

**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

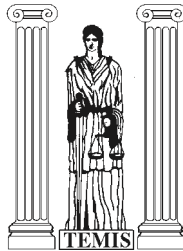
*Con la colaboración de*

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](mailto: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

	PÁG.
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 imponibles normativos .....	216
d) La sustitución en el procedimiento de comprobación y liquidación .....	219
e) Los delitos del sustituto .....	223
f) La duplicidad de hechos imponibles y el problema técnico de su interre-	
lación .....	223
g) Precisiones acerca de la estructura de los hechos imponibles .....	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 nor-	
mativos .....	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



2. Procedimiento fiscal y procedimiento penal .....	612
a) El doble procedimiento .....	612
b) La competencia en las cuestiones preliminares y los efectos vinculantes .....	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 procedimiento .....	646
3. La tutela jurídica en materia tributaria .....	650
4. Ejemplos de esquemas históricos en la configuración del contencioso tributario .....	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-institucional<sup>1</sup> 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 tributo<sup>2</sup>, 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 principios<sup>3</sup> 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.

<sup>1</sup> 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 *NVwZ*, 1985, pág. 398, e SELMER, "St. u. parafiskal. Sonderabgab.", en *GewArch*, 1981, pág. 41.

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

<sup>3</sup> 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 legislador<sup>4</sup>. El concepto legislativo de tributo, que está en continua evolución, si se contrapone con aquellos direccionamientos y límites es ilegítimo<sup>5</sup>, mientras que nunca podría serlo en cuanto a los espacios dejados libres<sup>6</sup> 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 constitucional<sup>7</sup>.

<sup>4</sup> Véase DE MITA, *App. di dir. trib.*, pág. 6.

<sup>5</sup> 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.

<sup>6</sup> 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.

<sup>7</sup> 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