
Els elements del tribut

PID_00240986

Irene Rovira Ferrer

Material docent de la UOC



**Irene Rovira Ferrer**

Doctora en Dret. Professora de Dret financer i tributari. Universitat Oberta de Catalunya.

La revisió d'aquest material docent ha estat coordinada per la professora: Ana María Delgado García (2017)

Segona edició: febrer 2017

© Irene Rovira Ferrer

Tots els drets reservats

© d'aquesta edició, FUOC, 2017

Av. Tibidabo, 39-43, 08035 Barcelona

Disseny: Manel Andreu

Realització editorial: Oberta UOC Publishing, SL

Dipòsit legal: B-4.478-2017



Els textos i imatges publicats en aquesta obra estan subjectes –llevat que s'indiqui el contrari– a una llicència de Reconeixement-NoComercial-SenseObraDerivada (BY-NC-ND) v.3.0 Espanya de Creative Commons. Podeu copiar-los, distribuir-los i transmetre'ls públicament sempre que en citeu l'autor i la font (FUOC. Fundació per a la Universitat Oberta de Catalunya), no en feu un ús comercial i no en feu obra derivada. La llicència completa es pot consultar a <http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/es/legalcode.ca>

Introducció

Tal com indica el seu nom, l'objecte d'estudi d'aquesta assignatura són els diferents elements que componen el tribut, és a dir, els diversos aspectes que integren la principal font d'ingressos de caràcter públic. ("les prestacions pecuniàries exigides per una Administració pública com a conseqüència de la realització d'un supòsit de fet al qual la Llei vincula el deure de contribuir, amb la finalitat primordial d'obtenir els ingressos necessaris per al sosteniment de les despeses públiques" -art. 2.1 de la Llei 58/2003, de 17 de desembre, general tributària (LGT)-)

Així, després de contextualitzar els tributs amb l'estudi de la denominada *relació juridicotributària* (o, en altres paraules, del conjunt d'obligacions i deures, drets i potestats que tenen lloc a conseqüència de l'aplicació dels tributs), el primer mòdul es dedicarà a analitzar el fet imposable, que és l'element més important que compon i configura aquest tipus d'ingressos públics. Respecte d'això, com es tindrà ocasió de veure, el fet imposable constitueix el fonament de qualsevol tribut i se'n deriva la legitimació per a la seva imposició, de la mateixa manera que és el que determina la resta d'elements tributaris i el que comporta, en el moment de la seva realització, el naixement de l'obligació tributària principal.

Seguidament, després de tractar determinats efectes jurídics vinculats a aquest primer element (com ara la meritació o l'exigibilitat dels tributs) i els diferents pressupòsits que el delimiten de manera negativa (concretament, les exempcions i els supòsits de no-subjecció), en el segon mòdul s'analitzaran els diferents subjectes que poden formar part de la relació juridico-tributària, de la mateixa manera que se n'aprofitarà l'estudi per a tractar la capacitat d'obrar i la possibilitat de representació en l'àmbit tributari, la responsabilitat tributària i la successió dels deutes tributaris.

En tercer lloc, considerant que la conseqüència primordial de la realització del fet imposable és el naixement de l'obligació tributària principal (o, com esmenta l'article 19 de l'LGT, el pagament de la quota tributària), el tercer mòdul es dedicarà als elements de quantificació del tribut, ja que l'import de la quota corresponent no sempre està directament predeterminat per la normativa. Per tant, quan aquesta quantitat no està prefixada, la Llei ofereix un conjunt d'elements que en permeten la determinació, elements que es concreten en la base imposable, la base liquidable, el tipus de gravamen i la quota tributària.

Nota

En el "Glossari" trobareu les definicions de tots els termes relacionats amb el material i el desenvolupament de les sigles que s'hi presenten.

Així mateix, en aquest punt, es dedicarà una anàlisi al deute tributari, atès que resulta substancial deixar clares les diferències que planteja respecte a la quota tributària. I d'igual manera, aprofitant la seva íntima relació, es tractaran les garanties del crèdit tributari, tant pel que fa a la seva essència i funció com a les seves diverses modalitats.

Finalment, aquesta assignatura es tancarà amb l'estudi de l'extinció del deute tributari, i és que, malgrat que el seu lògic final sembli el pagament d'aquest deute (atès que, al cap i a la fi, consisteix en una obligació de donar), hi ha altres causes que també en comporten la conclusió.

En concret, les formes d'extinció del deute tributari que s'analitzaran en el quart mòdul són sis: el pagament (on es prestarà una especial atenció a les diferents formes d'ingrés que poden tenir lloc), la prescripció (en la qual, amb la finalitat d'obtenir-ne una visió completa, també s'estudiarà la que pot afectar les obligacions formals i les responsabilitats del dret sancionador), la compensació (tant pel que fa a la seva configuració general com a les seves modalitats específiques), la condonació (és a dir, el perdó del deute tributari) i, finalment, la denominada *baixa provisional per insolvència o insolvència provada del deutor* (ja que, malgrat que, clarament, només comporti la baixa provisional dels crèdits tributaris, se n'aborda la regulació dins de la secció de l'LGT dedicada a les "Altres formes d'extinció del deute tributari").

No obstant això, és cert que no en tots els casos descrits es produiran els efectes naturals d'aquesta obligació pecuniària (és a dir, l'ingrés per part del deutor al creditor de l'import del deute), sinó que només tindran lloc amb el pagament o la compensació. Per tant, només en aquests supòsits el deutor compleix realment la seva obligació, si bé en totes les situacions assenyalades desapareix el vincle entre els subjectes de la relació obligacional.

Objectius

Els objectius principals que es pretenen assolir mitjançant l'estudi d'aquesta assignatura són els següents:

- 1.** Comprendre la relació juridicotributària, conèixer les diferents obligacions que la integren (materials i formals) i dominar els trets essencials de l'obligació tributària principal com a nucli d'aquesta relació.
- 2.** Entendre el concepte del fet imposable dels tributs, reconèixer-ne les funcions i saber-ne analitzar l'estructura identificant els diferents elements i aspectes que el componen.
- 3.** Identificar la meritació dels diferents tributs, dominar-ne les conseqüències jurídiques i distingir-la de l'exigibilitat de l'obligació tributària.
- 4.** Entendre i reconèixer les exempcions tributàries i els supòsits de no-subjecció.
- 5.** Situar, en el marc general de l'Estat, els subjectes actius de l'obligació tributària.
- 6.** Definir i conèixer els caràcters i el règim jurídic de cadascuna de les figures que integren els obligats tributaris i delimitar la posició dels ens sense personalitat jurídica.
- 7.** Conèixer la configuració de la capacitat d'obrar en matèria tributària i situar el règim general de representació.
- 8.** Entendre la regulació dels diferents supòsits de responsabilitat tributària i conèixer la successió del deute tributari.
- 9.** Comprendre les funcions i les característiques essencials de la base imposable, el sentit i les conseqüències dels seus diferents règims de determinació i la seva relació amb la base liquidable.
- 10.** Precisar la naturalesa del tipus de gravamen i entendre'n el concepte i la funció.
- 11.** Delimitar els conceptes de quota íntegra, quota líquida i quota diferencial i tenir clara la seva relació.

- 12.** Tenir clar el procediment de quantificació dels tributs i la lògica que mantenen els diferents elements per al seu càlcul.
- 13.** Identificar els components del deute tributari i el seu règim jurídic.
- 14.** Conèixer els efectes de l'extinció del deute tributari i els diferents motius que poden donar-hi lloc.
- 15.** Delimitar les diferents formes de pagament i conèixer especialment els diferents mitjans i aspectes del pagament en efectiu.
- 16.** Comprendre el concepte de la prescripció i les seves principals característiques, modalitats i efectes.
- 17.** Entendre el sentit i la mecànica de la possibilitat de compensació del deute tributari i delimitar-ne les diferents modalitats.
- 18.** Conèixer el sentit de la condonació i els principals requisits per a la seva procedència.
- 19.** Comprendre l'autèntica naturalesa de la insolvència provada del deutor com a causa d'extinció del deute tributari i la seva relació amb la prescripció.

Continguts

Mòdul didàctic 1

El fet imposable

Irene Rovira Ferrer

1. La relació juridicotributària
2. Concepte i funcions del fet imposable
3. Elements del fet imposable
4. Els supòsits de no-subjecció
5. Les exempcions tributàries
6. La meritació del tribut

Mòdul didàctic 2

Els subjectes del tribut

Irene Rovira Ferrer

1. Els subjectes actius del tribut
2. Els obligats tributaris
3. La capacitat d'obrar i la representació en l'àmbit tributari
4. Els subjectes passius
5. El retenidor i els altres obligats a fer pagaments a compte
6. Els responsables tributaris
7. La successió dels tributs

Mòdul didàctic 3

Els elements de quantificació del tribut

Irene Rovira Ferrer

1. L'obligació tributària principal
2. La base imposable
3. El tipus de gravamen
4. La quota tributària
5. El deute tributari
6. Les garanties del crèdit tributari

Mòdul didàctic 4

L'extinció del deute tributari

Irene Rovira Ferrer

1. El pagament
2. La prescripció
3. La compensació
4. La condonació
5. La insolvència provada del deutor

Glossari

AEAT Agència Estatal de l'Administració Tributària

AJD Actes jurídics documentats

base imposable *f* Magnitud quantitativa que mesura la dimensió de la realització del fet imposable. És un element de quantificació del tribut.

base liquidable *f* Resultat d'aplicar a la base imposable les reduccions previstes en la Llei.

benefici fiscal *m* Absència o minoració de gravamen amb caràcter particular.

CA Comunitats autònomes

CE Constitució espanyola

compensació *f* Possibilitat d'extingir el deute tributari contrarestant-lo amb crèdits dels quals sigui titular l'obligat tributari (o, en determinats supòsits, un tercer).

condonació *f* Perdó total o parcial del deute tributari.

constreyniment *m* Procediment administratiu que té com a finalitat l'execució sobre el patrimoni de l'obligat tributari.

contribució especial *f* Tribut en el qual el fet imposable consisteix a obtenir per part de l'obligat tributari un benefici o un augment de valor dels seus béns com a conseqüència de l'execució d'obres públiques o de l'establiment o ampliació de serveis públics.

contribuent *m i f* Persona que realitza el fet imposable i que ha de suportar la càrrega tributària.

declaració de crèdit incobrable *f* Declaració administrativa segons la qual es dóna de baixa un deute tributari per no poder cobrar-se després de la declaració de fallit de tots els obligats, ja sigui perquè no posseeixen béns o pel fet que aquests són insuficients per a cobrir l'import total del deute tributari.

DGT Direcció General de Tributs

DNI Document nacional d'identitat

estimació de bases *f* Conjunt de procediments que se segueixen per a formar i calcular la base imposable.

exempció *f* Supòsit de fet previst en la norma que, quan es materialitza, impedeix el naixement de l'obligació tributària encara que s'hagi realitzat el fet imposable.

fet imposable *m* Supòsit de fet previst en la Llei que, quan es materialitza, dóna lloc al naixement de l'obligació tributària principal (el pagament de la quota tributària).

IAE Impost sobre activitats econòmiques

IBI Impost sobre béns immobles

ICIO Impost sobre construccions, instal·lacions i obres

IE Impuestos especiales

IIVTNU Impost sobre l'increment del valor dels terrenys de naturalesa urbana

impost *m* Tribut exigít sense contraprestació constituít per un fet imposable basat en negocis, actes o fets que posen de manifest la capacitat econòmica del contribuent.

IP Impost sobre el patrimoni

IRNR Impost sobre la renda de no residents

IRPF Impost sobre la renda de les persones físiques

IS Impost sobre societats

ISD Impost sobre successions i donacions

ITPAJD Impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats

IVA Impost sobre el valor afegit

IVTM Impost sobre vehicles de tracció mecànica

LAECSP Llei d'accés electrònic dels ciutadans als serveis públics

LGT Llei general tributària

LIE Llei d'impostos especials

LIP Llei de l'impost sobre el patrimoni

LIRPF Llei de l'impost sobre la renda de les persones físiques

LISD Llei de l'impost sobre successions i donacions

LIVA Llei de l'impost sobre el valor afegit

LOFCA Llei orgànica de finançament de les comunitats autònomes

meritació *m* Moment en el qual es produeix el naixement de l'obligació tributària.

no-subjecció *m* Delimitació negativa del fet imposable amb abast general.

obligació tributària de caràcter formal *f* Deure que, sense tenir caràcter pecuniari, és imposat per la normativa tributària o duanera a l'Administració tributària o als obligats tributaris (deutors o no del tribut), el compliment del qual està relacionat amb el desenvolupament d'actuacions o procediments tributaris o duaners.

obligació tributària de caràcter material *f* Deure consistent en una prestació pecuniària a càrrec dels obligats tributaris o de l'Administració tributària imposat per la normativa tributària o duanera.

obligació tributària principal *f* Deure consistent en el pagament de la quota tributària.

obligat -ada tributari -ària *m i f* Aquell a qui s'aplica el sistema tributari en la seva accepció més àmplia, i que suporta l'obligació de pagament i/o de qualsevol altre deure relacionat amb l'aplicació dels tributs.

OS Operacions societàries

pagament tributari *f* Ingrés a la Hisenda pública d'una quantitat de diners corresponent a una obligació pecuniària del qual aquesta és creditora, l'efecte del qual no és altre que l'alliberament del deutor per la part liquidada.

període executiu *m* Lapse temporal per a pagar els deutes posteriors al període voluntari durant el qual l'Administració pot utilitzar mitjans coactius per a cobrar el deute.

període impositiu *m* Lapse temporal en el qual es van formant i van tenint lloc els diferents elements que conformen el fet imposable.

període voluntari *m* Lapse temporal que ofereix la normativa per al compliment d'una obligació tributària, un cop transcorregut el qual s'inicia el període executiu.

prescripció *f* Impossibilitat d'exigir el compliment d'una obligació tributària o la responsabilitat derivada de la comissió d'infraccions tributàries a causa de la inactivitat durant el temps predeterminat per la Llei.

quota tributària *f* Resultat d'aplicar el tipus a la base o, en els tributs fixos, la quantitat fixa que la Llei assenyala com a quantia del tribut.

RD Reial decret

R+D+I Recerca i desenvolupament i innovació tecnològica

relació juridicotributària *f* Conjunt d'obligacions i deures, drets i potestats originats per l'aplicació dels tributs.

repercutit -ida *m i f* Subjecte obligat per la Llei a pagar l'obligació tributària, però no davant l'Administració tributària, sinó davant el subjecte passiu, per mitjà del mecanisme de la repercussió legal.

responsable *m i f* Persona situada al costat del subjecte passiu en posició de garant i a qui l'Administració es pot dirigir per obtenir el pagament del deute tributari.

retenidor -a *m i f* Persona obligada a retenir i ingressar a la Hisenda pública una part dels pagaments que fa als subjectes passius.

RGGIT Reglament general de les actuacions i els procediments de gestió i inspecció tributària i de desenvolupament de les normes comunes dels procediments d'aplicació dels tributs

RGR Reglament general de recaptació

RIRPF Reglament de l'impost de les persones físiques

RITPAJD Reglament de l'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats

RIVA Reglament de l'impost sobre el valor afegit

solidaritat tributària *f* Concurrència de diverses persones de manera solidària en la posició d'obligat tributari, derivada de la realització conjunta del supòsit de fet de l'obligació.

subjecte passiu *m i f* Persona obligada al compliment de les prestacions tributàries com a contribuent o substituta d'aquest.

substitut -a *m i f* Subjecte passiu a qui la Llei obliga a complir els deures de l'obligació tributària en lloc del contribuent, de manera que és desplaçat així de l'obligació juridicotributària.

SAN Sentència de l'Audiència Nacional

STC Sentència del Tribunal Constitucional

STS Sentència del Tribunal Suprem

STSJ Sentència del Tribunal Superior de Justícia

tarifa *f* Conjunt de tipus de gravamen aplicables a les diferents unitats o trams de la base imposable (o, si escau, liquidable) d'un tribut.

taxa *f* Tribut en el qual el fet imposable consisteix en la utilització privativa o l'aprofitament especial del domini públic, la prestació de serveis o el desenvolupament d'activitats en règim de dret públic que es refereixin, que afectin o que beneficiïn de manera particular l'obligat tributari, quan els serveis o activitats no siguin de sol·licitud o recepció voluntària per als obligats tributaris o no els presti o realitzi el sector privat.

TC Tribunal Constitucional

TEAC Tribunal Econòmic Administratiu Central

tipus de gravamen *m* Xifra, coeficient o percentatge que s'aplica a la base liquidable per a obtenir com a resultat la quota íntegra.

tribut *m* Ingrés públic que consisteix en prestacions pecuniàries exigides per una administració pública com a conseqüència de la realització del supòsit de fet al qual la Llei vincula el deure de contribuir amb la finalitat primordial d'obtenir els ingressos necessaris per al sosteniment de les despeses públiques.

TPO Transmissions patrimonials oneroses

TRLIS Text refós de la llei de l'impost sobre societats

TRLITPAJD Text refós de la llei de l'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats

TRLRHL Text refós de la llei reguladora de les hisendes locals

TS Tribunal Suprem

Bibliografía

Mòdul 1. El fet imposable

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.

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

López Espadafor, C. M. (2011). "Nuevos aspectos en el elemento subjetivo del hecho imponible", *Revista Española de Derecho Financiero* (núm. 150).

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.

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

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).

Mòdul 2. Els subjectes de tribut

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.

Mòdul 3. Els elements de quantificació del tribut

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* (núm. 6). Servicio de Publicaciones de la Universidad Complutense de Madrid.

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

Martín Queralt, J.; Lozano Serrano, C.; Tejerizo López, J. M.; Casado Ollero, G. (2016). *Curso de derecho financiero y tributario*. Madrid: Tecnos.

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.

Mòdul 4. L'extinció del deute tributari

Blanco Beltrán, A. (2015). "Análisis de ciertos aspectos de la prescripción de la obligación tributaria". *Revista CADE: doctrina y jurisprudencia* (núm. 30).

Barrachina Juan, E. (2016). "Extinción de la deuda tributaria: pago en especie". *Consell Obert: Recull informatiu del Consell General de Col·legis de Graduats Socials de Catalunya* (núm. 316).

Martín Queralt, J.; Lozano Serrano, C.; Tejerizo López, J. M.; Casado Ollero, G. (2016). *Curso de derecho financiero y tributario*. Madrid: Tecnos.

Moya-Angeler Sánchez, J. (2012). "La prescripción tributaria". *Diario La Ley* (núm. 7814).

Palao Taboada, C. i altres (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* (núm. 233-234).

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

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

