

**TRATADO
DE
DERECHO TRIBUTARIO**

**DIRIGIDO POR
ANDREA AMATUCCI**

TOMO SEGUNDO

**LA RELACIÓN
JURÍDICO-TRIBUTARIA
EL PROCEDIMIENTO
DE APLICACIÓN
DE LA NORMA TRIBUTARIA**

TEMIS

TRATADO DE DERECHO TRIBUTARIO

TRATADO DE DERECHO TRIBUTARIO

Dirigido por
ANDREA AMATUCCI

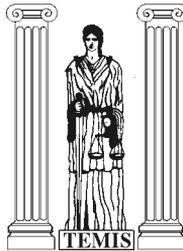
Con la colaboración de

EUSEBIO GONZÁLEZ GARCÍA
por los autores españoles

CHRISTOPH TRZASKALIK
por los autores alemanes

TOMO SEGUNDO

LA RELACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA
EL PROCEDIMIENTO DE APLICACIÓN
DE LA NORMA TRIBUTARIA



EDITORIAL TEMIS S. A.
Bogotá-Colombia
2022



ANTES QUE EL LIBRO CIENTÍFICO MUERA

El libro científico es un organismo que se basa en un delicado equilibrio. Los elevados costos iniciales (las horas de trabajo que requieren el autor, los redactores, los correctores, los ilustradores) solo se recuperan si las ventas alcanzan determinado número de ejemplares.

La fotocopia, en un primer momento, reduce las ventas y por este motivo contribuye al aumento del precio. En un segundo momento, elimina de raíz la posibilidad económica de producir nuevos libros, sobre todo científicos.

De conformidad con la ley colombiana, la fotocopia de un libro (o de parte de este) protegido por derecho de autor (copyright) es ilícita. Por consiguiente, toda fotocopia que burle la compra de un libro, es delito.

La fotocopia no solo es ilícita, sino que amenaza la supervivencia de un modo de transmitir la ciencia.

Quien fotocopia un libro, quien pone a disposición los medios para fotocopiar, quien de cualquier modo fomenta esta práctica, no solo se alza contra la ley, sino que particularmente se encuentra en la situación de quien recoge una flor de una especie protegida, y tal vez se dispone a coger la última flor de esa especie.

Título del original en italiano:

Trattato di diritto tributario

© Casa Editrice Dott. Antonio Milani, Cedam Padova, 2022.

© Editorial Temis S. A., 2022.

Calle 17, núm. 68D-46, Bogotá.

e-mail: gerencia@editorialtemis.com

ISBN 958-35-0332-0 (La obra)

958-35-0334-7 (Tomo II)

1965 20010008500

ISBN e-book 978-958-35-1916-1

Hecho el depósito que exige la ley.

Queda prohibida la reproducción parcial o total de este libro, sin la autorización escrita de los titulares del copyright, por medio de cualquier proceso, comprendidos la reprografía y el tratamiento informático.

Esta edición y sus características gráficas son propiedad de Editorial Temis S. A.

PLAN GENERAL DE LA OBRA

TOMO PRIMERO

EL DERECHO TRIBUTARIO Y SUS FUENTES

PARTE PRIMERA

EL DERECHO TRIBUTARIO Y SUS RELACIONES CON EL DERECHO PRIVADO

CAPÍTULO I

GAETANO LICCARDO
Profesor ordinario de Sistemas Fiscales
Comparados en la Universidad de Nápoles

*Introducción al estudio del derecho
tributario*

CAPÍTULO II

NICOLA D'AMATI
Profesor ordinario de Derecho
Tributario en la Universidad de Bari

El derecho tributario

CAPÍTULO III

LERKE OSTERLOH
Profesora de Derecho Tributario
en la Universidad de Trier

*El derecho tributario
y el derecho privado*

PARTE SEGUNDA

LAS FUENTES

a) *Los principios constitucionales*

CAPÍTULO IV

JUAN MARTÍN QUERALT
Profesor ordinario de Derecho Financiero
y Tributario en la Universidad de Valencia

La potestad tributaria

CAPÍTULO V

ANDREA FEDELE
Profesor ordinario de Derecho Tributario
en la Universidad de Roma “La Sapienza”

La reserva de ley

CAPÍTULO VI

FRANCISCO CLAVIJO HERNÁNDEZ
Profesor ordinario de Derecho Financiero
y Tributario en la Universidad de La Laguna

*La autonomía tributaria
de los entes locales*

CAPÍTULO VII

ERNESTO LEJEUNE VALCÁRCEL
Profesor ordinario de Derecho Financiero y Tributario
en la Universidad del País Vasco (San Sebastián)

El principio de igualdad

CAPÍTULO VIII

FRANCESCO MOSCHETTI
Profesor ordinario de Derecho Tributario
en la Universidad de Venecia

*El principio de la capacidad
contributiva*

CAPÍTULO IX

LORIS TOSI
Profesor ordinario de Derecho Tributario
en la Universidad de Venecia

*El principio de efectividad: aspectos
subjetivos y objetivos de la capacidad
contributiva*

CAPÍTULO X

KLAUS TIPKE
Profesor emérito de Derecho Tributario
en la Universidad de Colonia

*La retroactividad en el derecho
tributario*

CAPÍTULO XI

PERFECTO YEBRA MARTUL-ORTEGA
Profesor ordinario de Derecho
Financiero y Tributario de la Universidad
de Santiago de Compostela

Los fines extrafiscales del impuesto

CAPÍTULO XII

SALVATORE LA ROSA
Profesor ordinario de Derecho Tributario
en la Universidad de Catania

Los beneficios fiscales

CAPÍTULO XIII

RAFFAELE PERRONE CAPANO

Profesor ordinario de Derecho Financiero
en la Universidad de Nápoles “Federico II”*La imposición y el medio ambiente*b) *La ley*

CAPÍTULO XIV

EUGENIO SIMÓN ACOSTA

Profesor ordinario de Derecho Financiero
en la Universidad de Navarra*La ley tributaria*

CAPÍTULO XV

ANDREA AMATUCCI

Profesor ordinario de Derecho Financiero
en la Universidad de Nápoles “Federico II”*La interpretación de la ley tributaria*c) *Las otras fuentes*

CAPÍTULO XVI

ADRIANO DI PIETRO

Profesor ordinario de Derecho Financiero
en la Universidad de Bolonia*Los reglamentos, las circulares y otras
normas administrativas para la
aplicación de la ley tributaria*

CAPÍTULO XVII

CHRISTOPH TRZASKALIK

Profesor ordinario de Derecho Público y Tributario
en la Universidad de Mainz*Las disposiciones administrativas
en el derecho tributario*

PARTE TERCERA

LOS TRATADOS INTERNACIONALES
Y EL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO INTERNO

CAPÍTULO XVIII

KLAUS VOGEL

Profesor ordinario de Derecho Público y Tributario
en la Universidad de Munich*El derecho tributario internacional*

CAPÍTULO XIX

VICTOR UCKMAR
Profesor emérito de
la Universidad de Génova

*Los tratados internacionales
en materia tributaria*

CAPÍTULO XX

JOACHIM LANG
Profesor ordinario de Derecho Tributario
en la Universidad de Colonia

*Los presupuestos constitucionales
de la armonización del derecho
tributario en Europa*

CAPÍTULO XXI

GABRIEL CASADO OLLERO
Profesor ordinario de Derecho Financiero y Tributario
en la Universidad Complutense de Madrid

*El ordenamiento comunitario
y el ordenamiento tributario interno*

TOMO SEGUNDO

LA RELACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA
EL PROCEDIMIENTO DE APLICACIÓN
DE LA NORMA TRIBUTARIA

PARTE CUARTA

LOS ASPECTOS OBJETIVOS

CAPÍTULO XXII

ANDREA AMATUCCI y EUSEBIO GONZÁLEZ G.
Profesor ordinario de Derecho Financiero
en la Universidad de Nápoles “Federico II”.
Profesor ordinario de Derecho Tributario y Financiero
en la Universidad de Salamanca

El concepto de tributo

CAPÍTULO XXIII

PASQUALE RUSSO
Profesor ordinario de Derecho Tributario
en la Universidad de Florencia

La obligación tributaria

CAPÍTULO XXIV

JOSÉ JUAN FERREIRO LAPATZA
Profesor ordinario de Derecho Financiero y Tributario
en la Universidad de Barcelona

*Los elementos constitutivos
de la obligación tributaria*

CAPÍTULO XXV

LUIGI FERLAZZO NATOLI
Profesor ordinario de Derecho Tributario
en la Universidad de Mesina

El hecho imponible

CAPÍTULO XXVI

FRANCO BATISTONI FERRARA
Profesor ordinario de Derecho Tributario
en la Universidad de Pisa

Los privilegios

PARTE QUINTA

LOS ASPECTOS SUBJETIVOS

a) *Los sujetos activos*

CAPÍTULO XXVII

MANUEL GONZÁLEZ SÁNCHEZ
Profesor ordinario de Derecho Financiero y Tributario
en la Universidad de Jaén

*El Estado, los entes locales
y los otros sujetos*

b) *Los sujetos pasivos*

CAPÍTULO XXVIII

JOSÉ LUIS PÉREZ DE AYALA
Profesor ordinario de Hacienda Pública
en la Universidad San Pablo-CEU de Madrid

La subjetividad tributaria

CAPÍTULO XXIX

ANDREA PARLATO
Profesor ordinario de Derecho Financiero
en la Universidad de Palermo

El responsable y el sustituto del impuesto

CAPÍTULO XXX

AUGUSTO FANTOZZI
Profesor ordinario de Derecho Tributario
en la Universidad de Roma "La Sapienza"

La solidaridad tributaria

PARTE SEXTA

PROCEDIMIENTO LIQUIDATORIO

CAPÍTULO XXXI

WALTER SCHICK †
Profesor ordinario de Derecho Tributario
en la Universidad de Erlangen-Nürnberg

*El procedimiento en el derecho
tributario*

CAPÍTULO XXXII

FRANCO GALLO
Profesor ordinario de Derecho Tributario
en la Universidad de Roma Luis “G. Carli”

*La discrecionalidad en el derecho
tributario*

CAPÍTULO XXXIII

SALVATORE SAMMARTINO
Profesor ordinario de Derecho Tributario
en la Universidad de Palermo

La declaración de impuesto

CAPÍTULO XXXIV

GASPARE FALSITTA
Profesor ordinario de Derecho Tributario
en la Universidad de Pavia

*La declaración tributaria
y el balance del ejercicio*

CAPÍTULO XXXV

JOSÉ MARÍA LAGO
Profesor ordinario de Derecho Financiero
en la Universidad de Salamanca

El procedimiento de liquidación

CAPÍTULO XXXVI

MARIO TRIMELONI
Profesor ordinario de Derecho Tributario
en la Universidad de Parma

Las presunciones

PARTE SÉPTIMA

EL RECAUDO DE LA DEUDA IMPOSITIVA

CAPÍTULO XXXVII

LUIS CORRAL GUERRERO
Profesor ordinario de Derecho Financiero y Tributario
en la Universidad Complutense de Madrid

*Extinción y recaudación
de la deuda impositiva*

CAPÍTULO XXXVIII

ENRICO DE MITA
Profesor ordinario de Derecho Tributario
en la Universidad Católica de Milán

Función y actos de recaudación

PARTE OCTAVA

LAS INFRACCIONES Y LAS SANCIONES

CAPÍTULO XXXIX

HEINRICH WILHELM KRUSE
Profesor ordinario de Derecho Tributario
en la Universidad de Bochum

*El ahorro de impuesto,
la elusión fiscal y la evasión*

CAPÍTULO XL

HEINRICH RÜPING
Profesor ordinario de Derecho Penal
en la Universidad de Hannover

Las sanciones en el derecho tributario

PARTE NOVENA

EL CONTENCIOSO

CAPÍTULO XLI

EUSEBIO GONZÁLEZ GARCÍA
Profesor ordinario de Derecho Tributario
y Financiero en la Universidad de Salamanca

*Los recursos administrativos
y judiciales*

CAPÍTULO XLII

RAFFAELLO LUPI
Profesor ordinario de Derecho Tributario
en la Segunda Universidad de Roma

*La carga de la prueba en la dialéctica
del juicio de hecho*

CAPÍTULO XLIII

CORRADO MAGNANI
Profesor ordinario de Finanzas y Derecho
Financiero en la Universidad de Génova

Las comisiones tributarias

ÍNDICE GENERAL

	PÁG.
Plan general de la obra	VII

PARTE CUARTA

LOS ASPECTOS OBJETIVOS

CAPÍTULO XXII

EL CONCEPTO DE TRIBUTO

1. La interdependencia de los conceptos de Estado y de tributo contenidos en la Constitución	3
2. La prohibición de irracionalidad y de arbitrariedad y el vínculo de solidaridad en lo que respecta al tributo como instrumento de política económica	7
3. Los límites de la operatividad de los principios de la legalidad, de capacidad contributiva y de progresividad en lo que respecta a las prestaciones patrimoniales impuestas de naturaleza tributaria y no tributaria	9
4. La metodología de calificación de las prestaciones patrimoniales reglamentadas por el derecho especial que se sitúa entre el derecho público y el derecho privado	10
5. La correspondencia al concepto de tributo establecido por la Constitución de los aspectos esenciales concernientes a las nociones legislativas de tributo.	13
Bibliografía	14

CAPÍTULO XXIII

LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

1. Norma tributaria, hecho imponible y obligación tributaria: relevancia de la distinción entre tributos “liquidables” y tributos “autoliquidables”	17
2. El problema de las fuentes de la obligación tributaria: la teoría declarativa y la teoría constitutiva	18
3. Argumentos a favor de la teoría declarativa	20
4. Observaciones críticas en lo referente a la teoría declarativa: su refutación ..	24
5. Examen de las ulteriores tesis en orden a la dinámica del fenómeno tributario	27

	PÁG.
6. Consideraciones conclusivas	29
7. Los elementos constitutivos del hecho imponible: presupuesto y base imponible	30
8. Obligación tributaria y su autonomía respecto a las situaciones jurídicas accesorias	31
9. Continuación: el contenido propio de tales obligaciones	34
10. La entidad de la prestación objeto de la obligación	37
11. Modos de extinción de la obligación	38
Bibliografía	40

CAPÍTULO XXIV

LOS ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

1. Introducción	44
2. El objeto del tributo	45
3. El hecho imponible: elemento objetivo y elemento subjetivo	51
4. a) La base imponible	53
b) Base imponible y base liquidable	54
5. El tipo de gravamen	55
6. Cuota y deuda tributaria	58
7. Consideraciones finales	59
Bibliografía	60

CAPÍTULO XXV

EL HECHO IMPONIBLE

1. Examen del concepto de hecho imponible	61
2. (sigue): El presupuesto de hecho jurídico-tributario: elementos objetivos y elementos subjetivos	65
3. (sigue): El presupuesto de hecho imponible	70
4. (sigue): como presupuesto de hecho de formación sucesiva	76
a) (sigue): en el IRPEF, en la DIT, en el ILOR, en el ICI y en el IRAP	76
b) (sigue): en el IVA y en los impuestos de aduanas	84
c) (sigue): en el impuesto de registro, en el impuesto sobre sucesiones y donaciones y en el impuesto de timbre	86
d) (sigue): en el INVIM	89
5. Conexiones entre elementos objetivos y subjetivos: teoría de la subjetividad jurídica	90
a) La capacidad jurídica tributaria penal <i>ex decreto legislativo 472 de 1997</i>	96
6. El hecho imponible en la teoría de la interpretación de la ley	97

7. Consideraciones conclusivas: la separación entre hecho del tributo y hecho de contravención tributaria	102
Bibliografía	102

CAPÍTULO XXVI

LOS PRIVILEGIOS

1. Noción de privilegio	106
2. Responsabilidad patrimonial y privilegio	110
3. Crédito tributario y privilegios	113
4. Los créditos asistidos de privilegio general	115
5. Los privilegios especiales mobiliarios de los tributos indirectos	119
6. El privilegio especial mobiliario de los tributos directos	122
7. El privilegio especial inmobiliario de los tributos directos	124
8. Los privilegios especiales inmobiliarios de los tributos indirectos	126
9. La extensión objetiva de los privilegios	128
Bibliografía	131

PARTE QUINTA

LOS ASPECTOS SUBJETIVOS

a) *Los sujetos activos*

CAPÍTULO XXVII

EL ESTADO, LOS ENTES LOCALES Y OTROS SUJETOS

1. Planteamiento general	135
2. Concepto de crédito tributario	138
3. Titularidad de crédito tributario	141
4. Clases de titularidad activa	147
5. Contenido del crédito tributario	150
6. Exacción y defensa del crédito tributario	152
Bibliografía	155

b) *Los sujetos pasivos*

CAPÍTULO XXVIII

LA SUBJETIVIDAD TRIBUTARIA

1. La subjetividad tributaria general y la subjetividad tributaria especial	158
---	-----

	PÁG.
2. La subjetividad tributaria general	160
a) El concepto y contenido de la subjetividad tributaria general	160
b) Las titularidades de situaciones jurídicas pasivas en derecho tributario. Su tipología	161
3. La llamada subjetividad tributaria especial o en sentido estricto: los sujetos tributarios no personificados	168
a) Planteamiento	168
b) Problemas metodológicos para encontrar una solución, en la moderna doctrina tributaria basada en la teoría institucionalista de las personas jurídicas	170
c) Resumen del contenido de las concepciones doctrinales que aceptan la subjetividad tributaria especial, a partir de las posturas metodológicas examinadas y criticadas en el literal anterior	171
d) La configuración de los sujetos tributarios no personalizados como entes con una capacidad jurídica parcial	172
e) Desde la teoría general de la subjetividad tributaria, no es posible con- figurar a los entes colectivos no personalizados (se les atribuya —o no— capacidad jurídica parcial) como entes con subjetividad tributaria en concepto de sujetos del tributo (salvo como ficción del derecho)	173
4. La subjetividad tributaria de las personas jurídicas	180
Bibliografía	180

CAPÍTULO XXIX

EL RESPONSABLE Y EL SUSTITUTO DEL IMPUESTO

1. Problemas generales	183
a) Consideraciones preliminares y programáticas	183
b) La atribución del presupuesto	186
c) Reflexiones sobre la relación hecho-sujeto	190
d) La obligación tributaria y las denominadas obligaciones fiscales de los terceros	192
e) La repercusión	195
f) Balance preliminar y programa	197
2. El responsable tributario	198
a) Consideraciones iniciales	198
b) Supuestos normativos	202
b.1) La norma general	202
b.2) La responsabilidad dependiente de la función	202
b.3) La responsabilidad de los sujetos a los que se exige el cuidar un interés ajeno	204
b.4) La responsabilidad en las modificaciones subjetivas referentes al presupuesto del tributo	205
b.4.1) La responsabilidad solidaria de los cesionarios de empresa	205
b.4.2) La responsabilidad de los nuevos propietarios de inmuebles	206

b.4.3) La responsabilidad solidaria en el IRPEF	206
b.4.4) La responsabilidad solidaria por hecho propio	207
b.4.5) La responsabilidad solidaria del sustituto	207
c) Análisis de diversos supuestos de responsable tributario	207
d) Consideraciones finales	209
3. El sustituto	212
a) Caracteres generales	212
b) La sustitución tributaria: las tesis doctrinales y las bases normativas	213
c) Los hechos impositivos normativos	216
d) La sustitución en el procedimiento de comprobación y liquidación	219
e) Los delitos del sustituto	223
f) La duplicidad de hechos impositivos y el problema técnico de su interrelación	223
g) Precisiones acerca de la estructura de los hechos impositivos	226
h) Consideraciones finales	229
Bibliografía	229

CAPÍTULO XXX

LA SOLIDARIDAD TRIBUTARIA

1. Introducción	236
2. La solidaridad en el derecho tributario	236
3. La solidaridad paritaria: perfiles estructurales y presupuestos de hecho normativos	243
4. La solidaridad dependiente: perfiles estructurales y presupuestos de hecho normativos	246
5. La aplicación del impuesto ante los coobligados solidarios: la denominada solidaridad formal o supersolidaridad	253
6. Las consecuencias que se derivan de la aplicación de la regulación civil ...	257
7. La superación por parte de la jurisprudencia más reciente	263
8. Perspectivas evolutivas y reestructurativas	265
9. La eficacia de los actos tributarios respecto al coobligado dependiente	268
Bibliografía	270

PARTE SEXTA

PROCEDIMIENTO LIQUIDATORIO

CAPÍTULO XXXI

EL PROCEDIMIENTO EN EL DERECHO TRIBUTARIO

1. El derecho administrativo procedimental en el ordenamiento jurídico	277
2. Los sujetos que intervienen en el procedimiento	282

	PÁG.
3. Los actos preparatorios del procedimiento	283
a) Por parte de la administración financiera	283
b) Por parte del sujeto pasivo	284
4. El procedimiento como relación jurídica entre el Estado y el sujeto pasivo	285
5. La iniciación del procedimiento	286
6. La realización del procedimiento	287
7. La conclusión del procedimiento	290
8. Las retenciones del impuesto en la fuente	292
9. Los ingresos anticipados	293
10. La anulación y la modificación del acto impositivo	293
11. La ejecución del acto impositivo	294
Bibliografía	294

CAPÍTULO XXXII

LA DISCRECIONALIDAD EN EL DERECHO TRIBUTARIO

1. Antecedentes	297
2. La elección de los poderes para ejercer	300
3. La elección del poder de instrucción por desempeñar	302
4. La elección de los contribuyentes que habrán de inspeccionarse	302
5. Primeras conclusiones	303
6. Un caso de discrecionalidad y el examen de un hecho de instrucción emitido en el ejercicio de una actividad no discrecional	305
7. La falta de revisión y de elección del método de inspección	308
Bibliografía	310

CAPÍTULO XXXIII

LA DECLARACIÓN DE IMPUESTO

1. Los deberes formales en general	311
2. La declaración tributaria	313
3. La declaración de impuesto	317
a) Noción y funciones	317
b) Distinciones	323
c) Caracteres de la declaración de la renta	328
4. Naturaleza jurídica	331
5. La integración	335
a) En general	335
b) Presupuestos de hecho particulares en materia de impuestos sobre la renta y sobre el valor añadido	341
Bibliografía	345

CAPÍTULO XXXIV

LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA
Y EL BALANCE DEL EJERCICIO

	PÁG.
1. Modelos de relación entre la declaración tributaria y el balance del ejercicio	349
2. La solución acogida por el ordenamiento italiano: el modelo de la dependencia parcial	350
3. El mecanismo de las variaciones en aumento o en disminución	355
4. Limitaciones legales a la actividad de tal mecanismo	356
5. Las normas inspiradas en el criterio de la dependencia “rovesciata”	359
6. Las relaciones entre la declaración y el balance a la luz de las normas que aplican la IV Directiva	362
Bibliografía	365

CAPÍTULO XXXV

EL PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACIÓN

1. La comprobación y la liquidación en el diseño clásico del procedimiento de gestión tributaria	367
2. La comprobación y la liquidación en el diseño moderno del procedimiento de gestión tributaria	375
3. Concepto de liquidación	386
4. Clases de liquidaciones. La comprobación terminada como criterio de clasificación	389
5. Características de las liquidaciones provisionales	395
6. Clases de liquidaciones provisionales	400
7. La liquidación definitiva	411
Bibliografía	412

CAPÍTULO XXXVI

LAS PRESUNCIONES

1. Aspectos generales	420
a) Las presunciones legales	422
b) Las presunciones simples	423
c) Los rasgos distintivos de las presunciones. Notas	424
2. Los caracteres de las presunciones	426
a) La “naturaleza” de las normas sobre las presunciones	427
b) Examen crítico de la distinción de las presunciones en legales, simples y muy simples	429

3. Presunciones tributarias y principios constitucionales. Las presunciones tributarias en las orientaciones interpretativas de la Corte Constitucional	448
a) Los principios constitucionales	448
a.1) Reserva de ley	449
a.2) Principios constitucionales de capacidad contributiva y de reserva de igualdad	450
b) Las orientaciones interpretativas de la Corte Constitucional	455
b.1) Respecto al impuesto sobre sucesiones	455
b.2) Respecto al impuesto de registro	457
b.3) Respecto a los impuestos sobre las rentas	464
b.4) Respecto al procedimiento de recaudación de los impuestos	471
4. Presunciones y sistemas de los impuestos	475
a) Presunciones tributarias y enunciaciones normativas	475
b) Presunciones legales y sistema de los impuestos sobre las rentas	483
c) Presunciones legales e impuestos indirectos	492
c.1) Impuestos sobre sucesiones y donaciones	492
c.2) Impuestos de registro	496
c.3) Impuesto sobre el valor añadido	499
Bibliografía	501

PARTE SÉPTIMA

EL RECAUDO DE LA DEUDA IMPOSITIVA

CAPÍTULO XXXVII

EXTINCIÓN Y RECAUDACIÓN DE LA DEUDA IMPOSITIVA

1. Metodología	511
a) El binomio: extinción, recaudación	511
b) Método convergente	512
c) Potestades y derechos	514
d) Procedimientos tipificados	516
e) Recaudación tributaria	516
2. Órganos de la potestad de recaudación	518
a) Consideraciones doctrinales	518
b) Órganos con potestad de ejercicio: arriendo, recaudación y colaboración	519
c) Órganos con potestad plena	521
3. Derecho a exigir y percibir el pago	521
a) Consideraciones doctrinales	521
b) Liquidaciones	523
c) Autoliquidaciones	523

	PÁG.
d) Retenciones	524
e) Repercusiones	525
f) Timbres	526
4. Deberes de pago	527
5. Actos de pago	530
a) Concepto y clases	530
b) Actos de pago en los procedimientos tipificados de participación en gestión	532
c) Actos de pago excepcionales	533
6. Prescripción	535
a) Consideraciones metodológicas	535
b) Consideraciones doctrinales comunes	537
c) Prescripción y recaudación	539
d) Prescripción del derecho a liquidar	540
Bibliografía	543

CAPÍTULO XXXVIII

FUNCIÓN Y ACTOS DE RECAUDACIÓN

1. Función y constitucionalidad de la recaudación	545
1.1. La recaudación como interés público	547
1.2. Irracionalidades históricas de la recaudación	548
1.3. Justificación constitucional de la recaudación	549
a) Relación con el principio de capacidad contributiva	549
b) Ajenidad respecto al ámbito de aplicación del artículo 23 de la Constitución	551
1.4. Función y actos del procedimiento de comprobación: la comprobación definitiva	551
1.5. Comprobación, satisfacción del crédito y recaudación	554
1.6. El régimen jurídico de la recaudación	556
1.7. Carácter unitario de la relación tributaria y pluralidad de los actos impugnables	558
2. El acto del particular y la devolución	561
2.1. Recaudación y adquisición con carácter definitivo	561
2.2. El concepto de “relación agotada” en la jurisprudencia	562
2.3. Incompatibilidad de esta orientación con la concepción unitaria de la relación tributaria	563
2.4. Necesidad de diferenciar la función de los actos	564
2.5. Las valoraciones jurídicas que se contienen en la declaración tributaria	566
2.6. La devolución del impuesto erróneamente ingresado	567
3. El acto de la administración: la recaudación mediante la matrícula	570
3.1. La matrícula	570
3.2. El registro	572

	PÁG.
3.3. El registro de intereses, recargos y penas pecuniarias	574
3.4. Tipos de matrícula	574
3.5. Fraccionamiento de los impuestos que figuran en el registro	575
3.6. La notificación del registro	575
3.7. Títulos y efectos del registro	576
3.8. El registro no es un acto de liquidación	577
3.9. Confirmación de la naturaleza del registro en el régimen de recaudación de los impuestos indirectos	578
3.10. Efecto del registro	578
3.11. El registro y la declaración	581
3.12. Desviaciones de la jurisprudencia	582
3.13. La “deuda tributaria” y la función de la recaudación. Los actos de recaudación no dan lugar a obligaciones tributarias autónomas	582
Bibliografía	584

PARTE OCTAVA

LAS INFRACCIONES Y LAS SANCIONES

CAPÍTULO XXXIX

EL AHORRO DE IMPUESTO, LA ELUSIÓN FISCAL Y LA EVASIÓN

1. Consideraciones introductorias	589
2. Análisis específico: ahorro de impuesto	590
3. Elusión fiscal (§ 42, AO y art. 37-bis relacionado con el art. 7º del decreto legislativo 358 del 8.10.1997)	591
a) Elusión entendida como comportamiento calificado y dirigido a evitar el impuesto	591
b) Simulación del presupuesto y no procedimiento analógico	594
c) Abuso de formas y de procedimientos jurídicos	595
d) Formas jurídicas inadecuadas respecto de los fines económicos	596
e) Efecto de reducción de la prestación fiscal	600
f) Consecuencias jurídicas de la elusión fiscal	600
4. Evasión del impuesto (§ 370, AO)	601
Bibliografía	604

CAPÍTULO XL

LAS SANCIONES EN EL DERECHO TRIBUTARIO

Introducción	608
1. Principios procesales. Competencias en el ámbito del procedimiento de instrucción	610

	PÁG.
2. Procedimiento fiscal y procedimiento penal	612
a) El doble procedimiento	612
b) La competencia en las cuestiones preliminares y los efectos vinculan- tes	613
3. Señalamiento y embargo	616
a) Señalamiento	616
b) Embargo	617
c) Tutela jurídica	618
d) Procedimiento penal y administración tributaria	621
4. La concepción del derecho sustantivo	622
5. La sistematización del hecho imponible	622
6. La doctrina sobre la hipótesis de la evasión	623
a) Las normas de reenvío en el derecho penal tributario	623
b) Error	625
c) Participación	626
d) Tentativa y frustración	627
7. Sanciones	630
8. Prescripción	631
9. Conclusiones	631
Bibliografía	633

PARTE NOVENA

EL CONTENCIOSO

CAPÍTULO XLI

LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS Y JUDICIALES

1. Introducción	643
2. Procedimientos de liquidación tributaria y acto conclusivo del procedimien- to	646
3. La tutela jurídica en materia tributaria	650
4. Ejemplos de esquemas históricos en la configuración del contencioso tri- butario	655
5. Conclusiones	660
Bibliografía	661

CAPÍTULO XLII

LA CARGA DE LA PRUEBA EN LA DIALÉCTICA
DEL JUICIO DE HECHO

1. La carga de la prueba como problema metodológico: que debe realizarse “por argumentos” y no “normativamente”	663
--	-----

	PÁG.
2. El juicio de hecho como proceso intelectual: el hecho como juicio y su contenido mental	665
3. El juicio de hecho: los indicios y la interpretación	666
4. El hecho como juicio: implicaciones	668
5. La falta de distinciones cualitativas entre los denominados hechos simples y complejos	668
6. La probabilidad del juicio (y la imposibilidad de determinar numéricamente la probabilidad de la prueba)	670
7. La incidencia de las normas positivas sobre la formación de la convicción (a propósito de la “inversión de la carga de la prueba”)	673
8. La particularidad del derecho tributario y la carga de la prueba	673
9. (sigue): el juicio de hecho y los actos de imposición tributaria: motivación y prueba	675
10. La carga de la prueba como regla de juicio sobre el hecho incierto: precisiones sobre la imposibilidad de que el juez tributario sustituya a las partes en la actividad probatoria	678
11. La mayor complejidad del juicio de hecho respecto a una mecanicista aplicación de la “carga de la prueba”	680
12. Los soportes para decidir sobre la suficiente autenticidad de la argumentación probatoria	682
13. La naturaleza dialéctica del juicio de hecho y la “defensa activa”, como criterio para valorar las argumentaciones contrarias	686
14. La naturaleza argumentativa del juicio y la sumariedad del proceso tributario: los riesgos en el terreno de la garantía del litigio y de la motivación de la sentencia	687
Bibliografía	692

CAPÍTULO XLIII

LAS COMISIONES TRIBUTARIAS

1. Génesis, evolución y naturaleza de las comisiones tributarias	695
2. La actual disciplina del proceso contencioso en materia tributaria	703
3. Perfiles de legitimidad constitucional y ámbito de la jurisdicción especial ...	707
4. La división competencial, el proceso contencioso en materia tributaria y la efectividad de la tutela jurisdiccional	709
Bibliografía	714

PARTE CUARTA

LOS ASPECTOS OBJETIVOS

CAPÍTULO XXII

EL CONCEPTO DE TRIBUTO*

ANDREA AMATUCCI**
y EUSEBIO GONZÁLEZ GARCÍA***

Sumario: 1. La interdependencia de los conceptos de Estado y de tributo contenidos en la Constitución. 2. La prohibición de irracionalidad y de arbitrariedad y el vínculo de solidaridad en lo que respecta al tributo como instrumento de política económica. 3. Los límites de la operatividad de los principios de la legalidad, de capacidad contributiva y de progresividad en lo que respecta a las prestaciones patrimoniales impuestas de naturaleza tributaria y no tributaria. 4. La metodología de calificación de las prestaciones patrimoniales reglamentadas por el derecho especial que se sitúa entre el derecho público y el derecho privado. 5. La correspondencia al concepto de tributo establecido por la Constitución de los aspectos esenciales concernientes a las nociones legislativas de tributo.

1. La evolución del contexto político-institucional¹ ha ejercido influencia sobre el concepto de tributo, incidiendo sobre su naturaleza, sobre su carácter y sobre sus fines. En efecto, el Estado, en función de su esencia liberal o absolutista o moderna, ha expresado diversos conceptos de tributo. Todavía el condicionamiento a las formas de ejercicio del poder político no ha alterado los aspectos estructurales y funcionales de la noción del tributo², que cumple principalmente la función de límite de la soberanía tributaria y del mismísimo derecho tributario.

La Constitución no define el concepto de derecho tributario explícitamente, sino mediante principios³ que establecen direcciones y límites posi-

* Traducción de Marcos Gutman.

** Profesor de Derecho Financiero en la Universidad de Nápoles "Federico II".

*** Profesor de Derecho Tributario y Financiero en la Universidad de Salamanca.

¹ Véase TIPKE/LANG StR., pág. 22, SCHAEFER, *Der verf. rechtl. StBegriff*, BIRK, "StZwech u. StBegriff", en *SteuerStud*, 1986, pág. 162; HENSELER, "Das Urt. z. Investitionshilfeabgab. i. seiner Bedeut. F. d. Dogmatik d. AbgabR.", en *NWZ*, 1985, pág. 398, e SELMER, "St. u. parafiskal. Sonderabgab.", en *GewArch*, 1981, pág. 41.

² Sobre el concepto de tributo en la época romana, véase SPAGNUOLO VIGORITA/MERCOGLIANO, "Trib. (dir rom.)", en *Enc. Giur. Dir.*, pág. 85.

³ Véase LUPI, *Dir. trib.*, pág. 27, FICKE, "Die RSPR d. BVerfG auf d. Schnittstelle zw. AbschöpfAbgab. u. St.", in *DÖV*, 1991, pág. 688; HEUN, "Die Sonderabgab. als verf. rechtl. Abgab Typus", en *DVBl*, 1990, pág. 666, HOFMANN, "Das Urt. d. BVerfG z. InvHG-Sonderabgab. u. GG", en *DVBl*, 1986, pág. 537, e KLEIN, *Komment v. Art. 105 GG*, en *Schmidt-Bleibtreu, Bruno/Klein, Franz, Komm. z. GG*.

vos y negativos en la elaboración de ellos por parte del legislador⁴. El concepto legislativo de tributo, que está en continua evolución, si se contrapone con aquellos direccionamientos y límites es ilegítimo⁵, mientras que nunca podría serlo en cuanto a los espacios dejados libres⁶ por la Constitución.

El concepto legislativo de tributo, si es tomado de la Constitución, resulta vinculante a la propia evolución futura en la legislación.

Una opinión de la Corte Constitucional Federal de Alemania expresaba que el concepto de tributo estaba en la Constitución, contenido en el párrafo 1º del RAO, esto es, en el *Abgabenordnung* del Reich de 1919 y, después, en el párrafo 3, I del AO del 1977; la naturaleza de código tributario parcial o de leyes-marco tributarias es atribuible tanto al RAO como al AO.

Es sorprendente esta teoría de la *recepción constitucional* (*Rezeptionsargument*), por cuanto no ayuda a establecer el significado del concepto de tributo contenido en el párrafo 1º del RAO, deducir que estaba receptado en la Constitución, la cual no se expresa en su propósito y atribuir al concepto de tributo, que existe precedentemente, a la emisión del RAO, la naturaleza de derecho generalmente reconocido y luego de derecho constitucional producido de la recepción constitucional⁷.

⁴ Véase DE MITA, *App. di dir. trib.*, pág. 6.

⁵ Véase FANTOZZI, *Dir. trib.*, pág. 42. FALSITTA, *Man. di dir. trib.*, pág. 17, critica la opinión que define el tributo sobre la previsión de la Constitución, porque las normas constitucionales ponen los requisitos de legitimidad constitucional de la legislación a la cual necesita apelar para individualizar los requisitos de existencia de los institutos; en consecuencia, el concepto de tributo deducido de la Constitución es legítimo y los otros contenidos en la legislación no serían objeto de la norma constitucional. Si estos prevalecen son ilegítimos, porque privan de las garantías exigidas por la Constitución por la delicadeza del objeto. FALSITTA sostiene que el impuesto (pág. 18) es una “obligación de reparto” de las cargas económicas públicas y considera irrelevante (pág. 20) la determinación de los impuestos y del carácter indivisible de los gastos públicos financiados por la empresa. Considera (pág. 22) la tasa como “obligación” normalmente de carácter pecuniario unida por una ley a un servicio público que queda divisible en el interés de determinados sujetos. Entiende irrelevante (pág. 21) la voluntad del privado para los fines del nacimiento del impuesto.

⁶ Los ordenamientos disponen a menudo de normas específicas para los tributos. A veces el legislador usa, en vez de “tributo”, otras expresiones, como “derechos”, “cánones” y “tarifas” y define como “tasa” aquella que es un “impuesto”. Menos rigurosa es la normativa comunitaria por la heterogeneidad de los ordenamientos nacionales y también por cuestiones lingüísticas. Se verifica a veces la transformación de la naturaleza de una entrada en el tiempo.

Véase FALSITTA, *Man. di dir.*, pág. 20, FORTE, “Note sulla noz. di trib. sull’ord. fin. ital.”, en *Riv. dir. fin. sc. fin.*, t. I, 1956, pág. 259. Sulle deroghe, véase sent. de la Corte de Casación S.S.U.U. n. 3671 del 29.4.1997, en *Foro it.*, t. I, 1997, pág. 1372.

⁷ TIPKE y LANG, *StR*, pág. 22, observan que los fundamentos del derecho tributario están excluidos en gran parte por el derecho constitucional; por tanto, el derecho tributario está delimitado, en primer lugar, por el concepto de tributo, que está establecido en el *Abgabenordnung* del 1977 (§ 3, IAO), pero que resulta ser importante sobre todo por la aplicación del