

BLOQUE VI. TEMA 5.

LOS TRIBUTOS: CONCEPTO, FINES Y CLASES.

LA RELACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA.

EL HECHO IMPONIBLE Y LAS EXENCIONES.

EL DEVENGO.

BASE IMPONIBLE Y BASE LIQUIDABLE.

REGÍMENES DE DETERMINACIÓN O ESTIMACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE.

CUOTA Y DEUDA TRIBUTARIA.

I. LOS TRIBUTOS: CONCEPTO, FINES Y CLASES.

A) CONCEPTO LEGAL

De acuerdo con el Art. 2.1 LGT (Ley 58/03, de 17 diciembre), los tributos son aquellos **ingresos públicos** que consisten en **prestaciones pecuniarias** exigidas por una **Administración pública** como consecuencia de la **realización del supuesto de hecho** al que la ley vincula el deber de contribuir, con el **fin primordial** de obtener los ingresos necesarios para el **sostenimiento de los gastos públicos**.

Se pueden señalar como **características de los tributos**:

- 1) Son los **ingresos de derecho público más importantes** tanto cualitativa como cuantitativamente.
- 2) Es una **prestación coactiva**, limitada constitucionalmente por los principios de legalidad y de capacidad de pago.
- 3) El tributo grava una determinada manifestación de **capacidad económica**, (art.31.1 CE).
- 4) **Prestación pecuniaria**, consistente en un ingreso de dinero.
- 5) El tributo **no constituye la sanción de un ilícito**.
- 6) **No tiene carácter confiscatorio**.

B) FINES DE LOS TRIBUTOS

El art. 2.1 LGT, señala en relación con los fines de los tributos, que 1) **además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos**, 2) **podrán servir como instrumentos de la política económica general** y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la CE".

C) CLASIFICACIÓN DE LOS TRIBUTOS

La clasificación más importante se recoge en el **Art. 2.2 LGT**, "Los tributos, cualquiera que sea su denominación, se clasifican en **tasas, contribuciones especiales e impuestos**".

1.- LAS TASAS.

El **art 2.2 a) LGT** define las tasas como **tributos cuyo hecho imponible** consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del **dominio público**, la **prestación de servicios o la realización de actividades** en régimen de Derecho público que se 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 realicen por el sector privado.

Su importe debe tender a **cubrir el coste del servicio, sin poder excederlo en su conjunto (art.19 LTPP)**.

(LTPP=Ley de Tasas y Precios Públicos)

2.- LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES

El **Art 2.2 b) LGT** señala que "Las **contribuciones especiales** son aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes, como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos".

Como características de las contribuciones especiales destacamos:

La nota distintiva de las contribuciones especiales respecto al resto de tributos radica en el **hecho imponible**.

- a) **Del impuesto** se diferencian en que en la contribución hay **siempre una actividad administrativa**.
- b) **De la tasa** se distingue por el hecho de que, en la Contribución Especial la actividad administrativa va dirigida **a la satisfacción de un interés general**, y no al de un solo sujeto, a diferencia de la tasa.

Las contribuciones especiales en nuestro actual sistema sólo tienen aplicación en la esfera de las Haciendas Locales.

El **art.31 LRHL** señala **reglas de formación de la base imponible**:

- a) La base no podrá exceder del 90% del coste soportado,
- b) El coste se forma por todos los conceptos incluidos el financiero y minorado en el importe de las subvenciones recibidas por la entidad para la actividad.
- c) **Su reparto** podrá realizarse función de módulos de reparto como metros lineales de fachada o valor catastral, o de acuerdo con criterios específicos, como en los casos de obras para el servicio de extinción de incendios o de galerías subterráneas.

3.- LOS IMPUESTOS

Art. 2.2.c) LGT Los impuestos son **tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente**.

Clasificación.

a) Directos o indirectos.

- **Directos:** Gravan manifestaciones directas de la capacidad económica del individuo como la posesión de un patrimonio o la obtención de una renta.
- **Indirectos:** someten a tributación manifestaciones indirectas de capacidad económica, como sucede con la circulación o el consumo de la riqueza. Son susceptibles de repercusión.

b) Personales o reales:

- **Personales:** el hecho imponible viene establecido con referencia a una persona determinada.
- **Reales:** El **presupuesto objetivo se determina**, sin ponerlo en relación con una persona en concreto.

c) Subjetivos y Objetivos

- En los **impuestos subjetivos** se tienen en cuenta para fijar su cuantía, las circunstancias personales del obligado al pago.
- En los **impuestos objetivos** dichas circunstancias no son tenidas en cuenta.

d) Periódicos o instantáneos:

- Los **impuestos periódicos** son aquellos que tienen un hecho imponible duradero, fraccionado por la ley de forma que a cada periodo impositivo le corresponde una obligación tributaria autónoma.
- Los **instantáneos** son aquellos cuyo hecho imponible es un acto aislado que se agota con su propia realización.

e) Analíticos y sintéticos.

- En los analíticos la BI se determina por cada fuente de renta.
- En los sintéticos, la BI se determina en su conjunto.

f) Estatales, locales y autonómicos.

II. LA RELACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA.

A) CONCEPTO

De acuerdo con el **Art 17.1 LGT** “se entiende por relación jurídico tributaria el conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades originados por la aplicación de los tributos”.

Art. 17.2 LGT de la relación jurídico-tributaria pueden derivarse

- 1) **Obligaciones materiales y formales** para el obligado tributario y para la Administración.
- 2) **Sanciones** tributarias en caso de incumplimiento.

Art. 17.3 LGT

Son **obligaciones tributarias materiales**:

- a) las de **carácter principal**,
- b) las de realizar **pagos a cuenta**,
- c) las establecidas entre particulares resultantes del tributo y
- d) las **accesorias**:
 - obligaciones de satisfacer el interés de demora.
 - los recargos por declaración extemporánea (art 27 LGT)
 - los recargos del período ejecutivo, (art 28 LGT)
 - otras que imponga la ley.
 - No son accesorias las sanciones. Estas forman una obligación autónoma.

Son **obligaciones tributarias formales** las definidas en el artículo 29.1 LGT, entre otras:

- la presentación de declaraciones censales,
- la utilización del NIF,
- la llevanza de registros y libros de contabilidad,
- la expedición de facturas.

Art. 17.4 LGT. En el marco de la asistencia mutua podrán establecerse obligaciones tributarias a los obligados tributarios, cualquiera que sea su objeto, de acuerdo con lo establecido en el artículo 29 bis de esta Ley.

Art. 17.5 LGT Los elementos constitutivos de la obligación tributaria **no podrán ser alterados por actos o convenios** de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas.

B) CONTENIDO DE LA RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA:

- a) La **relación jurídico-tributaria se diferencia de la obligación tributaria** por sus sujetos ya que en la relación jurídico-tributaria pueden participar personas distintas de los sujetos activo y pasivo.
- a) Es una **relación que nace de la Ley**, (art.31.3 CE), con independencia de la voluntad de las partes.
- b) Es una **relación de Derecho Público**.
- c) Es una relación en la que rige el principio de **indisponibilidad**, tanto en la falta de efectos de los pactos entre particulares (artículo 17.4) como en la **indisponibilidad del crédito tributario (Art 18 LGT)**.
- d) y por último es una **obligación de dar**, cuyo objeto principal es una suma de dinero.

III. EL HECHO IMPONIBLE Y LAS EXENCIONES.

A) HECHO IMPONIBLE

Por su parte, el **art 20 LGT** define el **hecho imponible**, dentro de la regulación de la obligación tributaria principal como “el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal”.

Añade el **art.20.2 LGT** que la ley podrá complementar la **delimitación del hecho imponible** mediante la mención de **supuestos de no sujeción**.

B) EXENCIONES

Para finalizar el análisis de la obligación tributaria principal, las **EXENCIONES Art 22 LGT** son “supuestos en que, a pesar de realizarse el hecho imponible, la ley exime del cumplimiento de la OBLIGACIÓN TRIBUTARIA principal.”

Se diferencian de los **SUPUESTOS DE NO SUJECIÓN** en los que **no llega a nacer la obligación tributaria** por **no producirse el hecho imponible**.

Existen distintas clasificaciones de las exenciones, pero la más importante es la que distingue entre:

- **Exenciones Objetivas**, son las que se establecen en relación con algún presupuesto objetivo de la obligación tributaria, (por ejemplo, las que se establecen en el IRPF en relación con determinadas rentas, en el art 7 LIR-PF).
- **Exenciones Subjetivas**, son las que se establecen en relación a determinados sujetos pasivos, que quedan de este modo exonerados del pago del tributo (p.ej las establecidas a favor del Estado, CCAA y Entidades Locales).

Por otro lado, el establecimiento de exenciones está **rigurosamente sujeto al principio de reserva de Ley** (Art 8 LGT)

IV. EL DEVENGO.

De acuerdo con el **Art 21 LGT** el devengo es “el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal.

La fecha del devengo determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, salvo que la ley de cada tributo disponga lo contrario.”

En cuanto a su relación con la exigibilidad del tributo, el **Art 21.2 LGT** señala que “la ley propia de cada tributo podrá establecer la exigibilidad de la Obligación Tributaria en un momento distinto al del devengo del tributo.”

V. LA BASE IMPONIBLE Y LA BASE LIQUIDABLE.

Entrando ya en los Elementos de cuantificación de la obligación tributaria, el **art. 19 LGT** señala que “la obligación tributaria principal tiene por objeto el pago de la deuda tributaria”.

A este respecto, el **Art 49 LGT** señala que “la obligación tributaria principal y la obligación de realizar pagos a cuenta se determinarán a partir de las bases tributarias, los tipos de gravamen y los demás elementos previstos en la LGT, según disponga la ley de cada tributo.”

Todos estos elementos de cuantificación están presididos por el **principio de reserva de ley**, (art.8 LGT).

A) LA BASE IMPONIBLE:

1.- CONCEPTO

Se define la Base Imponible en **el Art. 50.1 LGT** como “la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible”.

2.- CLASES DE BASE IMPONIBLE

Se pueden distinguir varias clases de base imponible:

- a) **Monetarias y no monetarias:** Según la valoración sea en dinero o aplicando unidades monetarias sobre unidades físicas (por ejemplo, euros/litro).
- b) **Unitarias (o agregadas) y desagregadas:** Según se aplique un único tipo de gravamen sobre toda la Base Imponible o se descomponga para aplicar diversos tipos (por ejemplo, Renta General y Renta del Ahorro en IRPF).

B) LA BASE LIQUIDABLE. (BL= BI-reducciones)

1.- CONCEPTO

De acuerdo con el **Art. 54 LGT:** "La base liquidable es la magnitud resultante de **practicar, en su caso, en la BI las reducciones establecidas en la ley**".

La BI coincidirá con la Base Liquidable cuando no hayan de practicarse reducciones en la BI. Las reducciones pueden existir o no.

Las reducciones, pueden definirse como minoraciones que se practican en la base imponible con el fin de alcanzar determinadas finalidades mediante el impuesto de que se trate.

Pueden atender a:

- 1) **Incentivos fiscales** con objetivos de política económica
- 2) **Mínimos exentos o bonificaciones** por razón de la cuantía.
- 3) **Atender a circunstancias personales y familiares.**
- 4) Motivaciones **técnicas como** evitar situaciones de sobreimposición, o doble imposición.

Si los beneficios fiscales se establecen en la Base se llaman **reducciones** y si se establecen en la cuota se llaman **deducciones**.

Las reducciones en los impuestos progresivos hacen que disminuya su progresividad. Por ello, la elección por el Legislador entre una clase y otra obedece a criterios de política tributaria.

VI. REGÍMENES DE DETERMINACIÓN O ESTIMACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE.

C) REGÍMENES DE DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE.

Art. 50.2 LGT, "la base imponible podrá determinarse por los siguientes métodos: 1) Estimación **directa**. 2) Estimación **objetiva**. 3) Estimación **indirecta**".

1.- ESTIMACIÓN DIRECTA.

De acuerdo con el **Art. 51 LGT:** "Es el régimen general de determinación de la BI y **podrá utilizarse por el contribuyente y por la AT** de acuerdo con lo dispuesto en la normativa de cada tributo.

A estos efectos, **la AT utilizará** las declaraciones o documentos presentados, los datos consignados en libros y registros consignados administrativamente y en los demás documentos, justificantes y datos que tengan relación con los elementos de la obligación tributaria".

La característica definitoria de la ED es la de que, al **efectuarse con base a datos reales**, es el **método que mejor se adecua a medir la capacidad real** del sujeto pasivo.

Supone **elevados costes indirectos de gestión** para los contribuyentes derivados de la necesidad de conservar y llevar unos registros.

2.- ESTIMACIÓN OBJETIVA (O POR MÓDULOS).

Por su parte, el **Art. 50.3 LGT** señala que "la ley podrá establecer los supuestos en que sea de aplicación el método de **estimación objetiva**, que tendrá, en todo caso, **carácter voluntario** para los obligados tributarios".

El régimen de estimación objetiva, de acuerdo con el Art.52 LGT "podrá utilizarse para la determinación de la BI mediante la aplicación de las magnitudes, índices, módulos o datos previstos en la normativa propia de cada tributo"

Características de este método:

- 1) Es de carácter voluntario,**
- 2) Requiere previsión expresa de la ley propia de cada tributo,**
- 3) Consiste en la atribución de un rendimiento neto** a determinados signos, índices y módulos (número de empleados, metros cuadrados de local).
- 4) Su principal finalidad es minorar los costes indirectos** de gestión tributaria para pequeños contribuyentes.
- 5) Se aplica a actividades empresariales que determine el Ministerio de Hacienda través de OM.**
- 6) Se limita en nuestro ordenamiento actual:**
 - a) régimen de estimación Objetiva en IRPF, que se aplicará en coordinación con el régimen simplificado del IVA** y determinados regímenes especiales de IVA como el de minoristas (recargo equivalencia) o el Régimen Especial de agricultura.
 - b) En el IS a las entidades navieras en función del tonelaje.**

3.- ESTIMACIÓN INDIRECTA.

Finalmente, en relación con la Estimación Indirecta, el **Art 50.4 LGT:** señala que tendrá carácter subsidiario respecto de los demás métodos de determinación y se aplicará cuando se produzca alguna de las circunstancias previstas en el **Art 53 LGT.**

Supuestos en que procede: **Art. 53 LGT:** "El método de EI se aplicará cuando la AT no pueda disponer de los datos necesarios para la determinación completa de la BI como consecuencia de:

- 1) Falta de presentación de declaraciones o presentación de declaraciones incompletas o inexactas.**
- 2) Resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación inspectora.**
- 3) Incumplimiento sustancial de las obligaciones contables** o registrales.
- 4) Desaparición o destrucción, aun por causa de fuerza mayor,** de los libros y registros contables o de los justificantes de las operaciones anotadas en los mismos.

El procedimiento para la aplicación de este método se contiene en el art 158 LGT

VII. CUOTA Y DEUDA TRIBUTARIA

A) TIPO DE GRAVAMEN

Una vez determinada y cuantificada la Base Imponible y antes de exponer la Cuota Tributaria, es necesario señalar que **el tipo de gravamen, Art. 55 LGT:** es la **cifra, coeficiente o porcentaje** que se aplica a la **Base Liquidable** para obtener como resultado **la cuota íntegra**".

Podemos distinguir:

- 1) Tipos progresivos,** que aumentan conforme aumenta la base liquidable.
- 2) Tipos constantes,** que no varían aunque varíe la base imponible.
- 3) Tipos regresivos,** que disminuyen conforme aumenta la base liquidable.

La tarifa es el conjunto de tipos de gravamen aplicables a las distintas unidades o tramos de base liquidable en un tributo determinado, por ejemplo, el IRPF.

B) LA CUOTA TRIBUTARIA.

Es la cantidad a satisfacer a la Hacienda Pública como resultado de la aplicación de un determinado tributo.

La Cuota no siempre coincide con el resultado de aplicar el tipo a la Base Liquidable, ya que la ley del impuesto puede disponer que se practiquen **deducciones en la cuota** inicialmente calculada.

Así pues, se debe diferenciar entre **cuota íntegra, cuota líquida y cuota diferencial**.

1.-CUOTA INTEGRADA

Art 56.1 LGT, la **cuota íntegra** se determinará de dos posibles formas:

1) **Aplicando el tipo de gravamen a la base liquidable.**

2) **Según una cantidad fija señalada al efecto.**

Art 56.3 El importe de la Cuota Íntegra **debe reducirse de oficio** cuando de la aplicación de los tipos de gravamen resulte que a un incremento de la base corresponde una porción de cuota superior a dicho incremento, debiendo la reducción comprender, al menos, dicho exceso (**reducción por error de salto**).

Art 56.4 La cuota íntegra **podrá modificarse** mediante la **aplicación de las reducciones o límites** que la ley de cada tributo establezca en cada caso.

2.-CUOTA LÍQUIDA

Art 56.5 La **cuota líquida** será el resultado de aplicar sobre la cuota íntegra las **deducciones, bonificaciones, adiciones o coeficientes previstos**, en su caso, en la ley de cada tributo.

3.-CUOTA DIFERENCIAL

Conforme al **Art 56.6** La **cuota diferencial** será el resultado de **minorar la cuota líquida en el importe de las deducciones, pagos fraccionados, retenciones e ingresos a cuenta** conforme a la normativa de cada tributo.

C) LA DEUDA TRIBUTARIA

Para finalizar el tema, el **Art. 58.1 LGT** señala que "**la deuda tributaria** estará constituida **por la cuota o cantidad a ingresar** que resulte de la obligación tributaria principal o de las de realizar pagos a cuenta".

El **art. 58.2 LGT**, establece que **además** la deuda tributaria estará integrada **en su caso** por:

- a) **El interés de demora.**
- b) **Los recargos por declaración extemporánea.**
- c) **Los recargos del período ejecutivo.**
- d) **Los recargos exigibles legalmente** sobre las bases o las cuotas, a favor del Tesoro o de otros Entes Públicos."

58.3 LGT Las sanciones tributarias **no formarán parte de la deuda tributaria**, si bien serán objeto de recaudación mediante las normas contenidas en la LGT.

Ya expuesta anteriormente la Cuota, finalizaremos el tema con la exposición del resto de elementos integrantes de la Deuda Tributaria:

1. El interés de demora, Art. 26 LGT, es una **prestación accesoria** que se exige a los obligados tributarios como consecuencia de la **realización de un pago fuera de plazo**, o de la **presentación de una declaración de la que resulta una cantidad a ingresar una vez finalizado el plazo establecido** al efecto, o del cobro de una **devolución improcedente** o en el resto de casos previsto en la normativa tributaria.

El interés de demora será el **interés legal del dinero incrementado en un 25%**, salvo en los supuestos de aplazamiento, fraccionamiento o suspensión de deudas garantizadas en su mediante aval solidario de entidad

de crédito o Sociedad de Garantía Recíproca o mediante certificado de seguro de caución, en que será el interés legal.

2. Los recargos por declaración extemporánea, Art. 27 LGT son prestaciones accesorias que deben satisfacer los obligados tributarios como consecuencia de la presentación de autoliquidaciones o **declaraciones fuera de plazo sin requerimiento previo** de la administración tributaria.

Serán del 5%, 10% o 15% si la presentación se efectúa dentro de los 3, 6 ó 12 meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación e ingreso, sin ID ni sanciones.

Si la presentación se efectúa una vez transcurridos 12 meses, el recargo será del 20% sin sanciones, pero con Intereses de Demora desde el día siguiente al término de los 12 meses.

3. Los recargos del período ejecutivo, Art. 28 LGT se devengan con el inicio del mismo y pueden ser de 3 tipos incompatibles entre sí: **1) El recargo ejecutivo del 5%** cuando se satisfaga la totalidad de la deuda antes de la notificación de la providencia de apremio. **2) El recargo de apremio reducido del 10%** cuando se satisfaga la totalidad de la deuda no ingresada en periodo voluntario y el propio recargo antes de la finalización del plazo del art. 62.5 LGT. **3) El recargo de apremio ordinario del 20%**, aplicable cuando no se apliquen los recargos anteriores. El recargo de apremio ordinario es el único compatible con los ID.

Finalmente,

4. Los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, ya sean a favor del Tesoro o de otros entes públicos tienen como finalidad la financiación de éstos y forman parte integrante de la deuda tributaria.