

Los elementos del tributo

Irene Rovira Ferrer

PID_00189630

Material docente de la UOC

**Irene Rovira Ferrer**

Doctora en Derecho. Profesora de
Derecho Financiero y Tributario.
Universitat Oberta de Catalunya.

El encargo y la creación de este material docente han sido coordinados por la profesora: Ana María Delgado García (2012)

Primera edición: septiembre 2012

© Irene Rovira Ferrer

Todos los derechos reservados

© de esta edición, FUOC, 2012

Av. Tibidabo, 39-43, 08035 Barcelona

Diseño: Manel Andreu

Realización editorial: Eureka Media, SL

Depósito legal: B-21.589-2012



Los textos e imágenes publicados en esta obra están sujetos –excepto que se indique lo contrario– a una licencia de Reconocimiento-NoComercial-SinObraDerivada (BY-NC-ND) v.3.0 España de Creative Commons. Podéis copiarlos, distribuirlos y transmitirlos públicamente siempre que citéis el autor y la fuente (FUOC. Fundación para la Universitat Oberta de Catalunya), no hagáis de ellos un uso comercial y ni obra derivada. La licencia completa se puede consultar en <http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/es/legalcode.es>

Introducción

Tal y como indica su nombre, el objeto de estudio de la presente asignatura son los diferentes elementos que componen el tributo, es decir, los diversos aspectos que integran la principal fuente de ingresos de carácter público (“las prestaciones pecuniarias exigidas por una administración pública como consecuencia de la realización de un 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” -art. 2.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT)-).

Nota

En el "Glosario" encontraréis las definiciones de todos los términos relacionados con el material y el desarrollo de las siglas que en el mismo se presentan.

Así, tras contextualizar los tributos con el estudio de la denominada *relación jurídico-tributaria* (o, en otras palabras, del conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades que tienen lugar a consecuencia de la aplicación de los tributos), el módulo "El hecho imponible" se dedicará al análisis del hecho imponible, que es el elemento más importante que compone y configura este tipo de ingresos públicos. Al respecto, como se tendrá ocasión de ver, el hecho imponible constituye el fundamento de cualquier tributo y de él deriva la legitimación para su imposición, del mismo modo que es el que determina el resto de elementos tributarios y el que comporta, en el momento de su realización, el nacimiento la obligación tributaria principal.

Seguidamente, después de tratar determinados efectos jurídicos vinculados a este primer elemento (como el devengo o la exigibilidad de los tributos) y los diferentes presupuestos que lo delimitan de forma negativa (concretamente, las exenciones y los supuestos de no sujeción), en el módulo "Los sujetos del tributo" se analizarán los diferentes sujetos que pueden formar parte de la relación jurídico-tributaria, del mismo modo que se aprovechará su estudio para tratar la capacidad de obrar y la posibilidad de representación en el ámbito tributario, la responsabilidad tributaria y la sucesión de las deudas tributarias.

En tercer lugar, considerando que la consecuencia primordial de la realización del hecho imponible es el nacimiento de la obligación tributaria principal (o, como menciona el artículo 19 de la LGT, el pago de la cuota tributaria), el siguiente módulo se dedicará a "Los elementos de cuantificación del tributo", ya que el importe de la correspondiente cuota no siempre viene predeterminado por la normativa. Por consiguiente, cuando dicha cantidad no se encuentra prefijada, la Ley ofrece un conjunto de elementos que permiten su determinación, los cuales se concretan en la base imponible, la base liquidable, el tipo de gravamen y la cuota tributaria.

Asimismo, en este punto, se dedicará un análisis a la deuda tributaria, en tanto que resulta sustancial dejar claras las diferencias que plantea respecto a la cuota tributaria. Y de igual modo, aprovechando su íntima relación, se tratarán las garantías del crédito tributario, tanto por lo que respecta a su esencia y función como a sus diversas modalidades.

Finalmente, esta asignatura se cerrará con el estudio de la extinción de la deuda tributaria, y es que, a pesar de que su lógico final parezca el pago de la misma (puesto que, a fin de cuentas, consiste en una obligación de dar), existen otras causas que también comportan su conclusión.

En concreto, las formas de extinción de la deuda tributaria que se analizarán en el módulo "La extinción de la deuda tributaria" son seis: el pago (prestando especial atención a las diferentes formas de ingreso que podrán tener lugar), la prescripción (en la que, con el fin de obtener una visión completa de la misma, también se estudiará la que puede afectar a las obligaciones formales y a las responsabilidades del derecho sancionador), la compensación (tanto por lo que respecta a su configuración general como a sus modalidades específicas), la condonación (es decir, el perdón de la deuda tributaria) y, por último, la denominada baja provisional por insolvencia o insolvencia probada del deudor (ya que, a pesar de que, en puridad, solo comporte la baja provisional de los créditos tributarios, se aborda su regulación dentro de la sección de la LGT dedicada a las "Otras formas de extinción de la deuda tributaria").

Sin embargo, cierto es que no en todos los casos descritos se producirán los efectos naturales de dicha obligación pecuniaria (es decir, el ingreso por parte del deudor al acreedor del importe de la misma), sino que solo tendrán lugar con el pago o la compensación. Por consiguiente, solo en tales supuestos el deudor cumplirá realmente con su obligación, si bien en todas las situaciones señaladas desaparecerá el vínculo entre los sujetos de la relación obligacional.

Objetivos

Los principales objetivos que se pretenden alcanzar mediante el estudio de esta asignatura son los siguientes:

1. Comprender la relación jurídico-tributaria, conocer las diferentes obligaciones que la integran (materiales y formales) y dominar los rasgos esenciales de la obligación tributaria principal como núcleo de la misma.
2. Entender el concepto del hecho imponible de los tributos, reconocer sus funciones y saber analizar su estructura identificando los diferentes elementos y aspectos que lo componen.
3. Identificar el devengo de los diferentes tributos, dominar sus consecuencias jurídicas y distinguirlo de la exigibilidad de la obligación tributaria.
4. Entender y reconocer las exenciones tributarias y los supuestos de no sujeción.
5. Situar, en el marco general del Estado, los sujetos activos de la obligación tributaria.
6. Definir y conocer los caracteres y el régimen jurídico de cada una de las figuras que integran los obligados tributarios y delimitar la posición de los entes sin personalidad jurídica.
7. Conocer la configuración de la capacidad de obrar en materia tributaria y situar el régimen general de representación.
8. Entender la regulación de los diferentes supuestos de responsabilidad tributaria y conocer la sucesión de la deuda tributaria.
9. Comprender las funciones y las características esenciales de la base imponible, el sentido y las consecuencias de sus diferentes regímenes de determinación y su relación con la base liquidable.
10. Precisar la naturaleza del tipo de gravamen y entender su concepto y función.
11. Delimitar los conceptos de cuota íntegra, cuota líquida y cuota diferencial y tener clara su relación.

- 12.** Tener claro el procedimiento de cuantificación de los tributos y la lógica que mantienen los diferentes elementos para su cálculo.
- 13.** Conocer los componentes de la deuda tributaria y su régimen jurídico.
- 14.** Conocer los efectos de la extinción de la deuda tributaria y los diferentes motivos que pueden dar lugar a la misma.
- 15.** Delimitar las distintas formas de pago conociendo especialmente los diferentes medios y aspectos del pago en efectivo.
- 16.** Comprender el concepto de la prescripción y sus principales características, modalidades y efectos.
- 17.** Entender el sentido y la mecánica de la posibilidad de compensación de la deuda tributaria y delimitar sus diferentes modalidades.
- 18.** Conocer el sentido de la condonación y los principales requisitos para su procedencia.
- 19.** Comprender la auténtica naturaleza de la insolvencia probada del deudor como causa de extinción de la deuda tributaria y su relación con la prescripción.

Contenidos

Módulo didáctico 1

El hecho imponible

Irene Rovira Ferrer

1. La relación jurídico-tributaria
2. Concepto y funciones del hecho imponible
3. Elementos del hecho imponible
4. Los supuestos de no sujeción
5. Las exenciones tributarias
6. El devengo del tributo

Módulo didáctico 2

Los sujetos del tributo

Irene Rovira Ferrer

1. Los sujetos activos del tributo
2. Los obligados tributarios
3. La capacidad de obrar y la representación en el ámbito tributario
4. Los sujetos pasivos
5. El retenedor y los demás obligados a realizar pagos a cuenta
6. Los responsables tributarios
7. La sucesión de los tributos

Módulo didáctico 3

Los elementos de cuantificación del tributo

Irene Rovira Ferrer

1. La obligación tributaria principal
2. La base imponible
3. El tipo de gravamen
4. La cuota tributaria
5. La deuda tributaria
6. Las garantías del crédito tributario

Módulo didáctico 4

La extinción de la deuda tributaria

Irene Rovira Ferrer

1. El pago
2. La prescripción
3. La compensación
4. La condonación
5. La insolvencia probada del deudor

Glosario

AEAT Agencia Estatal de la Administración Tributaria

AJD Actos jurídicos documentados

apremio *m* Procedimiento administrativo que tiene por finalidad la ejecución sobre el patrimonio del obligado tributario.

base imponible *f* Magnitud cuantitativa que mide la dimensión de la realización del hecho imponible. Es un elemento de cuantificación del tributo.

base liquidable *f* Resultado de aplicar a la base imponible las reducciones previstas en la ley.

beneficio fiscal *m* Ausencia o minoración de gravamen con carácter particular.

CC. AA. Comunidades autónomas

CE Constitución española

compensación *f* Posibilidad de extinguir de la deuda tributaria contrarrestándola con créditos de los que sea titular el obligado tributario o, en determinados supuestos, un tercero.

condonación *f* Perdón total o parcial de la deuda tributaria.

contribución especial *f* Tributo 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 ejecución de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos.

contribuyente *m y f* Persona que realiza el hecho imponible y que tiene que soportar la carga tributaria.

cuota tributaria *f* Resultado de aplicar el tipo a la base o, en los tributos fijos, la cantidad fija que la Ley señala como cuantía del tributo.

declaración de crédito incobrable *f* Declaración administrativa según la cual se da de baja una deuda tributaria por no poder cobrarse tras la declaración de fallido de todos los obligados, ya sea por no poseer bienes o por ser estos insuficientes para cubrir el importe total de la deuda tributaria.

devengo *m* Momento en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal.

DGT Dirección General de Tributos

DNI Documento nacional de identidad

estimación de bases *f* Conjunto de procedimientos que se siguen para formar y calcular la base imponible.

exención *f* Supuesto de hecho previsto en la norma cuya verificación impide el nacimiento de la obligación tributaria aunque se haya realizado el hecho imponible.

hecho imponible *m* Supuesto de hecho previsto en la Ley cuya realización da lugar al nacimiento de la obligación tributaria principal (el pago de la cuota tributaria).

IAE Impuesto sobre actividades económicas

IBI Impuesto sobre bienes inmuebles

ICIO Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras

I+D+i Investigación y desarrollo e innovación tecnológica

IEE Impuestos especiales

IIVTNU Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana

impuesto *m* Tributo exigido sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente.

IP Impuesto sobre el patrimonio

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

ITPAJD Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados

IVA Impuesto sobre el valor añadido

IVTM Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica

LAECSP Ley de Acceso Electrónico de los Ciudadanos a los Servicios Públicos

LGT Ley General Tributaria

LIE Ley de Impuestos Especiales

LIP Ley del Impuesto sobre el Patrimonio

LIRPF Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

LISD Ley del Impuesto de sobre Sucesiones y Donaciones

LIVA Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido

LOFCA Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas

no sujeción *f* Delimitación negativa del hecho imponible con alcance general.

obligación tributaria de carácter formal *f* Deber que, sin tener carácter pecuniario, es impuesto por la normativa tributaria o aduanera a la Administración tributaria a los obligados tributarios (deudores o no del tributo) y cuyo cumplimiento está relacionado con el desarrollo de actuaciones o procedimientos tributarios o aduaneros.

obligación tributaria de carácter material *f* Deber consistente en una prestación pecuniaria a cargo de los obligados tributarios o de la Administración tributaria impuesto por la normativa tributaria o aduanera.

obligación tributaria principal *f* Deber consistente en el pago de la cuota tributaria.

obligado -a tributario -a *m y f* Aquel a quien se aplica el sistema tributario en su acepción más amplia, y que soporta la obligación de pago y/o de cualquier otro deber relacionado con la aplicación de los tributos.

OS Operaciones societarias

pago tributario *f* Ingreso a la Hacienda pública de una cantidad de dinero correspondiente a una obligación pecuniaria de la que esta es acreedora, cuyo efecto no será otro que la liberación del deudor por la parte liquidada.

período ejecutivo *m* Lapso temporal para pagar las deudas posteriores al período voluntario durante el cual la Administración podrá utilizar medios coactivos para cobrar la deuda.

período impositivo *m* Lapso temporal en el que se van formando y van teniendo lugar los distintos elementos que conforman el hecho imponible.

período voluntario *m* Lapso temporal que ofrece la normativa para el cumplimiento de una obligación tributaria, una vez transcurrido el cual se inicia el período ejecutivo.

prescripción *f* Imposibilidad de exigir el cumplimiento de una obligación tributaria o la responsabilidad derivada de la comisión de infracciones tributarias a causa de la inactividad durante el tiempo predeterminado por la ley.

RD Real Decreto

relación jurídico-tributaria *f* Conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades originados por la aplicación de los tributos.

repercutido -a *m y f* Sujeto obligado por la ley al pago de la obligación tributaria, pero no ante la Administración Tributaria, sino ante el sujeto pasivo, por medio del mecanismo de la repercusión legal.

responsable *m y f* Persona situada junto al sujeto pasivo en posición de garante y a quien la Administración se puede dirigir para obtener el pago de la deuda tributaria.

retenedor -a *m y f* Persona obligada a retener e ingresar a la Hacienda pública una parte de los pagos que hace a los sujetos pasivos.

RGGIT 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

RGR Reglamento general de recaudación

RIRPF Reglamento del impuesto de las personas físicas

RITPAJD Reglamento del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados

RIVA Reglamento del impuesto sobre el valor añadido

solidaridad tributaria *f* Concurrencia de varias personas de manera solidaria en la posición de obligado tributario, derivada de la realización conjunta del supuesto de hecho de la obligación.

sujeto pasivo *m y f* Persona obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias como contribuyente o sustituta de este.

sustituto -a *m y f* Sujeto pasivo a quien la Ley obliga a cumplir los deberes de la obligación tributaria en lugar del contribuyente, desplazándolo así de la obligación jurídico-tributaria.

SAN Sentencia de la Audiencia Nacional

STC Sentencia del Tribunal Constitucional

STS Sentencia del Tribunal Supremo

STSJ Sentencia del Tribunal Superior de Justicia

tarifa *f* Conjunto de tipos de gravamen aplicables a las distintas unidades o tramos de la base imponible, o en su caso liquidable, de un tributo.

tasa *f* Tributo cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o el desempeño de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o se realicen por el sector privado.

TC Tribunal Constitucional

tipo de gravamen *m* Cifra, coeficiente o porcentaje que se aplica a la base liquidable para obtener como resultado la cuota íntegra.

TEAC Tribunal Económico-Administrativo Central

TPO Transmisiones patrimoniales onerosas

tributo *m* Ingreso público que consiste 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.

TRLIS Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades

TRLITPAJD Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

TRLRHL Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales

TS Tribunal Supremo

Bibliografía

Módulo 1. El hecho imponible

Autores varios (2009). *Comentarios a la Ley General Tributaria* (2.^a ed.). Pamplona: Civitas.

Alonso González, L. M. (1997). *Devengo del tributo y período impositivo*. Madrid: Marcial Pons.

Calvo Ortega, R. (1974). "Las exenciones tributarias en la jurisprudencia". *Revista Española de Derecho Financiero* (núm. 37). Civitas.

Checa González, C. (1999). *Hecho imponible y sujetos pasivos: análisis jurisprudencial*. Valladolid: Lex Nova.

García Novoa, C. (1995). *Aplicación de la estimación indirecta de bases imponibles*. Madrid: Tecnos.

Herrera Molina, P. M. (1990). *La exención tributaria*. Madrid: Colex.

Martín Jiménez, A. J. (2000). "Notas sobre el concepto constitucional de tributo en la jurisprudencia reciente del TC". *Revista Española de Derecho Financiero* (núm. 106). Civitas.

Navas Vázquez, R. (1984). "La calificación del hecho imponible según el artículo 25 de la Ley General Tributaria". *Crónica Tributaria* (núm. 50).

Núñez Pérez, G. (1991). "Hecho imponible, no sujeción y exención". *Comentarios a la Ley General Tributaria*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

Palao Taboada, C. (1982). "Métodos y procedimientos de determinación de las bases imponibles". *Hacienda Pública Española* (núm. 79).

Ramallo Massanet, J. (1987). "Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria". *Revista Española de Derecho Financiero* (núm. 20).

Sainz de Bujanda, F. (1963). "Teoría jurídica de la exención tributaria". *Hacienda y Derecho* (vol. III). Madrid: IEP.

Sainz de Bujanda, F. (1966). "Análisis jurídico del hecho imponible". *Hacienda y Derecho* (vol. IV). Madrid: IEP.

Vicente-Arche Domínguez, F. (1960). "Consideraciones sobre el hecho imponible". *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública* (núm. 39).

Módulo 2. Los sujetos del tributo

Álvarez Martínez, J. (1995). *La representación en el ordenamiento tributario*. Madrid: Marcial Pons.

Baena, A. (1995). *El domicilio tributario en Derecho Español*. Pamplona: Aranzadi.

Bollo Arocena, M. C. (1981). *La repercusión en el Derecho tributario español*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

Bosch Cholbi, J. L. (2005). “Los responsables tributarios en la LGT 58/2003: Aspectos controvertidos”. *Tribuna fiscal: Revista Tributaria y Financiera* (núm. 173).

Cayón Galiardo, A. (1984). “Capacidad de obrar y representación en la Ley General Tributaria”. *Crónica Tributaria* (núm. 50).

Checa González, C. (1999). *Hecho imponible y sujetos pasivos: análisis jurisprudencial*. Valladolid: Lex Nova.

Cortés Domínguez, M. (1968). “Los sujetos de la obligación tributaria”. *Revista de Administración Pública* (núm. 48).

Delgado García, A. M. (1999). “Pluralidad de obligados al pago”. *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública* (núm. 254).

Delgado García, A. M. (2000). *La derivación de responsabilidades en la recaudación de los tributos*. Madrid: Marcial Pons.

Falcón y Tella, R. (1984). “La solidaridad tributaria”. *Crónica Tributaria* (núm. 50).

Galapero Flores, R. (2004). “La figura del responsable como obligado tributario en la Ley General Tributaria”. *Nueva Fiscalidad* (núm. 4).

Mazorra Manrique de Lara, S. (1994). *Los responsables tributarios*. Madrid: IEF/Marcial Pons.

Menéndez Moreno, A. (1991). “Los sujetos pasivos de la obligación tributaria”. *Comentarios a la LGT y líneas para su reforma* (vol. II). Madrid: IEF.

Menéndez Moreno, A. (1997). “La configuración de los obligados tributarios en el Derecho español”. *Temas Pendientes de Derecho Tributario*. Barcelona: Cedecs.

Navarro Egea, M. (2006). *El responsable tributario*. Madrid: Iustel.

Romero Plaza, C.; Serantes Peña, F. (2009). *Responsables y responsabilidad tributaria*. Madrid: Ciss.

Ruiz Hidalgo, C. (2009). *La responsabilidad tributaria en el alzamiento de bienes en la nueva LGT*. Madrid: Marcial Pons.

Módulo 3. Los elementos de cuantificación del tributo

Autores varios (2011). *Estudios de la Ley General Tributaria*. Valladolid: Lex Nova.

Alonso Murillo, F. (1998). *El tipo cero en el sistema impositivo español*. Madrid: McGraw-Hill.

Arranz de Andrés, C. (2006). *Las garantías reales del crédito tributario: aspectos sustantivos y procedimentales*. Cizur Menor, Navarra: Aranzadi.

Calero García, M. L. (1996). "La base imponible en el Derecho Tributario General". *Cuadernos de estudios empresariales. Servicio de Publicaciones de la Universidad Complutense de Madrid* (núm. 6).

García Caracuel, M. (2006). *La retención, el ingreso a cuenta y el pago fraccionado: nuevas obligaciones tributarias en la LGT*. Cizur Menor, Navarra: Aranzadi.

Martín Queralt, J.; Lozano Serrano, C.; Tejerizo López, J. M.; Casado Ollero, G. (2011). *Curso de derecho financiero y tributario*. Madrid: Civitas.

Menéndez Moreno, A. (2000). "La cuantificación de la deuda tributaria en el marco de la estructura del tributo". *Revista de información fiscal* (núm. 38).

Ruíz García, J. R. (1987). *La liquidación en el ordenamiento tributario*. Madrid: Civitas.

Sainz de Bujanda, F. (1979). *Lecciones de derecho financiero*. Madrid: Universidad Complutense.

Módulo 4. La extinción de la deuda tributaria

Calvo Ortega, R. (coord.) (2009). *La nueva Ley general tributaria*. Madrid: Thomson-Civitas.

Fernández Junquera, M. (2001). *La prescripción de la obligación tributaria: un estudio jurisprudencial*. Elcano, Navarra: Aranzadi.

Martín Queralt, J.; Lozano Serrano, C.; Tejerizo López, J. M.; Casado Ollero, G. (2011). *Curso de derecho financiero y tributario*. Madrid: Civitas.

Martínez Lafuente, A. (1983). "El tipo cero y las exenciones tributarias". *Hacienda Pública Española* (núm. 84).

Palao Taboada, C. y otros (2004). *Comentario sistemático a la Nueva Ley General Tributaria*. Madrid: Centro de Estudios Financieros.

Pedreira Menéndez, J. (2002). "La extinción de las deudas tributarias mediante la dación en pago". *Revista de Contabilidad y Tributación* (núms. 233-234).

Pérez Royo, F. (1975). "El pago de la deuda tributaria". *Revista Española de Derecho Financiero* (núm. 6).

Sánchez Blázquez, V. M. (2007). “La prescripción de las obligaciones tributarias”. *Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF)*.

Vicente-Arche Domingo, F. (1965). “Elementos cuantitativos de la obligación tributaria”. *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública* (núm. 60).