

MEMENTO ASESOR FISCAL

es una obra colectiva,
realizada por iniciativa y bajo
la coordinación de
Francis Lefebvre

COORDINADORES:

Javier Martín Fernández

Abogado de Ideo Legal
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Complutense de Madrid

Jesús Rodríguez Márquez

Abogado de Ideo Legal
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario

AUTORES:

Ute Helga Álvarez Piechaczek

Abogada de Ideo Legal

Fernando Anaya Martín

Abogado/Economista de Ideo Legal

Juan Manuel Berdud Seoane

Abogado de Ideo Legal

Rosa Cabrera Altolaquirre

Economista de Ideo Legal

Trinidad Duarte Palomino

Abogada de Ideo Legal

Eduardo Ferreiro Freire

Abogado de Ideo Legal

Rosa M^a Galán Sánchez

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Complutense de Madrid

Fátima García de Viguera Cabrera

Economista de Ideo Legal

Charo López Mata

Directora de Calidad de Compliance Certifica

Javier Martín Fernández

Abogado de Ideo Legal
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Complutense de Madrid

Jesús Rodríguez Márquez

Abogado de Ideo Legal
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario

Lucía Torrejón Sanz

Instituto de Estudios Fiscales del Ministerio de Hacienda. Economista

© FRANCIS LEFEBVRE

LEFEBVRE-EL DERECHO, S.A.

Monasterios de Suso y Yuso, 34. 28049 Madrid. Teléfono: 91 210 80 00. Fax: 91 210 80 01

www.efl.es

Precio: 74,88 € (4% IVA incluido)

ISBN: 978-84-18190-15-5

Depósito legal: M-11516-2020

Impreso en España

por Printing '94

C/ Orense, nº 4 - 2º. 28020 Madrid

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

MEMENTO / **PRÁCTICO**
FRANCIS LEFEBVRE

Asesor Fiscal

2020

Fecha de edición: 2 de junio de 2020



Plan general

Número marginal

5 Introducción

PARTE 1. DERECHO TRIBUTARIO GENERAL

- 10 Capítulo 1. El tributo y sus clases
- 48 Capítulo 2. Fuentes del derecho tributario
- 62 Capítulo 3. Obligaciones tributarias
- 90 Capítulo 4. Sujetos de las obligaciones tributarias
- 250 Capítulo 5. Objeto y extinción de la obligación tributaria
- 465 Capítulo 6. Aplicación de los tributos. Aspectos generales
- 650 Capítulo 7. Gestión tributaria
- 730 Capítulo 8. Inspección tributaria
- 910 Capítulo 9. Recaudación tributaria
- 1035 Capítulo 10. Infracciones y sanciones tributarias
- 1170 Capítulo 11. Revisión de los actos tributarios
- 1390 Capítulo 12. Delitos contra la Hacienda Pública

PARTE 2. SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL

- 1580 Capítulo 13. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (I)
- 1800 Capítulo 14. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (II)
- 2550 Capítulo 15. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (III)
- 3000 Capítulo 16. Impuesto sobre Sociedades (I)
- 3200 Capítulo 17. Impuesto sobre Sociedades (II): base imponible
- 3400 Capítulo 18. Impuesto sobre Sociedades (III): cuantificación de la deuda tributaria
- 3600 Capítulo 19. Impuesto sobre Sociedades (IV): regímenes especiales
- 3900 Capítulo 20. Impuesto sobre la Renta de los no Residentes
- 4150 Capítulo 21. Impuesto sobre el Patrimonio de las Personas Físicas (I)
- 4250 Capítulo 22. Impuesto sobre el Patrimonio de las Personas Físicas (II)
- 4400 Capítulo 23. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (I)
- 4500 Capítulo 24. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (II)
- 4750 Capítulo 25. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (I)
- 5000 Capítulo 26. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (II)
- 5150 Capítulo 27. Impuesto sobre el Valor Añadido (I)
- 5600 Capítulo 28. Impuesto sobre el Valor Añadido (II)
- 5800 Capítulo 29. Impuesto sobre el Valor Añadido (III): regímenes especiales
- 5950 Capítulo 30. Impuestos Especiales y Medioambientales
- 6450 Capítulo 31. Impuestos de las Comunidades Autónomas
- 6575 Capítulo 32. Financiación de las Haciendas Locales. Impuestos Municipales
- 6900 Capítulo 33. Aduanas
- 7150 Capítulo 34. Tasas y contribuciones especiales

**Número
marginal****PARTE 3. CONTABILIDAD**

- 7200 Capítulo 35. Plan General de Contabilidad. Estructura y marco conceptual
- 7400 Capítulo 36. Análisis de estados financieros
- 7600 Capítulo 37. Tipos de contabilidad y alcance
- 7800 Capítulo 38. Llevanza de la contabilidad
- 7900 Capítulo 39. Contabilidad de los tributos
- 8000 Capítulo 40. Cuentas anuales

PARTE 4. CUESTIONES DE OTROS ÁMBITOS QUE AFECTAN AL DESARROLLO DE SU ACTIVIDAD

- 8225 Capítulo 41. Cuestiones administrativas
- 8300 Capítulo 42. Cuestiones civiles
- 8335 Capítulo 43. Cuestiones mercantiles
- 8500 Capítulo 44. Cuestiones penales

PARTE 5. CERTIFICACIÓN, TECNOLOGÍAS Y OTRAS HERRAMIENTAS

- 8540 Capítulo 45. Tecnologías de la información y otras herramientas
- 8600 Capítulo 46. La certificación de personas como Asesor Fiscal

Tabla Alfabética

Abreviaturas

AAFF	Asesores Fiscales
ACA	Arancel Aduanero Común
AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
AECA	Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas
AF	Asesor Fiscal
AIE	Agrupación de Interés Económico
AJD	Modalidad de actos jurídicos documentados del ITP y AJD
APAs	Acuerdos previos de valoración (Advance Pricing Agreement o Advance Pricing Arrangement)
art.	artículo
BOE	Boletín Oficial del Estado
CA	Comunidad Autónoma
CAU	Código Aduanero de la UE (Rgto 952/2013/UE)
CC	Código Civil (RD 24-7-1889)
CCAA	Comunidades Autónomas
CCom	Código de Comercio (RD 22-8-1885)
CC SLU	Compliance Certifica, S.L.U.
CDC	Consejo para la Defensa del Contribuyente
CNMV	Comisión Nacional del Mercado de Valores
CEPR	Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores
CIF	Código de Identificación Fiscal
Const	Constitución Española
CP	Código Penal (LO 10/1995)
CVAFT	Comisión de Vigilancia de Actividades de Financiación del Terrorismo
DAC 6	Modifica la Directiva 2011/16 por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información (Dir UE/2018/822)
DEH	Dirección Electrónica Habilitada única
DGRN	Dirección General de los Registros y del Notariado
DGT	Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda
DUA	Documento Administrativo Único
EELL	Entidades Locales
EL	Entidad Local
ENAC	Entidad Nacional de Acreditación
EP	Establecimiento permanente
Esquema	Esquema de certificación de CC, S.L.U.
FJ	Fundamento Jurídico
I+D	Investigación y Desarrollo
IAE	Impuesto sobre Actividades Económicas
IBI	Impuesto sobre Bienes Inmuebles
ICAC	Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
ICIO	Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras
ICJC	Instituto de Censores Jurados de Cuentas
IIVTNU	Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana
IIEE	Impuestos Especiales
IE	Impuesto Especial
IP	Impuesto sobre el Patrimonio
IPREM	Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples

IRNR	Impuesto sobre la Renta de No Residentes
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	Impuesto sobre Sociedades
ISD	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
ISO	International Standard Organization
ITP y AJD	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
IVTM	Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica
LAC	Ley de Auditoría de Cuentas (L 22/2015)
LBRL	Ley Reguladora de las Bases de Régimen Local (L 7/1985)
LCon	Texto Refundido de la Ley Concursal (RDLeg 1/2020)
LCon/03	Ley Concursal (L 22/2003)
LCI	Ley del Catastro Inmobiliario (RDLeg 1/2004)
LCSP	Ley de Contratos del Sector Público (L 9/2017)
LEC	Ley de Enjuiciamiento Civil (L 1/2000)
LFCA	Ley por la que se regula el sistema de financiación de las CCAA de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía (L 22/2009)
LGP	Ley General Presupuestaria (L 47/2003)
LGT	Ley General Tributaria (L 58/2003)
LIE	Ley de Impuestos Especiales (L 38/1992)
LHL	Ley reguladora de las Haciendas Locales (RDLeg 2/2004)
LITP	Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (RDLeg 1/1993)
LIP	Ley del Impuesto sobre el Patrimonio (L 19/1991)
LIRNR	Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (RDLeg 5/2004)
LIRPF	Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (L 35/2006)
LIS	Ley del Impuesto sobre Sociedades (L 27/2014)
LISD	Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (L 29/1987)
LIVA	Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (L 37/1992)
LJCA	Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (L 29/1998)
LMFSE	Ley de medidas fiscales para la sostenibilidad energética (L 15/2012)
LOFCA	Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LO 8/1980)
LOPD	Ley Orgánica de protección de datos personales y garantía de los derechos digitales (LO 3/2018)
LPAC	Ley de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (L 39/2015)
LPBC	Ley de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo (L 10/2010)
LPHE	Ley de Patrimonio Histórico Español (L 16/1985)
LRJSP	Ley de Régimen Jurídico del Sector Público (L 40/2015)
LSC	Ley de Sociedades de Capital (RDLeg 1/2010)
LTPP	Ley de Tasas y Precios Públicos (L 8/1989)
NEO	Notificaciones Electrónicas Obligatorias
NIF	Número de Identificación Fiscal
núm	número
OS	Modalidad de operaciones societarias del ITP y AJD
PGC	Plan General de Contabilidad (RD 1514/2007)
PGC-Pymes	Plan General de Contabilidad para Pequeñas y Medianas Empresas (RD 1515/2007)
PGC-Aseg	Plan General de Contabilidad para entidades aseguradoras (RD 1317/2008)
REDEME	Registro de Devolución Mensual de IVA
REG2015	Reglamento de Ejecución 2015/2447 de la Comisión, de 24 de noviembre de 2015.
RGGI	Reglamento general de gestión e inspección (RD 1065/2007)

RGR	Reglamento general de Recaudación (RD 939/2005)
RGRV	Reglamento general de revisión en vía administrativa (RD 520/2005)
RIE	Reglamento de los Impuestos Especiales (RD 1165/1995)
RIRNR	Reglamento del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (RD 1776/2004)
RIRPF	Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RD 439/2007)
RIS	Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RD 634/2015)
RISD	Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (RD 1629/1991)
RITP	Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (RD 828/1995)
RME	Regulación de supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la AEAT (RD 1363/2010)
RSAN	Reglamento general del régimen sancionador tributario (RD 2063/2004)
SA	Sociedad Anónima
SC	Sociedad Colectiva
SCom	Sociedad Comanditaria Simple
SComA	Sociedad Comanditaria por Acciones
SEPBLAC	Servicio Ejecutivo de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias
SEUD	Sala Especial para la Unificación de Doctrina
SLL	Sociedad Limitada Laboral
SRL	Sociedad de Responsabilidad Limitada
TAI	Territorio de Aplicación del Impuesto
TAU	Territorio Aduanero de la Unión Europea
TCo	Tribunal Constitucional
TEA	Tribunal Económico-Administrativo
TEAC	Tribunal Económico-Administrativo Central
TEAL	Tribunal Económico-Administrativo Local
TEAR	Tribunal Económico-Administrativo Regional
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
TPO	Modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD
Tratado FUE	Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea
Tratado UE	Tratado de la Unión Europea
TS	Tribunal Supremo
UE	Unión Europea
UTE	Unión Temporal de Empresas

Introducción

5

En las economías desarrolladas la intervención de la Hacienda Pública es un elemento de fuerte incidencia en la competitividad del tejido empresarial. El buen funcionamiento del **Sistema tributario** depende, en gran medida, de que se logre garantizar un equilibrio entre los derechos y las obligaciones de los contribuyentes y de las Administraciones tributarias, siendo esencial, en este punto, el papel que juegan los Asesores Fiscales. Su labor no se limita a actuar en calidad de representantes de los primeros, facilitando el conocimiento y comprensión de sus obligaciones y ayudando a cumplirlas, sino que se erigen como un importante apoyo de los poderes públicos en una de sus funciones más importantes como es la prevención del fraude fiscal.

Buen ejemplo de esto último es la experiencia en el ámbito estatal y que se va implantando, poco a poco, en el autonómico y local. Hace ya seis años se puso en marcha, en la Agencia Estatal de Administración Tributaria, el **Foro de Profesionales Tributarios**, en el que, entre otros objetivos, se lleva a cabo la difusión de los criterios de la Agencia en la aplicación de los tributos, el análisis de las modificaciones normativas y se promueve el papel de los Asesores Fiscales como colaboradores sociales en dicha aplicación y su compromiso para contribuir al rechazo, por parte de los contribuyentes, de las conductas defraudadoras.

El Foro ha supuesto un importante avance en aras de transformar la tradicional posición de confrontación de las dos partes de la relación jurídico tributaria, en una relación de cooperación capaz de adoptar soluciones conjuntas en defensa de un fin superior como es el interés común. Este es el objetivo marcado con la aprobación de los **Códigos de Buenas Prácticas Tributarias** tanto de los Asesores Fiscales como de las Asociaciones y Colegios que los agrupan.

Según la introducción del primero, *"su labor no se limita a actuar en calidad de representante del contribuyente, facilitando el conocimiento y comprensión de sus obligaciones fiscales y ayudando a cumplirlas, sino que se erigen, gracias al papel de intermediador y asesor de aquél, como un importante apoyo de la Agencia Tributaria en una de sus funciones más importante como es la prevención del fraude fiscal"*.

Ambos parten del concepto de **relación cooperativa** de la OCDE que la define como *"una relación del contribuyente con la administración tributaria basada en la cooperación y en la confianza mutua entre ambas partes que supone una voluntad de ir más allá del mero cumplimiento de sus obligaciones legales"*. Su desarrollo supone, de un lado, *"la simplificación y facilitación del cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales, aumentando la seguridad jurídica y operativa de los contribuyentes y de los profesionales tributarios y Agentes de Aduanas y Representantes Aduaneros"*. De otro, la cooperación en la lucha contra el fraude.

Por tanto, proponen unas líneas de actuación que permitan avanzar en el desarrollo del modelo de relación cooperativa entre la Agencia, los Asesores Fiscales y sus Asociaciones y Colegios, que incidan, directamente, en la generalización de **buenas prácticas tributarias** por parte de los contribuyentes con el apoyo y aval de aquellos expertos.

Como puede comprobarse, pretenden dar un paso más allá que la Dir 2018/822/UE, que modifica la Dir 2011/16/UE, por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información (conocida como **DAC 6**) y cuyo proyecto de transposición se encuentra ya en las Cortes Generales. La misma impone a los **intermediarios fiscales** (donde se encuentran los Asesores Fiscales) -y, en algunos casos, al propio contribuyente- el deber de notificar a la Administración determinados esquemas que presentan ciertas *"señas distintivas"*. Estas últimas reflejan que pueden ser potencialmente considerados como de planificación tributaria agresiva. Por su parte, los Códigos definen en qué consiste, de forma más amplia, un buen comportamiento de los Asesores Fiscales respecto de las obligaciones tributarias de sus clientes. A la vez, refuerza el papel de aquéllos en la mejora continua del Sistema tributario, en la medida en que constituyen una pieza clave en su aplicación.

La eficacia del Sistema depende de la conducta tanto de los Asesores Fiscales como de las Administraciones tributarias. Los primeros deben facilitar y colaborar para que una información correcta llegue a estas últimas. Y estas, por su parte, poner, a su disposición, la información y explicación que permita al contribuyente cumplir correctamente con sus obligaciones tributarias, en un marco de **seguridad jurídica**. Este principio es especialmente referible al Derecho Tributario, tanto por la condición de obligación legal del tributo (lo que convierte al ordenamiento tributario en un ordenamiento integrado por *"obligaciones tasadas"* de dar y que deben ser *"previsibles"* para el ciudadano), como por la producción amplia e intensa de normas, lo que propicia situaciones de inseguridad.

5
(sigue)

Todo lo anterior constituye un avance significativo en la mejora de la relación entre la Administración y Asesores Fiscales. Su aplicación efectiva y su cumplimiento por ambas partes dará un impulso definitivo a la denominada relación cooperativa en nuestro país, tal y como recoge la LGT [art.92.1]: los *“interesados podrán colaborar en la aplicación de los tributos en los términos y condiciones que reglamentariamente se determinen”*.

También los Asesores Fiscales están presentes en el **Consejo para la Defensa del Contribuyente**. El tiempo transcurrido ha revelado que estamos ante un instrumento útil para reducir la conflictividad en materia tributaria y mejorar las buenas prácticas administrativas, dado el alto número de quejas y sugerencias resueltas [de lo anterior pueden dar buena cuenta los coordinadores de este libro, ya que J. Martín Fernández fue su Presidente de 2016 a 2018 y J. Rodríguez Márquez, es, en la actualidad, vocal del mismo]. Este órgano constituye un auténtico puente de unión entre la Administración y los distintos obligados tributarios, lo cual ha hecho que muchas Comunidades Autónomas y Entidades Locales se hayan dotado de instrumentos similares, aunque, normalmente, con carácter unipersonal. Ahora bien y sin desmerecer la labor desarrollada, es preciso poner de relieve la necesidad de evolucionar hacia un nuevo modelo para hacer efectivo el cumplimiento cooperativo, dotando al Consejo de más competencias, sin interferir en nuestro actual sistema de recursos.

Ahora bien, dicho todo esto, no es menos cierto que el camino deja de estar despejado y faltan aún **condiciones previas** para la efectividad de tales instrumentos de cooperación. Así, no se puede desconocer lo que podríamos denominar *“economía política”* en la implantación de este nuevo tipo de relación. Y ello porque tanto en el lado de la Administración como en el de los Asesores Fiscales existen intereses para que la situación permanezca sin avance alguno. Por lo que se refiere a la primera, el propio sistema de incentivos no facilita que los funcionarios se muestren proclives a abandonar la vía meramente inquisitiva para centrarse en la preventiva y prioricen los acuerdos. Pero, más allá de dicho elemento, la propia cultura de los funcionarios en activo es la de la relación clásica, estrechamente vinculada al control.

Ello se traduce, en ocasiones, en actuaciones maximalistas, que favorecen poco la percepción externa de la actuación administrativa. Por tanto, son necesarios cambios organizativos, así como una reforma en profundidad de la formación que reciben dichos funcionarios. Sin duda, todo ello no puede llevarse a cabo en un reducido espacio de tiempo.

Desde el lado de los Asesores Fiscales, hay un buen número de ellos que han hecho del conflicto su propio *“negocio”*, y no parecen estar muy dispuestos a mantener una relación de cooperación con la Administración. Esta posición no beneficia necesariamente al cliente, pero éste no siempre tiene la totalidad de la información para enjuiciar la labor del profesional.

También es necesario un **cambio cultural** en algún segmento minoritario de este colectivo, que debe saber que su profesión consiste en ofrecer el mejor asesoramiento técnico, dentro de los límites que imponen las conductas constitutivas de claros abuso de Derecho o de ilícitos tributarios. Y, en el momento de resolución de las controversias técnicas, siempre suele ser preferible, para el cliente, una solución acordada que un conflicto, inevitable en algunos casos, claro está.

Pese a la relevancia del papel de los Asesores Fiscales, sorprende la nula **regulación** de su **profesión**, sin duda, en un país como el nuestro que se caracteriza por justamente lo contrario. La Ley General Tributaria únicamente se refiere a ellos en dos preceptos y muy de pasada. De un lado, en su art. 46.1, cuando nos dice que los *“obligados tributarios con capacidad de obrar podrán actuar por medio de representante, que podrá ser un asesor fiscal, con el que se entenderán las sucesivas actuaciones administrativas, salvo que se haga manifestación expresa en contrario”*. De otro, en su art. 92.2, donde, al referirse a la colaboración en la aplicación de los tributos, se afirma que esta última puede instrumentarse a través de acuerdos de la Administración con *“los colegios y asociaciones de profesionales de la asesoría fiscal”*. Tal es así que las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas no contemplan un epígrafe concreto para su ejercicio, estando obligados, salvo que sean abogados, economistas, graduados sociales, etc., a causar alta, tratándose de una persona física, en el grupo 799 de la sección segunda, *“Otros profesionales relacionados con las actividades financieras, jurídicas, de seguros y de alquileres, n.c.o.p.”*.

Y es que esta profesión no exige, para su ejercicio, contar con una **titulación** determinada, por lo que no requiere ningún tipo de colegiación obligatoria. Sin embargo, el mercado y las organizaciones están demandando a profesionales cualificados ante la importante labor profesional que desarrollan.

Partiendo de todo lo anterior, el objeto de esta obra es que un profesional consiga los **conocimientos y utilaje** mínimos necesarios para el desarrollo de su actividad, siempre desde una vertiente práctica, debida a la trayectoria académica y profesional de los autores. Se estructura en 48 capítulos que responden a cinco grupos de materias y como acercamiento a las herramientas para el desarrollo de su trabajo: Derecho Tributario general (1 al 13), Sistema

tributario español [14 al 35], contabilidad [36 al 42], cuestiones de otros ámbitos que afectan al desarrollo de su actividad [cuestiones administrativas, civiles, mercantiles y penales [43 al 47]] y la certificación [48]. **Dentro de cada capítulo el lector encontrará ejemplos que permiten facilitar su comprensión.**

La presente obra presenta una virtualidad adicional, ya que su contenido está adecuado al esquema de *Compliance Certifica* para certificar personas como AF. Dicha certificación es una herramienta válida para la evaluación, objetiva e imparcial, de su capacidad para realizar su ejercicio profesional. La ulterior declaración pública, llevada a cabo por la certificadora y tras la superación del correspondiente examen, proporciona, al mercado, una información, útil y contrastada, sobre los criterios aplicados.

Por último y en el apartado de agradecimientos, estos van dirigidos, en primer lugar, a nuestros colegas de la Universidad Complutense de Madrid, el Instituto de Estudios Fiscales del Ministerio de Hacienda y de Ideo Legal. En segundo lugar, a Ediciones Lefebvre-El Derecho, en particular, a su Presidente en España, Juan Pujol, por permitir que esta obra llegue al lector. Únicamente esperamos que le sea útil, lo cual caracteriza a todas las publicaciones de esta editorial.

Córdoba, Madrid, Málaga, Sevilla y Vigo, en tiempos del COVID-19 (mayo 2020).

PARTE PRIMERA

Derecho
Tributario
general

CAPÍTULO 1

El tributo y sus clases

Tributos.....	15	10
Impuestos.....	20	
Tasas.....	28	
Contribuciones especiales.....	34	

Tributos (LGT art.2) Son 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, pueden servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución Española. Estamos, en este caso, ante los denominados **tributos extrafiscales** o con fin no fiscal.

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

Impuestos (LGT art.2.2.c) Son tributos exigidos sin contraprestación cuyo **hecho imponible** está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente.

Pueden clasificarse en:

a) **Impuestos personales y reales.** Los primeros son aquellos en los que el elemento objetivo del hecho imponible sólo puede concebirse por referencia a una persona determinada (por ejemplo, IRPF), cosa que no ocurre en los segundos (por ejemplo, ITP y AJD o IVA).

b) **Impuestos subjetivos y objetivos.** Los primeros son aquellos en los que el elemento subjetivo del hecho imponible es tenido en cuenta en el momento de cuantificar el importe de la deuda tributaria, lo que no sucede en los segundos. Por regla general los impuestos personales son subjetivos y los reales objetivos.

c) **Impuestos periódicos e instantáneos.** Los primeros son aquellos en los que su hecho imponible se reitera en el tiempo (por ejemplo, el IRPF o el IS), a diferencia de los segundos (por ejemplo, ISD, que se exige tras una sucesión o una donación).

d) **Impuestos directos e indirectos.** Los primeros gravan una manifestación directa de capacidad económica, como la obtención de renta, la titularidad de un patrimonio o la adquisición gratuita de bienes y derechos (por ejemplo, el IRPF o el IS). Por el contrario, los segundos una manifestación indirecta, como el consumo o gasto de renta y la circulación de bienes (ejemplo, el ITP y AJD e IVA).

e) **Impuestos de cuota fija o de cuota variable.** En los primeros la Ley fija la cuota a ingresar en período voluntario (ejemplo: una gran parte de las tasas), mientras que, en los segundos, la misma se determina aplicando, a la base, imponible o liquidable, el tipo de gravamen (ejemplo: el IRPF).

f) **Impuestos progresivos y proporcionales.** En los primeros el tipo de gravamen aumenta según lo haga la base imponible o liquidable (ejemplo: el IRPF), mientras que, en los segundos, se mantiene inalterable (ejemplo: el IS).

g) **Impuestos fiscales y extrafiscales.** Los primeros responden a una finalidad financiera, que también está presente en los segundos, pero sin la misma intensidad.

h) **Impuestos ordinarios y extraordinarios.** Los primeros tienen vocación de continuidad en el tiempo, lo cual es predicable de todas las grandes figuras del Sistema tributario español, mientras que los segundos responden a una coyuntura excepcional (ejemplo: la declaración tributaria especial, conocida como la amnistía fiscal).

i) **Impuestos estatales, autonómicos y locales.** Esta clasificación responde a la Administración territorial que es sujeto activo de la relación jurídico tributaria (Estado, Comunidades Autónomas -CCAA- y Entidades Locales -EELL-).

j) **Impuestos propios y cedidos.** Los primeros son los establecidos *ex novo* por las CCAA y en el marco de sus competencias, mientras que los segundos son de titularidad estatal, pero cuya recaudación está cedida, total o parcialmente, a las CCAA.

10

15

20

24

- 28 Tasas** (LGT art.2.2.a) 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 refieren, afectan o benefician, de modo particular, al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no son de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se prestan o realizan por el sector privado.
- Las tasas pueden clasificarse en atención a tres órdenes de criterios: materiales, formales y otros criterios de clasificación. Con relación a los primeros y en atención al sujeto activo, en estatales, autonómicas y locales.
- Según su presupuesto objetivo, es clásica la referencia a las tres **modalidades** que integran el hecho imponible de la tasa:
- utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público;
 - prestación de un servicio público; y
 - realización de actividades que afecten o beneficien a los sujetos obligados a satisfacerlas.
- 30** Los entes públicos pueden exigir, precios públicos y privados, que no integran el hecho imponible de las tasas.
- Son **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 (L 8/1989 art.24).
- Por su parte, los **precios privados** se exigen cuando el ente público actúa como un particular más, en definitiva, en una relación de Derecho privado.
- Por último, las **prestaciones patrimoniales de carácter público** no tributarias, amparadas por el principio de reserva de Ley, son aquellas que exigidas coactivamente responden a fines de interés general y se exigen por prestación de un servicio gestionado de forma directa mediante personificación privada o mediante gestión indirecta. En concreto, por la explotación de obras o la prestación de servicios, en régimen de concesión o sociedades de economía mixta, entidades públicas empresariales, sociedades de capital íntegramente público y demás fórmulas de Derecho privado (LGT disp.adic.1ª). De este modo las tarifas de aguas tienen esta consideración, sea prestado el servicio por una sociedad mercantil pública o privada, por lo que el Pleno del Ayuntamiento respectivo debe aprobarlas, ya que dicho servicio es de su competencia.
- 34 Contribuciones especiales** (LGT art.2.2.b) 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.
- Su fundamento se plasma en la descripción de su hecho imponible: que determinados sujetos beneficiados por la realización de una obra o la ampliación o mejora de un servicio público, contribuyan en mayor medida a su realización que el resto de la ciudadanía. Esa peculiar capacidad económica individual, que se pone de manifiesto con el beneficio especial, es objeto de gravamen por el tributo.

CAPÍTULO 2

Fuentes del Derecho tributario

Enumeración de las fuentes	50
Interpretación de las normas tributarias	52

48

Enumeración de las fuentes (LGT art.7) Son fuentes del Derecho Tributario:

50

- a) La **Constitución**.
- b) Los **tratados internacionales** que contengan cláusulas de naturaleza tributaria y, en particular, los convenios para evitar la doble imposición.
- c) Las **normas que dicte la Unión Europea** (UE) y otros organismos, internacionales o supranacionales, a los que se atribuya el ejercicio de competencias en materia tributaria.
- d) La **LGT**, las Leyes reguladoras de **cada tributo** y las demás que contengan disposiciones en materia tributaria.
- e) Las **disposiciones reglamentarias** dictadas en desarrollo de las normas anteriores y, específicamente en el ámbito tributario local, por las correspondientes ordenanzas fiscales. Tal y como es bien conocido, sólo pueden aprobar Leyes las Administraciones territoriales que cuenten con Asambleas legislativas, es decir, el Estado y las CCAA. Las Leyes estatales pueden ser **orgánicas y ordinarias**. Las primeras son las relativas al desarrollo de los derechos fundamentales y de las libertades públicas, las que aprueben los Estatutos de Autonomía, el régimen electoral general, y las demás previstas en la Constitución (Const art.81.1). En **materia tributaria**, además de las que aprueban los tratados o convenios internacionales y los Estatutos de Autonomía, presentan una especial relevancia las siguientes normas:
- LO 8/1980, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA);
 - LO 10/1995, del Código Penal (CP);
 - LO 12/1995, de Represión del Contrabando (LORC) y
 - LO 3/2018, de Protección de Datos Personales y garantía de los derechos digitales (LOPD).
- En cuanto a las **Leyes ordinarias** destacar:
- LGT;
 - L 22/2009, por la que se regula el sistema de financiación de las CCAA de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias (LFCA);
 - RDLeg 2/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales (LHL);
 - Leyes reguladoras de cada tributo.

Las disposiciones generales del Derecho Administrativo y los preceptos del Derecho común tienen **carácter supletorio**. En cuanto a las primeras resultan de aplicación, de forma especial, la L 40/2015, de Régimen Jurídico del Sector Público (LRJSP) y la L 39/2015, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPAC).

La LGT cuenta con su correspondiente desarrollo reglamentario y cada impuesto estatal con su reglamento -aunque el Impuesto sobre el Patrimonio (IP) con un contenido mínimo-. El **desarrollo reglamentario** de la LGT se ha llevado a cabo por las siguientes normas:

- RD 1065/2007, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGGI).
- RD 939/2005, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (RGR).
- RD 2063/2004, por el que se aprueba el Reglamento General del régimen sancionador tributario (RSAN).
- RD 520/2005, por el que se aprueba el Reglamento General de desarrollo de la LGT, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA).

La potestad reglamentaria de las EELL en materia tributaria, se ejerce a través de las **ordenanzas fiscales** reguladoras de sus tributos propios y de las generales de aplicación de los mismos (LBRL art.106.2). Estas ordenanzas son reglamentos, pero con un ámbito de actuación más amplio de los que emanan del ejecutivo autonómico o estatal.

Interpretación de las normas tributarias (CC art.3.1; LGT art.12) Las normas tributarias **se interpretan** según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, así como la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo, fundamentalmente, a su espíritu y finalidad. En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados han de entenderse conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda.

52

En el Estado, CCAA y EELL, la **facultad de dictar disposiciones** interpretativas o aclaratorias de las normas en materia tributaria (que han de publicarse en el Boletín Oficial que corresponda) reside, respectivamente, en el Ministro de Hacienda, el Consejero de Hacienda o el Concejal o Diputado de Hacienda. Todas ellas son de obligado cumplimiento para cada una de sus Administraciones tributarias.

También pueden dictar **resoluciones interpretativas o aclaratorias**, los órganos que tengan atribuida la iniciativa para la elaboración de disposiciones en el orden tributario, su propuesta o interpretación. Es decir, Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda (en adelante, DGT) y los organismos similares de las CCAA y EELL, en el ámbito de sus competencias (LGT art.88.5). En este caso sólo tienen **efectos vinculantes** para los órganos y entidades encargados de la aplicación de los tributos (gestión, inspección y recaudación) y no para los Tribunales Económico-Administrativos (en adelante, TEA).

- 54 Calificación en el derecho tributario** (LGT art.13) Las **obligaciones tributarias** se exigen 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. Por tanto, la Administración puede calificarlos, pero según su naturaleza jurídica no económica.
- 56 La analogía en el ámbito tributario** (LGT art.14) La analogía no se admite en el Derecho Tributario español. Así, se impide extender, más allá de sus términos estrictos, el ámbito del **hecho imponible**, de las exenciones y demás beneficios o **incentivos fiscales**. La **economía de opción** presenta dos elementos:
- De un lado, su licitud.
 - De otro, la elección voluntaria del contribuyente respecto de la realización de un hecho (o conjunto de hechos) que le supone la aplicación de una **tributación más favorable**. En definitiva, se funda en el principio de autonomía de la voluntad y produce un ahorro fiscal no contrario a Derecho.
- 58 Conflicto en la aplicación de la norma tributaria** (LGT art.15.1) Se entiende que existe conflicto 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. En las liquidaciones que se realicen **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** (LGT art.15.3). Para que la **inspección de los tributos** pueda declarar el conflicto debe emitirse, previamente, un informe favorable de una comisión consultiva formada por dos representantes del órgano competente para contestar las consultas tributarias escritas (en el ámbito estatal, la DGT), actuando uno de ellos como presidente, y por dos representantes de la Administración tributaria actuante (LGT art.15.2 y 159.1; RGAT art.194). De esta manera, se añade un **plus de objetividad** y de unidad de criterio en las declaraciones de conflicto. Cuando el órgano actuante estime que pueden concurrir las circunstancias descritas, lo comunicará al interesado, y le concederá un **plazo** de 15 días para presentar alegaciones y aportar o proponer las pruebas que estime procedentes. Recibidas las alegaciones y practicadas, en su caso, las **pruebas**, el órgano actuante remitirá el expediente completo a la comisión. Dicha remisión supone la **suspensión** automática de las actuaciones inspectoras (LGT art.150.3 y 159.2). El **plazo máximo** para emitir el informe es de 3 meses, contados desde la remisión del expediente a la comisión. Dicho plazo puede ser ampliado y mediante acuerdo motivado de esta última, sin que pueda exceder de 1 mes (LGT art.159.4). Transcurrido este plazo y sin que la comisión haya emitido su informe, se reanuda el **cómputo del plazo de duración** de las actuaciones inspectoras, manteniéndose la obligación de emitirlo, aunque pueden continuarse las actuaciones y, en su caso, dictar liquidación provisional respecto a los demás elementos de la obligación tributaria no relacionados con las operaciones analizadas por la comisión (LGT art.159.5). Su informe vincula al órgano de inspección sobre la declaración del **conflicto en la aplicación de la norma** (LGT art.159.6).

Tanto este informe como los demás actos dictados para la aplicación del conflicto no son susceptibles de **recurso o reclamación**. En los que se interpongan contra los actos y liquidaciones resultantes de la comprobación podrá plantearse la procedencia de tal declaración (LGT art.159.7).

El conflicto constituye **infracción tributaria**, exclusivamente, cuando se acredite la existencia de igualdad sustancial entre el caso objeto de regularización y aquel o aquellos otros supuestos en los que se hubiera establecido criterio administrativo como conflicto y se hubieren hechos públicos, para general conocimiento, antes del inicio del plazo para la presentación de la correspondiente declaración o autoliquidación (LGT art.206.bis.2).

Simulación (LGT art.16) No existe ninguna especialidad de la simulación tributaria frente a la prevista en el orden civil. De este modo y en los actos o negocios en los que exista simulación, el **hecho imponible gravado** es el efectivamente realizado por las partes. Su existencia ha de ser declarada por la Administración en el correspondiente **acto de liquidación**, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios.

En la regularización que proceda se exigirán los **intereses de demora** y, en su caso, la **sanción** pertinente. La posibilidad de imponer sanciones es lógica si se tiene en cuenta que la simulación supone un engaño y, como tal, una conducta constitutiva de infracción tributaria.