

Lección 4

ESTRUCTURA DEL TRIBUTO TRIBUTO

Sumario

1. La relación jurídica tributaria. La obligación tributaria principal.- 2. El hecho imponible. La exención.- 3. El devengo del tributo.- 4. Los obligados tributarios.- 5. Elementos de cuantificación de la obligación tributaria.- 6. La extinción de la obligación tributaria. Especial referencia al pago.

Grado en Relaciones Laborales

La relación jurídico-tributaria

La aplicación del tributo da lugar a una relación jurídico tributaria (art. 17 LGT).

De la cual puede derivarse obligaciones **materiales** y obligaciones **formales**.

Obligaciones **materiales**: su contenido es la entrega de una cantidad de dinero:

- La obligación tributaria principal
- La obligación de realizar pagos a cuenta
- Las obligaciones entre particulares resultantes del tributo
- Las obligaciones accesorias:
 - Interés de demora
 - Recargos del periodo ejecutivo
 - Recargos por declaración espontánea extemporánea.

Obligaciones **formales**: contenido no pecuniario; realización de determinadas conductas

La relación jurídico-tributaria

La obligación tributaria principal

▶ Art. 19 LGT → La que tiene por objeto el pago de la **cuota tributaria**

Art. 56 LGT → Determina cómo se obtiene cuota tributaria (que es uno de los componentes de la deuda tributaria)

Art. 58 → Define deuda tributaria y sus componentes

La obligación tributaria principal NO se identifica con PAGO del TRIBUTO o de la DEUDA TRIBUTARIA

La DEUDA TRIBUTARIA puede estar integrada por más componentes además de por la CUOTA

▶ Art. 20 LGT → El hecho imponible es el presupuesto de hecho fijado por la Ley para configurar cada tributo y cuya realización origina en nacimiento de la obligación tributaria principal.

El hecho imponible

- ★ La sujeción al tributo se desenvuelve en:
 - Un presupuesto de hecho definido en una norma (*Ley*)
 - a cuya realización se asocia o vincula una consecuencia → la sujeción al tributo
- ★ Art. 20 LGT: «El hecho imponible es el presupuesto fijado por la Ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal»
- ★ La realización de qué circunstancias o qué comportamientos, actos o negocios hace que debemos pagar un tributo (ejemplos)

El hecho imponible

Objeto del tributo y hecho imponible:

- Objeto del tributo → concreta manifestación de capacidad económica sobre la que recae el tributo.
- La realidad económica que se grava:
 - renta
 - patrimonio
 - gasto.
- Sobre un mismo objeto, el sistema tributario puede articular más de un tributo. Lo determinante para que no exista doble imposición es que sus hechos imponibles no coincidan.
- El objeto del tributo normalmente aparece recogido o descrito por el hecho imponible, pero no siempre sucede así. Ejemplo: consumo-IVA.

La exención tributaria

Artículo 22 LGT: «Son supuestos de exención aquéllos en que, a pesar de realizarse el hecho imponible, la Ley exime del cumplimiento de la obligación tributaria principal».

La exención tributaria tiene lugar cuando una norma contempla que en aquellos supuestos expresamente previstos en ella, *a pesar de producirse el hecho imponible*, no se desarrolle su efecto principal, cual es el deber de pagar el tributo u obligación tributaria.

El mecanismo de la exención se explica por la concurrencia de **2 normas de sentido opuesto**:

- La norma que define el hecho imponible
- La norma de exención que enerva los efectos de la anterior.

Distinción entre supuestos de exención y supuestos de no sujeción

Art. 20.2 LGT «La Ley podrá completar la definición del hecho imponible mediante la mención de supuestos de no sujeción».

La **reserva de Ley** en materia de exenciones.

El devengo del tributo

Art. 21.1 LGT → «el **momento** en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal».

Determinación del devengo en los tributos:

- Con hecho imponible **instantáneo**.
- Con hecho imponible **duradero, continuo o repetitivo** (imps. periódicos)

Art. 21.1 LGT: La fecha del devengo determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria.

Devengo y exigibilidad:

Art. 21.2 LGT: «La ley propia de cada tributo podrá establecer la exigibilidad de la cuota o cantidad a ingresar, o de parte de la misma, en un momento distinto al del devengo del tributo».

Los obligados tributarios

¿Quiénes son los sujetos afectados por las normas tributarias?

Son muchas las personas que tienen obligaciones de diverso tipo frente a la Administración tributaria, y a los que de forma genérica se denominan *obligados tributarios*.

Señala el artículo 35.1 LGT → «Son obligados tributarios las personas físicas o jurídicas y las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias».

Vamos a ver **algunos** tipos de obligados tributarios:

- El sujeto pasivo
- El retenedor
- El obligado a repercutir
- Los sucesores

El sujeto pasivo

Artículo 36.1 LGT: Es sujeto pasivo el obligado tributario que, según la Ley, debe cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma, sea como **contribuyente** o como **sustituto** del contribuyente.

Ya sabemos que OTP:

- Objeto: cuota tributaria
- Presupuesto de hecho: deriva de la realización del hecho imponible

Dos clases de sujeto pasivo:

❖ **CONTRIBUYENTE:**

- El sujeto pasivo que realiza el hecho imponible
- Siempre existe

❖ **SUSTITUTO:**

- **En lugar del contribuyente** está obligado a cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma.
- Desplaza al contribuyente en el cumplimiento de la obligación tributaria, quedando como ÚNICO sujeto vinculado ante la Administración (*diferencia con responsable*)

El retenedor

Esta figura aparece especialmente en el IRPF y el IS.

El artículo 37.2 LGT considera que es **retenedor** la persona o entidad a quien la Ley de cada tributo impone la *obligación de detraer e ingresar* en la Administración tributaria, con ocasión de los pagos que deba realizar a otros obligados tributarios, una parte de su importe a cuenta del tributo que corresponda a éstos.

Por su parte, el sujeto que ha soportado la retención tiene derecho a deducir en su declaración anual la cantidad retenida.

Por ejemplo en el IRPF: Empresario que abona rendimientos del trabajo (salario) al trabajador. Con ocasión del pago al trabajador (que es el contribuyente del IRPF que deberá declarar y tributar por esas rentas del trabajo) debe **detraer** una parte de su salario en concepto de retención e **ingresarla** en Hacienda, a cuenta de la futura obligación de pago del IRPF que corresponde al trabajador (y que se devengará el 31 de diciembre).

El obligado a repercutir

En ocasiones, el contribuyente (recuérdese, quien realiza el hecho imponible) resulta obligado a obtener de otra persona el reembolso del importe del impuesto correspondiente, es decir, debe repercutir el impuesto sobre otra persona.

El **obligado a repercutir** es, pues, la persona o entidad a quien la Ley le impone el deber de repercutir la cuota tributaria a otras personas (art. 38.1 LGT). Normalmente el obligado a repercutir es el contribuyente del impuesto.

Por ejemplo, el hecho imponible del IVA es la entrega de un bien o la prestación de un servicio por parte de un empresario o profesional. El sujeto pasivo-**contribuyente** es el empresario que realiza la venta. Pero la capacidad económica que se quiere gravar en el IVA es el *consumo*, y quien demuestra esa capacidad económica es el *consumidor* que adquiere el bien o servicio. Éste es un claro ejemplo de contribuyente de un impuesto (el empresario) que no es quien demuestra la capacidad económica que quiere gravarse (el consumo).

Para conseguir que el impuesto que grava esa venta lo pague el consumidor (llegue al consumidor), el empresario debe **repercutir** a su cliente, junto con el precio, el correspondiente IVA, y después el empresario procederá a ingresarlo en Hacienda. Es la figura del **obligado a repercutir**.

Los sucesores

Precisión inicial: carácter indisponible del tributo impide sucesión *inter vivos* de las obligaciones tributarias.

❖ SUCESIÓN DE PERSONAS FÍSICAS **FALLECIDAS**

- Las obligaciones tributarias pendientes se transmiten a los herederos
- Ámbito objetivo de la sucesión:
 - toda la deuda (obligación tributaria principal + prests. accesorias).
 - liquidada o pendiente de liquidación.
 - no se transmiten sanciones (no es deuda) (ppio. de personalidad de la pena)

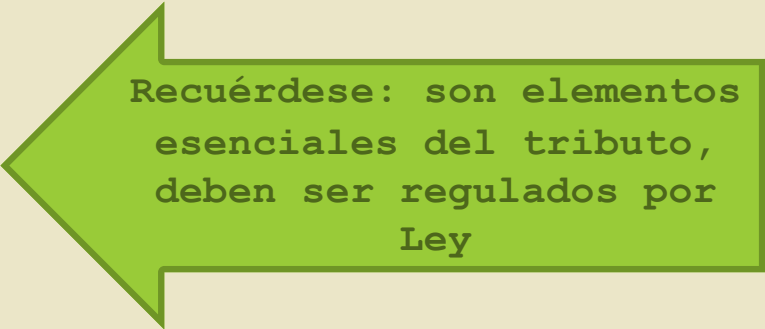
❖ SUCESIÓN DE PERSONAS JURÍDICAS **DISUELTAS Y EXTINGUIDAS**

Elementos de cuantificación de la obligación tributaria

Sabemos que el tributo consiste en una prestación dineraria, es decir, se concreta en el pago de una *cantidad de dinero* a la Administración.

Ahora vamos a analizar cuáles son los elementos necesarios para la **cuantificación de dicha prestación** y que son básicamente los tres siguientes:

- la base imponible
- el tipo de gravamen
- la cuota tributaria



Recuérdese: son elementos
esenciales del tributo,
deben ser regulados por
Ley

Debe distinguirse entre tributos de cuota fija y tributos de cuota variable:

En los **tributos de cuota fija** la cuantía a pagar viene establecida *directamente* por la Ley, de forma que a cada hecho imponible realizado le corresponde la cuota que para el mismo establece la Ley. (Por ejemplo, la tasa por renovación del DNI).

En los **tributos de cuota variable** la cuantía a pagar es variable, y se modula en función de la *intensidad* con la que se considera realizado el hecho imponible (es decir, en función de la mayor o menor capacidad económica, *riqueza*, demostrada por el contribuyente).

En estos casos, la Ley no señala directamente cuál es la cuota a pagar, sino que la Ley regula los elementos de los que la misma resultará:

- la base imponible y
- el tipo de gravamen

La base imponible

Concepto:

Artículo 50.1 LGT: «La base imponible es la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible»

Es una magnitud definida en la Ley y que **mide o cuantifica el hecho imponible**. En definitiva, a través de la base imponible se cuantifica la capacidad económica que se demuestra en la realización del hecho imponible

Clases de base imponible:

- Bases monetarias y no monetarias
- Bases unitarias o agregadas y desagregadas

La **base liquidable** es la magnitud resultante de aplicar, en su caso, sobre la base imponible las reducciones establecidas en la Ley

El tipo de gravamen

Una vez fijada la base imponible (y, en su caso, la liquidable) para obtener la cuota (= *cantidad a pagar*) en los tributos de cuota variable, es necesario aplicar el tipo de gravamen.

Si la base imponible expresa la medida en que se considera realizado el hecho imponible (es decir, *cuantifica la capacidad económica relativa del sujeto pasivo en relación con el hecho imponible por el que va a tributar*), el tipo de gravamen indica **con qué porción** de esa capacidad económica ha de contribuirse al sostenimiento de los gastos públicos.

Modalidades de tipos de gravamen:

- **Tipos expresados como un porcentaje a aplicar sobre la base** (que está expresada en dinero): en estos casos se habla de **alícuota**.
Las alícuotas pueden ser **proporcionales** o **progresivas (tarifas)**.
- **Tipos específicos**: consistentes en una cantidad de dinero que la Ley conecta con bases expresadas en una magnitud distinta del dinero.
- **Tipos graduales**: aquellos consistentes en una suma de dinero aplicable sobre una base monetaria dividida en tramos.

La cuota tributaria

El momento final de la cuantificación del tributo es el correspondiente al establecimiento de la cuota, esto es, de la determinación de la cantidad a pagar.

Cuota íntegra:

En los tributos de cuota fija, ésta resulta directamente de la Ley.

En los tributos de cuota variable, se obtiene de la combinación de base imponible y tipo de gravamen.

Cuota líquida:

La cuota líquida es el resultado de practicar las deducciones que, en su caso, establezca la Ley de cada impuesto sobre la cuota íntegra.

Cuota diferencial:

En los impuestos aplicados con el sistema de pagos a cuenta.

Cuota diferencial es la resultante de restar de la cuota líquida el importe de los pagos a cuenta realizados a lo largo del período impositivo.

Esta cantidad puede tener signo negativo (*a devolver*) cuando los pagos realizados a cuenta superen el importe de la cuota líquida.

La extinción de la obligación tributaria

Los modos de extinción de las deudas tributarias no difieren de los propios de las obligaciones civiles, salvo determinadas excepciones, cuando alguna de las causas de extinción de las obligaciones sea incompatible con alguno de los principios ordenadores del derecho tributario (por ejemplo, la condonación o perdón de la deuda, que en el ámbito tributario no es admisible, salvo que la decrete la ley).

El **pago** es la *forma normal y habitual (lógica) de extinción de la deuda tributaria*, en coherencia con la de finalidad de obtener y recaudar ingresos con los que contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

Sujetos legitimados para realizar el pago:

- El pago será realizado normalmente por el deudor.
- Además, la normativa admite que la deuda pueda ser pagada por un tercero no obligado o, como dice el precepto, por «... cualquier persona, tenga o no interés en el cumplimiento de la obligación, ya lo conozca y lo apruebe, ya lo ignore el obligado al pago».

La extinción de la obligación tributaria

Objeto del pago:

Es, en todo caso, una *suma de dinero* que se debe entregar al ente público.

De acuerdo con el artículo 60.2 LGT, "Podrá admitirse el pago en especie de la deuda tributaria en período voluntario o ejecutivo cuando una Ley lo disponga expresamente y en los términos y condiciones que se prevean reglamentariamente".

Lugar de pago:

El pago de las deudas podrá realizarse en las cajas de los órganos competentes, en las entidades que presten el servicio de caja, en las entidades colaboradoras y demás personas o entidades autorizadas para recibir el pago. La práctica usual es efectuar el ingreso en las entidades colaboradoras.

Además, se ha previsto el pago telemático de las deudas tributarias.

Plazo de pago:

Ya lo veremos en la lección 8...

Bibliografía:

- ❖ *Manual de Derecho Financiero y Tributario. Parte general*, coord. por NAVARRO FAURE, Tirant lo Blanch, última edición.
- ❖ ESEVERRI MARTÍNEZ, E., LÓPEZ MARTÍNEZ, J., PÉREZ LARA, J.M., DAMAS SERRANO, A., *Manual práctico de derecho tributario: parte general*, Tirant lo Blanch, última edición.
- ❖ MARTÍN QUERALT; LOZANO SERRANO; TEJERIZO LÓPEZ; CASADO OLLERO, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, última edición, Tecnos.
- ❖ PÉREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario. Parte general*, Civitas, última edición.
- ❖ VARONA ALABERN, J.E., «Concepto de tributo y principio de capacidad económica», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 135, 2007, págs. 541-592.