) La obligación de **facilitar la práctica de inspecciones** y comprobaciones administrativas.
- h) La obligación de entregar un **certificado de las retenciones o ingresos a cuenta** practicados [...].

El catálogo se ordena bien en tres grupos: las de **identificación y censo** (declaraciones censales, NIF), las de **declaración y registro** (declaraciones y autoliquidaciones, libros y registros, facturas) y las de **colaboración con la Administración** (aportar información, facilitar inspecciones, entregar el certificado de retenciones). Estas obligaciones vinculan tanto al deudor del tributo como a terceros, y su incumplimiento puede ser sancionado con independencia de que la obligación material se haya satisfecho.

2. La indisponibilidad de la obligación tributaria

Sobre todas esas obligaciones se superpone una nota esencial: sus elementos son **indisponibles**. Ni los particulares pueden alterarlos por sus pactos, ni la Administración puede

renunciar a lo que la ley le manda cobrar. La ley lo dice en dos preceptos que no deben confundirse.

Artículo 17.5 de la Ley 58/2003 LGT · Inalterabilidad por pactos entre particulares

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.

Artículo 18 de la Ley 58/2003 LGT · Indisponibilidad del crédito tributario

El **crédito tributario** es **indisponible** *salvo que* la ley establezca otra cosa.

La diferencia entre ambos es de destinatario. El **artículo 17.5** mira a los **particulares**: pueden pactar entre sí quién soportará económicamente un impuesto, pero ese pacto no vincula a la Administración, para la cual el obligado sigue siendo quien la ley designa. El **artículo 18** mira a la **Administración**: el crédito tributario es indisponible, de modo que Hacienda no puede condonarlo, transigirlo ni renunciar a él salvo que una ley lo autorice expresamente.

3. El hecho imponible y la no sujeción

El vínculo del que arranca todo lo anterior es el **hecho imponible**: el presupuesto que, al realizarse, hace nacer la obligación tributaria principal. Lo define el artículo 20, que en su segundo apartado introduce, por contraste, los supuestos de **no sujeción**.

Artículo 20 de la Ley 58/2003 LGT · Hecho imponible

1. 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**.
2. La ley podrá completar la delimitación del hecho imponible mediante la mención de **supuestos de no sujeción**.

El hecho imponible es lo que cada tributo grava: obtener renta en el IRPF, entregar un bien o prestar un servicio en el IVA, adquirir por herencia en el ISD. La doctrina distingue en él cuatro elementos: el **objetivo** (el hecho, acto o negocio gravado), el **subjetivo** (la relación entre ese hecho y la persona obligada), el **espacial** (dónde se entiende realizado) y el **temporal** (cuándo, lo que enlaza con el devengo).

La **no sujeción** (art. 20.2) tiene una función meramente aclaratoria: sirve para precisar que un determinado supuesto queda **fuera** del hecho imponible, de modo que en él nunca llega a nacer la obligación tributaria. No es una norma que exima de pagar, sino una norma que delimita, por su cara externa, el propio hecho imponible. Por eso se dice que el supuesto no sujeto ni siquiera realiza el hecho imponible.

4. La exención

Frente a la no sujeción se sitúa la **exención**, que presupone justamente lo contrario: que el hecho imponible **sí se ha realizado**.

Artículo 22 de la Ley 58/2003 LGT · Exenciones

Son supuestos de **exención** aquellos en que, *a pesar de* realizarse el **hecho imponible**, la ley **exime** del cumplimiento de la **obligación tributaria principal**.

La distinción entre ambas figuras es una de las clásicas de la parte general. En la **exención**, el hecho imponible se realiza plenamente —hay renta, hay entrega, hay adquisición—, pero la ley, por razones de política fiscal, dispensa del pago. En la **no sujeción**, en cambio, el supuesto ni siquiera encaja en el hecho imponible: no hay nada que eximir porque no hay obligación que haya llegado a nacer. La consecuencia práctica no es menor, porque la renta o el bien exentos existen a efectos del tributo (y en ocasiones influyen en otras magnitudes, como en la exención con progresividad), mientras que lo no sujeto queda, sencillamente, fuera del sistema.

La doctrina ordena las exenciones en tres pares. Según su alcance, son **totales**, cuando liberan por completo del pago, o **parciales**, cuando solo reducen la carga (las exenciones parciales son propiamente las **bonificaciones**). Según a qué atienden, son **objetivas**,

cuando se anudan a la naturaleza del hecho gravado, o **subjetivas**, cuando se conceden en atención a la persona del obligado. Y según su duración, son **temporales**, si operan por un plazo tasado, o **permanentes**, si rigen mientras subsista la ley que las establece.

EJEMPLO

③ **Exención frente a no sujeción.** La frontera entre las dos figuras está en si el hecho imponible llega a realizarse.

Supuesto	Figura	Qué ocurre con el hecho imponible
Una beca pública para cursar estudios reglados, declarada exenta en el IRPF	Exención	Se realiza (es renta), pero la ley la libera del gravamen
La renta que ya tributa por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que el IRPF declara no sujeta	No sujeción	No entra en el hecho imponible del IRPF: nunca nace la obligación

La beca **exenta** ha realizado el hecho imponible del IRPF —es renta a efectos del impuesto, aunque no se grave—; la adquisición sujeta al ISD queda **no sujeta** al IRPF, es decir, fuera de su hecho imponible, para evitar que la misma riqueza tribute dos veces. Exención supone realización del hecho imponible con dispensa de pago; no sujeción supone que el hecho imponible no se realiza.

5. El devengo y la exigibilidad

Si el hecho imponible es el *qué*, el **devengo** es el *cuándo*: el momento en que se entiende realizado y en que nace la obligación tributaria principal. La ley lo regula en el artículo 21, distinguiéndolo con cuidado de la **exigibilidad**.

Artículo 21 de la Ley 58/2003 LGT · Devengo y exigibilidad

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.

El devengo cumple una función capital: fija la **ley aplicable** y las **circunstancias** que configuran la obligación (la situación familiar, la residencia, los tipos vigentes). Pero devengo no es lo mismo que **exigibilidad**. La ley de cada tributo puede situar el momento en que la cuota debe ingresarse en una fecha **distinta** —normalmente posterior— a la del devengo. Nace la obligación en un momento (devengo) y se ingresa en otro (exigibilidad). Según la duración de su hecho imponible, los tributos son **instantáneos**, cuando el hecho se agota en un acto aislado (el IVA se devenga operación por operación), o **periódicos**, cuando el hecho se prolonga en el tiempo y se liquida por períodos (el IRPF, por años naturales).

EJEMPLO

④ **Devengo no es lo mismo que «cuándo se paga».** Dos tributos lo muestran con claridad.

Tributo	Devengo (nace la obligación)	Exigibilidad (se ingresa)
IRPF (periódico)	El 31 de diciembre , fin del período impositivo	Meses después, en el plazo de declaración del año siguiente (en torno a abril-junio)
IVA (instantáneo)	En cada operación , al entregarse el bien o prestarse el servicio	De forma agregada, en la autoliquidación periódica (trimestral o mensual)

El IRPF de un año nace el 31 de diciembre —por eso las circunstancias de ese día son las que cuentan—, pero no se ingresa hasta la campaña del ejercicio siguiente. Devengo y exigibilidad miran a momentos distintos.

MATIZ

Junto a la no sujeción y la exención, existe una tercera figura, el **tipo cero**: aquí el hecho imponible se realiza, hay base imponible y hay obligación, pero, aplicado el tipo (cero), la cuota resulta nula; a diferencia de la exención, el obligado conserva **todas las obligaciones formales** (declarar, facturar, repercutir). Solo la no sujeción deja el supuesto extramuros del tributo.

RECUERDA

Título II, Capítulo I. La relación jurídico-tributaria (art. 17) es el conjunto de obligaciones, deberes, derechos y potestades de la aplicación de los tributos; sus obligaciones materiales son la **principal** (art. 19: pago de la cuota), los **pagos a cuenta** (art. 23), las obligaciones **entre particulares** (art. 24) y las **accesorias** (art. 25). Indisponibilidad: los particulares no pueden alterarla (art. 17.5) ni la Administración renunciar al crédito (art. 18). El **hecho imponible** (art. 20) hace nacer la obligación principal; la **no sujeción** (art. 20.2) queda fuera de él; la **exención** (art. 22) presupone su realización con dispensa de pago. El **devengo** (art. 21) es el momento de realización del hecho imponible, distinto de la **exigibilidad** del pago.

TEMA 4

Epígrafe 3 — La prescripción

1. Qué prescribe: los cuatro derechos del artículo 66

La prescripción es una de las formas de extinción de la deuda tributaria y responde a una exigencia elemental de **seguridad jurídica**: transcurrido cierto tiempo sin ejercer un derecho, este se extingue. En el ámbito tributario la LGT la regula en los artículos 66 a 70, dentro del Título II. El punto de partida es el artículo 66, que fija en **cuatro años** el plazo y enumera los cuatro derechos que prescriben.

Artículo 66 de la Ley 58/2003 LGT · Plazos de prescripción

Prescribirán a los **cuatro 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** las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías.

Los cuatro derechos se agrupan de dos en dos, y esa simetría ayuda a retenerlos. Los dos primeros son de la **Administración**: la letra a) es el derecho a **liquidar** (a determinar la deuda) y la letra b) es el derecho a **recaudar** (a exigir el pago de lo ya liquidado o autoliquidado). Los dos últimos son del **obligado**: la letra c) es el derecho a **solicitar** las devoluciones y reembolsos, y la letra d) es el derecho a **obtenerlas** una vez reconocidas.

En todos los casos, el plazo es de **cuatro años**, característico del Derecho tributario frente al plazo civil general.

2. El derecho a comprobar e investigar

La reforma de 2015 introdujo el artículo 66 bis para separar del régimen anterior una facultad distinta: la de **comprobar e investigar** hechos de ejercicios ya prescritos cuando de ellos derivan efectos sobre ejercicios que todavía no lo están. La regla general es que esa facultad **no prescribe**, con una excepción capital para las bases o cuotas compensadas y las deducciones.

Artículo 66 bis de la Ley 58/2003 LGT · Derecho a comprobar e investigar

1. La prescripción de derechos establecida en el artículo 66 de esta Ley *no* afectará al **derecho de la Administración para realizar comprobaciones e investigaciones** conforme al artículo 115 de esta Ley, *salvo* lo dispuesto en el apartado siguiente.
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** 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.

La distinción es la siguiente. El derecho a **liquidar** (art. 66.a) prescribe siempre a los cuatro años. Pero el derecho a **comprobar** los hechos del pasado no prescribe (art. 66 bis.1), porque la Administración puede necesitar examinar operaciones antiguas para regularizar ejercicios vivos. La única excepción es la del apartado 2: cuando se trata de comprobar **bases imponibles negativas**, cuotas pendientes de compensación o **deducciones** que el contribuyente arrastra de un ejercicio a otro, la facultad de iniciar esa comprobación prescribe a los **diez años** desde el fin del plazo de declaración del ejercicio en que se

generaron. Es el límite que evita que un crédito fiscal generado hace muchos años pueda ser revisado sin término.

3. El cómputo de los plazos

El artículo 67 fija el *dies a quo*, el día a partir del cual empieza a correr cada uno de los cuatro plazos del artículo 66.

Artículo 67 de la Ley 58/2003 LGT · Cómputo de los plazos de prescripción

1. El plazo de prescripción comenzará a contarse en los distintos casos a los que se refiere el artículo 66 de esta Ley conforme a las siguientes reglas:

En el **caso a)**, desde el día siguiente a aquel en que finalice el **plazo reglamentario para presentar** la correspondiente declaración o autoliquidación.
[...]

En el **caso b)**, desde el día siguiente a aquel en que finalice el **plazo de pago en período voluntario**, *sin perjuicio* de lo dispuesto en el apartado 2 de este artículo.

En el **caso c)**, desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo para solicitar la correspondiente devolución [...]; desde el día siguiente a aquel en que se realizó el **ingreso indebido** [...]; o desde el día siguiente a aquel en que adquiriera firmeza la sentencia o resolución administrativa que declare total o parcialmente improcedente el acto impugnado.

En el **caso d)**, desde el día siguiente a aquel en que finalicen los plazos establecidos para efectuar las devoluciones [...] o 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.

Cada plazo arranca cuando el derecho puede ejercitarse. El derecho a **liquidar** (a) empieza el día siguiente al fin del plazo de declaración, porque hasta entonces la Administración no puede saber si hay deuda. El derecho a **recaudar** (b) empieza el día siguiente al fin

del período voluntario de pago de una deuda ya liquidada. Y los derechos del obligado a solicitar (c) y obtener (d) devoluciones arrancan, respectivamente, desde que la devolución pudo pedirse o desde que finalizó el plazo para efectuarla o se reconoció el derecho.

El apartado 2 del artículo 67 añade una regla propia para los **responsables**, que no se rigen por el cómputo del deudor principal.

2. El plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los **responsables solidarios** comenzará a contarse desde el día siguiente a la finalización del **plazo de pago en periodo voluntario del deudor principal**.

[...]

Tratándose de **responsables subsidiarios**, el plazo de prescripción comenzará a computarse desde la **notificación de la última actuación recaudatoria** practicada al deudor principal o a cualquiera de los responsables solidarios.

La distinción es lógica. Frente al **responsable solidario**, la Administración puede dirigirse en cuanto vence el período voluntario del deudor principal, de modo que desde ahí corre su plazo. Frente al **responsable subsidiario**, en cambio, solo cabe actuar una vez agotada la vía contra el deudor principal y los solidarios (previa declaración de fallido), y por eso su plazo no arranca hasta la última actuación recaudatoria contra aquellos.

4. La interrupción de la prescripción

Un aspecto central del régimen de la prescripción es su **interrupción**: cualquier acción con eficacia interruptiva **detiene** el cómputo y, producida, el plazo **se reinicia por entero**. El artículo 68 detalla las causas para cada uno de los cuatro derechos; para el derecho a liquidar (art. 66.a), son estas.

Artículo 68 de la Ley 58/2003 LGT · Interrupción de los plazos de prescripción

1. El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo a) del artículo 66 de esta Ley 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 [...].

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 dichas reclamaciones o recursos, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal o por la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal [...].

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

6. Producida la interrupción, se **iniciará de nuevo el cómputo** del plazo de prescripción, *salvo* lo establecido en el apartado siguiente.

Las tres causas comparten la lógica de que alguien —Administración u obligado— ha manifestado de manera formal su voluntad de que el derecho siga vivo. La de la letra a) exige que la acción de la Administración se realice **con conocimiento formal del obligado**: una actuación puramente interna no interrumpe. La letra b) recoge la vía de los recursos y las actuaciones penales. Y la letra c) contempla los actos del propio obligado (una autoliquidación complementaria, por ejemplo). El efecto es siempre el mismo, y está en el apartado 6: producida la interrupción, **el plazo vuelve a contarse desde cero**.

El artículo 68 añade dos reglas de gran calado práctico. La primera, para los supuestos en que la interrupción procede de un proceso judicial: el cómputo no se reanuda hasta que la Administración recibe la notificación de la resolución firme.

7. *Cuando* el plazo de prescripción se hubiera interrumpido por la **interposición del recurso ante la jurisdicción contencioso-administrativa**,

por el ejercicio de acciones civiles o penales, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción competente o la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal [...], el cómputo del plazo de prescripción se **iniciará de nuevo** *cuando* la Administración tributaria reciba la **notificación de la resolución firme** que ponga fin al proceso judicial [...].

La segunda, sobre la extensión subjetiva del efecto interruptivo: interrumpido el plazo para un obligado, el efecto alcanza a los demás.

8. **Interrumpido** el plazo de prescripción para un obligado tributario, dicho efecto se **extiende a todos los demás obligados**, incluidos los responsables. *No obstante*, si la obligación es **mancomunada** y solo se reclama a uno de los obligados tributarios la parte que le corresponde, el plazo *no* se interrumpe para los demás.

Por último, el apartado 9 extiende el efecto interruptivo a las **obligaciones tributarias conexas**, una figura introducida en 2015 para resolver los desajustes entre tributos o períodos ligados entre sí.

9. La interrupción del plazo de prescripción del derecho a que se refiere la letra a) del artículo 66 de esta Ley 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 [...] de los criterios o elementos en los que se fundamente la regularización de la obligación con la que estén relacionadas [...].

Se entiende por **obligaciones conexas** aquellas en las que alguno de sus elementos resulta afectado o se determina en función de los de otra obligación o período distinto. La regla evita un resultado injusto: si al regularizar un ejercicio la Administración desplaza un ingreso o un gasto a otro período, la interrupción alcanza también a ese período conexo, de modo que el contribuyente no quede indebidamente gravado dos veces ni la Administración pierda el derecho sobre la obligación vinculada.

5. Extensión y efectos de la prescripción

Ganada la prescripción, sus efectos son automáticos y favorables al obligado. Los fija el artículo 69.

Artículo 69 de la Ley 58/2003 LGT · Extensión y efectos de la prescripción

1. La **prescripción ganada** aprovecha por igual a **todos los obligados** al pago de la deuda tributaria *salvo* lo dispuesto en el apartado 8 del artículo anterior.
2. 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.
3. La **prescripción ganada** **extingue la deuda tributaria**.

Tres notas se retienen. Primera: la prescripción ganada **aprovecha a todos** los obligados al pago. Segunda: se aplica **de oficio**, sin que el interesado tenga que alegarla —a diferencia de la prescripción civil, que debe oponerse—; y esto es así incluso si la deuda ya se había pagado, en cuyo caso procedería la devolución. Tercera: su efecto es **extintivo**, hace desaparecer la deuda tributaria.

Finalmente, el artículo 70 conecta la prescripción de las obligaciones materiales con la de las **obligaciones formales** que las acompañan.

Artículo 70 de la Ley 58/2003 LGT · Efectos de la prescripción en relación con las obligaciones formales

1. *Salvo* lo dispuesto en los apartados siguientes, 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.

[...]

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 y, *en todo caso*, en los supuestos a que se refiere el artículo 66.bis.2 y 3 de esta Ley.

La regla general (ap. 1) es que las obligaciones formales viven mientras viva la obligación material a la que sirven. Pero el apartado 3 introduce una salvedad coherente con el artículo 66 bis: la obligación de **justificar la procedencia** de datos originados en ejercicios prescritos —típicamente, las bases negativas y las deducciones pendientes— se mantiene durante todo el plazo en que la deuda afectada pueda determinarse y, en todo caso, en los supuestos de los diez años del artículo 66 bis.

6. La prescripción en materia sancionadora

Los artículos 66 a 70 se ocupan de la deuda tributaria. La sanción sigue su propio régimen, en los artículos 189 y 190, aunque construido en paralelo. El artículo 189 regula el **derecho a imponer** sanciones y el artículo 190 remite, para el **derecho a exigir su pago**, al régimen general de la deuda.

Artículo 189 de la Ley 58/2003 LGT · Prescripción del derecho a imponer sanciones

1. La responsabilidad derivada de las infracciones tributarias se extinguirá por el **fallecimiento** del sujeto infractor y por el **transcurso del plazo de prescripción** para imponer las correspondientes sanciones.
2. El plazo de prescripción para **imponer** sanciones tributarias será de **cuatro años** y comenzará a contarse desde el momento en que se **cometieron** las correspondientes infracciones.
3. El plazo de prescripción para imponer sanciones tributarias se **interrumpirá** [por cualquier acción de la Administración con conocimiento formal del interesado conducente a imponer la sanción, así como por la interposición de reclamaciones o recursos].
4. La prescripción se aplicará **de oficio**, *sin necesidad* de que la invoque el interesado.

El dato que separa esta prescripción de la de la deuda es el ***dies a quo***: el plazo de cuatro años para imponer la sanción no arranca del fin del plazo de declaración, sino del **momento de comisión de la infracción**. En lo demás corre en paralelo (cuatro años, interrupción por actuación con conocimiento formal, aplicación de oficio), con la regla añadida de que las actuaciones dirigidas a **regularizar** la situación interrumpen también el plazo de la sanción que de esa regularización pueda derivar.

Una vez impuesta la sanción, el **derecho a exigir su pago** ya no se rige por el artículo 189, sino que el artículo 190 lo remite al régimen del derecho de la Administración a **exigir el pago de las deudas** liquidadas y autoliquidadas —es decir, el artículo 66.b) y su cómputo—. Prescriben, pues, por separado, la potestad de castigar (art. 189) y la de cobrar la sanción ya impuesta (art. 190).

EJEMPLO

⑤ **Dos plazos distintos sobre la misma deuda: liquidar y recaudar.** Los derechos de las letras a) y b) del artículo 66 corren por separado y con distinto arranque.

Derecho	Días a quo (art. 67.1)	Escenario
Liquidar (art. 66.a)	Día siguiente al fin del plazo de declaración	Si la AEAT no liquida en 4 años desde ahí, pierde el derecho a determinar la deuda
Recaudar (art. 66.b)	Día siguiente al fin del período voluntario de pago de la deuda ya liquidada	Liquidada y notificada la deuda, si la AEAT no la cobra en 4 años, pierde el derecho a exigir el pago

Una liquidación notificada en plazo interrumpe y agota la prescripción del derecho a **liquidar**, pero abre un plazo **nuevo e independiente** de cuatro años para el derecho a **recaudar** esa deuda, que arranca al terminar su período voluntario de pago. Son dos plazos independientes: la Administración puede haber liquidado a tiempo y, sin embargo, dejar prescribir el cobro si no actúa en los cuatro años siguientes.

EJEMPLO

⑥ **El cómputo de la prescripción, con una interrupción de por medio.** Un contribuyente presenta su IRPF del ejercicio 2019. El plazo reglamentario de declaración terminó el **30 de junio de 2020**.

Momento	Qué ocurre	Efecto sobre el plazo (art. 66.a)
1 de julio de 2020	Día siguiente al fin del plazo de declaración	Empieza a contar el plazo de 4 años (art. 67.1, caso a)
Sin actuaciones	El derecho a liquidar prescribiría el 1 de julio de 2024	Cómputo natural de 4 años
15 de marzo de 2023	La AEAT notifica el inicio de un procedimiento de comprobación	Interrumpe el plazo (art. 68.1.a)

16 de marzo de 2023	Día siguiente a la actuación interruptiva	El plazo se reinicia por entero (art. 68.6)
Nuevo vencimiento	Cuatro años desde el reinicio	Prescribiría el 16 de marzo de 2027

Si no hubiera mediado la comprobación, la Administración habría perdido el derecho a liquidar el 1 de julio de 2024. La notificación del 15 de marzo de 2023, hecha **con conocimiento formal del obligado**, borra el tiempo transcurrido y abre un nuevo plazo completo de cuatro años. La interrupción no suma tiempo: reinicia el cómputo desde cero.

MATIZ

No hay que confundir **interrupción** con **suspensión**. La interrupción (art. 68) **reinicia** el plazo por entero: el tiempo transcurrido se pierde y vuelve a contarse desde el principio. La suspensión (que la ley contempla en supuestos tasados, como el litigio sobre obligaciones conexas) **detiene** el reloj y, cesada la causa, se reanuda el cómputo desde donde quedó, sin borrar lo ya corrido. En la práctica tributaria domina la interrupción, mucho más gravosa para el obligado, porque cada actuación fehaciente devuelve el plazo a su inicio.

RECUERDA

Prescripción (arts. 66-70). Plazo de **cuatro años** para cuatro derechos: liquidar (66.a) y recaudar (66.b) de la Administración; solicitar (66.c) y obtener (66.d) devoluciones, del obligado. El **cómputo** (art. 67) arranca cuando el derecho puede ejercitarse (para liquidar, día siguiente al fin del plazo de declaración). La **interrupción** (art. 68) exige conocimiento formal del obligado y **reinicia** el plazo desde cero (ap. 6); su efecto se **extiende** a todos los obligados (ap. 8). La prescripción ganada se aplica **de oficio** y **extingue** la deuda (art. 69). El derecho a **comprobar** no prescribe (art. 66 bis.1), salvo el de comprobar **bases/cuotas compensadas y deducciones**, que prescribe a los **diez años** (art. 66 bis.2). En lo sancionador, el derecho a **imponer** sanciones prescribe a los **cuatro años** desde la **comisión** de la infracción (art. 189) y el derecho a **exigir su pago** se rige por el régimen de la deuda (art. 190).

TEMA 4

Epígrafe 4 — La aplicación de la norma tributaria: interpretación, calificación e integración; la analogía; el conflicto y la simulación

1. El ámbito temporal y espacial de la norma tributaria

Antes de interpretar y aplicar una norma tributaria hay que saber **desde cuándo** y **sobre qué territorio** rige. La LGT resuelve ambas cuestiones en los artículos 10 y 11, con los que abre la aplicación de la norma.

Artículo 10 de la Ley 58/2003 LGT · Ámbito temporal de las normas tributarias

1. 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*.
2. *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.

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.

La **entrada en vigor** sigue la regla supletoria de los **veinte días naturales** desde la publicación, que rige solo «si en ellas no se dispone otra cosa» —y lo habitual es que la

propia norma fije su fecha—. En cuanto a la eficacia en el tiempo, el apartado 2 sienta la **irretroactividad** como regla general, en línea con el artículo 9.3 de la Constitución, y precisa la norma aplicable: los tributos **sin período impositivo** se rigen por la vigente cuando se **devengan**, y los que tienen período impositivo, por la vigente al **iniciarse** ese período. La excepción es la retroactividad favorable en materia de infracciones, sanciones y recargos: la norma posterior más benigna se aplica a los actos que **aún no sean firmes**.

Artículo 11 de la Ley 58/2003 LGT · Criterios de sujeción a las normas tributarias

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 ámbito espacial se remite, en primer término, a lo que disponga la ley de cada tributo. Solo en su defecto operan los criterios supletorios: **residencia** para los tributos personales (así el IRPF grava la renta mundial del residente) y **territorialidad** para los demás. El cruce de estos criterios entre Estados provoca la **doble imposición internacional** —una misma renta gravada en dos países—, que se combate con **medidas unilaterales** (métodos de **exención**, que dejan fuera la renta extranjera, y de **imputación**, que permiten deducir el impuesto pagado fuera) y con **medidas bilaterales**, los **convenios de doble imposición** que siguen el Modelo de Convenio de la OCDE.

Cada método admite, a su vez, dos variantes. En la **exención**, la *íntegra* prescinde por completo de la renta extranjera, mientras que la *exención con progresividad* la excluye del gravamen pero la computa para fijar el tipo aplicable al resto de rentas. En la **imputación**, la *ordinaria* limita la deducción del impuesto satisfecho en el extranjero a lo que ese mismo rendimiento habría tributado en el Estado de residencia, y la *íntegra* permite deducirlo por entero. Es la sistemática que ordena el Modelo de Convenio de la OCDE.

2. La interpretación de las normas tributarias

Las normas tributarias no se interpretan con criterios distintos de los del resto del ordenamiento. La LGT lo deja claro en el artículo 12, que remite al Código Civil y añade una regla propia sobre el sentido de los términos.

Artículo 12 de la Ley 58/2003 LGT · Interpretación de las normas tributarias

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 Administraciones Públicas** 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 tendrán **efectos vinculantes** para los órganos y entidades de la Administración Tributaria encargados de la aplicación de los tributos.

Las disposiciones interpretativas o aclaratorias previstas en este apartado se **publicarán** en el boletín oficial que corresponda.

El apartado 1 remite al **artículo 3.1 del Código Civil**, según el cual las normas se interpretan 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 aplicarse,

atendiendo fundamentalmente a su espíritu y finalidad. No hay, pues, un método interpretativo especial para lo tributario: valen los criterios gramatical, sistemático, histórico, sociológico y teleológico.

El apartado 2 fija una regla útil para los conceptos que la ley tributaria emplea sin definir: se entenderán según su **sentido jurídico, técnico o usual, según proceda**. Si la normativa tributaria define un término, prevalece esa definición; si no, se acude al significado que la palabra tenga en el Derecho, en la técnica de que se trate o en el lenguaje común.

El apartado 3 atribuye la facultad de dictar **disposiciones interpretativas o aclaratorias** al Ministro de Hacienda y a los órganos del artículo 88.5. Las del Ministro son de **obligado cumplimiento** para todos los órganos de la Administración tributaria, y todas se publican en el boletín oficial correspondiente. Ahora bien, vinculan a la Administración, no a los ciudadanos ni a los tribunales: no son fuente del Derecho.

3. La calificación

Interpretada la norma, hay que determinar si los hechos encajan en ella. Esa operación es la **calificación**, que la ley ordena hacer atendiendo a la verdadera naturaleza jurídica de lo realizado, y no al ropaje formal que le den las partes.

Artículo 13 de la Ley 58/2003 LGT · Calificación

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 calificación es el instrumento ordinario para hacer prevalecer el fondo sobre la forma. Si las partes denominan «préstamo» a lo que en realidad es una donación, o «arrendamiento de servicios» a lo que es una relación laboral, la Administración exige el tributo según la naturaleza jurídica **real** del negocio, no según su nombre. Y lo hace, además, **prescindiendo de los defectos** de validez: aunque el negocio fuera anulable o incluso nulo en el plano civil, si ha desplegado sus efectos económicos, tributa. La calificación no combate

el fraude sofisticado —para eso están el conflicto y la simulación—, sino que simplemente aplica la norma a la realidad jurídica de los hechos.

EJEMPLO

⑦ **La calificación: el fondo sobre la forma.** Dos supuestos en los que la etiqueta que ponen las partes no decide el tributo.

Lo que dicen las partes	Naturaleza jurídica real	Consecuencia (art. 13)
Un contrato titulado «arrendamiento de servicios» de un trabajador que cumple horario y recibe órdenes	Relación laboral	Se le da el tratamiento tributario del rendimiento del trabajo, no el de actividad económica
Una escritura de «compraventa» entre padre e hijo por un precio simbólico que nunca se paga	Donación	Se exige el impuesto que corresponde a la transmisión lucrativa, cualquiera que sea el nombre

La calificación no necesita ningún procedimiento especial ni informe previo: la Administración, al liquidar, atiende a la **naturaleza jurídica** de lo realmente realizado. Es distinta del conflicto y de la simulación: aquí no se combate una maniobra artificiosa ni una apariencia engañosa, sino que simplemente se aplica la norma al negocio tal y como es en Derecho.

4. La prohibición de la analogía

Frente a la interpretación (desentrañar el sentido de la norma) se sitúa la **integración** (colmar una laguna aplicando una norma prevista para un caso distinto pero semejante). El principal instrumento de integración es la **analogía**, y en Derecho tributario está **prohibida** en su núcleo esencial.

Artículo 14 de la Ley 58/2003 LGT · Prohibición de 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**.

La prohibición es reflejo directo del **principio de reserva de ley**: como solo la ley puede crear tributos y beneficios fiscales, no cabe extender por analogía ni el hecho imponible (no se puede gravar por semejanza un supuesto que la ley no gravó) ni las exenciones y beneficios (no se puede eximir por semejanza a quien la ley no eximió). La prohibición protege así, a la vez, al contribuyente frente a un gravamen no querido por la ley y al erario frente a beneficios no previstos.

La prohibición tiene un alcance acotado. No proscribe toda analogía en el ordenamiento tributario, sino la que **amplíe** el hecho imponible o los beneficios fiscales. En el resto de la materia —por ejemplo, en aspectos procedimentales— la integración analógica es posible en los términos generales del Código Civil. La frontera con la interpretación es delicada: interpretar es fijar lo que la norma dice; integrar por analogía es aplicarla a lo que no dice. Lo primero se admite siempre; lo segundo, no, cuando afecta al hecho imponible o a los beneficios.

5. El conflicto en la aplicación de la norma tributaria

Cuando el obligado, sin ocultar nada, monta una estructura de actos o negocios artificiosa cuyo único sentido práctico es pagar menos, la ley reacciona con la figura del **conflicto en la aplicación de la norma tributaria**, heredera del antiguo «fraude de ley» tributario. Lo regula el artículo 15.

Artículo 15 de la Ley 58/2003 LGT · Conflicto en la aplicación de la norma tributaria

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**.

El conflicto exige que concurran **las dos circunstancias** del apartado 1. La primera, un elemento **objetivo**: los actos o negocios han de ser *notoriamente artificiosos o impropios* para el resultado que se obtiene, es decir, un rodeo jurídico que nadie emplearía si no fuera por el impuesto. La segunda, la ausencia de una **causa distinta del ahorro fiscal**: de la operación no resultan efectos jurídicos o económicos relevantes al margen de la propia ventaja tributaria. Reunidas ambas, el negocio es real y no se oculta —a diferencia de la simulación—, pero se ha elegido por su etiqueta fiscal más favorable.

La declaración del conflicto tiene una **garantía procedimental** reforzada, que es su rasgo más característico: la Administración no puede declararlo por sí, sino que necesita el **previo informe favorable de la Comisión consultiva** del artículo 159 (apartado 2). Esa Comisión se integra por dos representantes de la Dirección General de Tributos y dos de la Administración actuante, dispone de un plazo para emitir su informe (que suspende el cómputo del plazo del procedimiento inspector) y su parecer **vincula** al órgano de inspección: sin informe favorable, no hay declaración de conflicto. Se busca así una segunda garantía de que la figura —que roza la frontera de la licitud— no se aplique con ligereza. Sus consecuencias (apartado 3) son la **regularización** —se exige el tributo aplicando la norma propia de los actos usuales o eliminando la ventaja— y la **liquidación de intereses de demora**. Adviértase el dato: tras la **Ley 34/2015** cabe además imponer **sanción** (art. 206 bis) en los supuestos de conflicto cuando exista **igualdad sustancial** con casos ya publicados por la Administración; pero la propia figura, en su núcleo, se resuelve regularizando e imponiendo intereses de demora.

MATIZ

El conflicto ha de distinguirse de la lícita **economía de opción**. El contribuyente puede elegir, entre varias vías jurídicas reales, la que menos tributa (constituir una sociedad, acogerse a un régimen especial, elegir el momento de una venta): eso no es conflicto, porque los negocios no son artificiosos ni carentes de causa distinta del ahorro. Hay conflicto solo cuando la vía elegida es *notoriamente artificiosa o impropia* y de ella no resultan efectos relevantes al margen de la ventaja fiscal. La frontera es fina, y por eso la ley exige el filtro de la **Comisión consultiva**.

6. La simulación

La última figura es la **simulación**: aquí ya no hay un rodeo artificioso a la vista, sino un **engaño**, una apariencia creada para ocultar la realidad. La regula el artículo 16.

Artículo 16 de la Ley 58/2003 LGT · Simulación

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.

En la simulación las partes crean una **apariencia** que no se corresponde con la realidad: fingen un negocio que no existe (simulación absoluta) o disfrazan un negocio bajo la forma de otro distinto (simulación relativa). La respuesta de la ley es hacer tributar el **hecho imponible efectivamente realizado** por las partes, levantando el velo de la apariencia (apartado 1). A diferencia del conflicto, la simulación **no requiere el informe**

de la Comisión consultiva: la declara directamente la Administración en el propio acto de liquidación (apartado 2), y sus efectos son solo tributarios. Y, señaladamente, en la regularización proceden los intereses de demora **y, en su caso, la sanción** (apartado 3): la simulación, por comportar ocultación, es plenamente sancionable.

EJEMPLO

⑧ **Conflicto frente a simulación: dos maneras de pagar de menos.** Una misma finalidad —reducir la factura fiscal— puede canalizarse por dos vías que la ley trata de forma distinta.

Rasgo	Conflicto (art. 15)	Simulación (art. 16)
¿Los negocios son reales?	Sí, existen y no se ocultan	No: hay una apariencia que encubre la realidad
Defecto	<i>Artificiosos o impropios</i> , sin más causa que el ahorro fiscal	Engaño: se finge un negocio o se disfraza de otro
¿Informe de la Comisión consultiva (art. 159)?	Sí , previo y favorable	No: la declara la Administración en la liquidación
Consecuencia	Regularización + intereses de demora	Regularización + intereses de demora y, en su caso, sanción

Un grupo familiar que interpone una sociedad instrumental **realmente constituida**, sin actividad ni sentido económico, solo para desviar rentas y rebajar el tipo, incurre en **conflicto**: los negocios existen, pero son un rodeo artificioso; la Administración regulariza previo informe de la Comisión y liquida intereses. En cambio, quien documenta como «préstamo» lo que es una donación encubierta —una **apariencia** que oculta el verdadero negocio— incurre en **simulación**: se grava el negocio realmente realizado (la donación) y, además de intereses, cabe **sanción**. La frontera está en si el negocio es real (conflicto) o fingido (simulación).

MATIZ

Las tres reacciones frente al fondo de los hechos operan en planos distintos y no deben confundirse. La **calificación** (art. 13) es la operación ordinaria: aplicar el tributo según la naturaleza jurídica real, sin combatir maniobra alguna. El **conflicto** (art. 15) ataca negocios **reales pero artificiosos** cuyo único sentido es el ahorro fiscal, y exige **informe previo de la Comisión consultiva** (art. 159). La **simulación** (art. 16) ataca la **apariencia engañosa** y no exige ese informe. La consecuencia sancionadora también las separa: la simulación es sancionable por definición (art. 16.3); el conflicto solo lo es en los supuestos tasados de igualdad sustancial con criterios administrativos ya publicados.

RECUERDA

Aplicación de la norma (arts. 10-16). **Ámbito temporal** (art. 10): entrada en vigor a los **20 días naturales** salvo disposición contraria; **irretroactividad** general, con **retroactividad favorable** en infracciones, sanciones y recargos sobre actos no firmes. **Ámbito espacial** (art. 11): **residencia** para tributos personales, **territorialidad** para los demás. **Interpretación** (art. 12): remisión al art. 3.1 CC; los términos, según su sentido jurídico, técnico o usual; el Ministro dicta disposiciones interpretativas de obligado cumplimiento para la Administración. **Calificación** (art. 13): se atiende a la naturaleza jurídica real, cualquiera que sea la forma o denominación y prescindiendo de los defectos de validez. **Analogía** (art. 14): **prohibida** para extender el hecho imponible, las exenciones y los beneficios fiscales. **Conflicto** (art. 15): actos *notoriamente artificiosos o impropios* sin más efecto relevante que el ahorro fiscal; requiere **informe favorable de la Comisión consultiva** (art. 159); se regulariza con intereses de demora. **Simulación** (art. 16): apariencia que oculta el negocio real; se grava el hecho **efectivamente realizado**, con intereses de demora **y, en su caso, sanción**.

TU OPOSICIÓN, EN UNA APP

El temario que tienes en las manos cobra vida en la app Persevera, con todo para estudiarlo:

tests · psicotécnicos · flashcards con repaso espaciado · supuestos
cursos · simulacros · mapas mentales · tutor IA · planificador

7 días de prueba · Suscripción sin permanencia: cancelas cuando quieras.

**APP STORE**

para iPhone y iPad

**GOOGLE PLAY**

para Android

**EN LA WEB**app.perseveraoposiciones.com

DEL MISMO EQUIPO



Eroodite — Estudia cualquier cosa con IA

Persevera es para tu oposición. **Eroodite, para todo lo demás:** tu carrera universitaria, otras oposiciones o cualquier material que caiga en tus manos. Sube tus apuntes, PDFs, vídeos de YouTube o fotos y su inteligencia artificial te crea al momento exámenes, fichas de repaso, resúmenes y mapas mentales. Con un tutor con IA que resuelve dudas —hasta las que le haces una foto—, repaso espaciado y modo concentración.

Tus apuntes, listos para estudiar en segundos. Empieza gratis.

**APP STORE**

para iPhone y iPad

**GOOGLE PLAY**

para Android