

Manuales docentes de Turismo



Nº 29

Fiscalidad de la empresa turística

Luis Miguel Blasco Arias



UNIVERSIDAD DE LAS PALMAS DE GRAN CANARIA
Vicerrectorado de Ordenación Académica
y Espacio Europeo de Educación Superior

2007

COLECCIÓN: *Manuales docentes de Turismo*

Nº 29 - FISCALIDAD DE LA EMPRESA TURÍSTICA

© del texto:

Luis Miguel Blasco Arias

© de la edición:

Vicerrectorado de Ordenación Académica
y Espacio Europeo de Educación Superior

UNIVERSIDAD DE LAS PALMAS DE GRAN CANARIA

Primera edición, 2007

Maquetación y diseño:

SERVICIO DE PUBLICACIONES Y DIFUSIÓN CIENTÍFICA DE LA UNIVERSIDAD DE LAS PALMAS DE GRAN CANARIA

ISBN 13: 978-84-96502-32-1

Depósito Legal:

GC 362-2007

Impresión:

SERVICIO DE REPROGRAFÍA, ENCUADERNACIÓN Y AUTOEDICIÓN DE LA ULPGC

Impreso en España. *Printed in Spain*

Queda rigurosamente prohibida, sin la autorización escrita de los titulares del «Copyright», bajo las sanciones establecidas por las leyes, la reproducción parcial o total de esta obra por cualquier medio o procedimiento, comprendidos la reprografía y el tratamiento informático.

Índice

PRESENTACIÓN	11
GUÍA ACADÉMICA	13
PRESENTACIÓN DE LA ASIGNATURA.....	13
OBJETIVOS GENERALES DE LA ASIGNATURA	14
CONTENIDOS.....	14
Módulo 1. El Derecho Tributario. Parte General: Principios e Instituciones (I)	14
Módulo 2. El Derecho Tributario. Parte General: Principios e Instituciones (II)	15
Módulo 3. El Derecho Tributario. Parte Especial. Los Tributos Estatales I: La Empresa Turística en la Imposición Directa	17
Módulo 4. El Derecho Tributario. Parte Especial. Los Tributos Estatales II: La Empresa Turística en la Imposición Indirecta. Las Tasas Estatales que afectan la Empresa Turística	18
Módulo 5. El Derecho Tributario. Parte Especial. La Empresa Turística y los Impuestos y Tasas Autonómicas y Locales.....	19
ESTRATEGIAS DIDÁCTICAS.....	20
MATERIAL DIDÁCTICO	20
BIBLIOGRAFÍA	20
EVALUACIÓN	21
ABREVIATURAS	21

MÓDULO 1. EL DERECHO TRIBUTARIO. PARTE GENERAL: PRINCIPIOS E INSTITUCIONES (I)	23
PRESENTACIÓN	25
OBJETIVOS.....	25
ESQUEMA DE LOS CONTENIDOS	26
EXPOSICIÓN DE LOS CONTENIDOS.....	26
I. Actividad financiera y derecho financiero.....	26
II. El derecho tributario: concepto y contenido	28
III. El tributo: concepto y clases	28
1. Concepto	28

2. Clases	30
IV. La Constitución Española y el tributo.....	34
1. Principios constitucionales del tributo	34
2. Las fuentes del tributo y los sujetos con poder tributario	37
2.1. Significado	37
2.2. Las fuentes creadoras del tributo (fuentes formales)	37
2.3. Fuentes de conocimiento del tributo	43
2.4. Los sujetos con poder tributario	45
V. La aplicación de las normas tributarias.....	51
1. Significado	51
2. Búsqueda de la norma aplicable	52
3. Eficacia de las normas en el tiempo	52
4. Eficacia de las normas en el espacio	55
5. La interpretación de las normas tributarias	57
6. La analogía	58
7. El conflicto en la aplicación de la norma tributaria. La economía de opción. La simulación.....	58
ACTIVIDADES.....	61
BIBLIOGRAFÍA	62
EJERCICIOS DE AUTOEVALUACIÓN	63
SOLUCIONES A LOS EJERCICIOS DE AUTOEVALUACIÓN.....	65

MÓDULO 2. EL DERECHO TRIBUTARIO. PARTE GENERAL: PRINCIPIOS E INSTITUCIONES (II)	67
PRESENTACIÓN	69
OBJETIVOS.....	69
ESQUEMA DE LOS CONTENIDOS	70
EXPOSICIÓN DE LOS CONTENIDOS.....	70
I. El tributo y su estructura material	70
1. Significado	70
2. La obligación tributaria principal	75
2.1. Introducción	75
2.2. Concepto y características.....	76
2.3. Nacimiento de la obligación tributaria: el hecho imponible	76
2.3.1. Concepto y características	76
2.3.2. Estructura del hecho imponible	77
2.3.3. Exención y no sujeción.....	80
2.4. Sujetos de la obligación tributaria principal.....	81
2.5. Cuantificación de la obligación tributaria principal. La deuda tributaria	83

2.5.1. Significado	83
2.5.2. Base imponible y base liquidable.....	84
2.5.3. Los tipos de gravamen	87
2.5.4. La cuota tributaria	90
2.5.5. La deuda tributaria.....	90
3. Obligaciones subsidiarias y accesorias.....	90
3.1. Significado	90
3.2. Pagos a cuenta.....	91
3.3. Repercusión	91
3.4. El responsable.....	91
3.5. La sucesión	95
3.6. El interés de demora	95
3.7. Recargos.....	95
3.8. Devoluciones.....	96
3.9. Garantías	96
3.10. Obligaciones formales.....	97
II. El tributo y su aplicación	97
1. Significado	97
2. Actos de gestión de la administración tributaria	98
3. Actuaciones de los obligados tributarios en la aplicación de los tributos.....	101
III. La revisión de los actos de aplicación de los tributos: breve referencia.....	101
IV. El tributo y su infracción: breve referencia	102
ACTIVIDADES	104
BIBLIOGRAFÍA	105
EJERCICIOS DE AUTOEVALUACIÓN	106
SOLUCIONES A LOS EJERCICIOS DE AUTOEVALUACIÓN	108

MÓDULO 3. EL DERECHO TRIBUTARIO. PARTE ESPECIAL. LOS TRIBUTOS ESTATA- LES I: LA EMPRESA TURÍSTICA EN LA IMPOSICIÓN DIRECTA	109
PRESENTACIÓN	111
OBJETIVOS.....	111
ESQUEMA DE LOS CONTENIDOS	112
EXPOSICIÓN DE LOS CONTENIDOS.....	112
I. La imposición directa en España	112
II. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	112
1. Régimen jurídico y características generales.....	112
2. Hecho imponible y exenciones.....	113
3. Sujetos pasivos.....	115
4. La base imponible y liquidable	115

4.1. Concepto y clasificación de los rendimientos	115
4.2. Rendimientos que conforman la base imponible	117
4.3. Métodos de determinación de la base imponible	119
4.4. Integración y compensación de rentas	120
4.5. La base liquidable	121
4.6. Los mínimos personal y familiar	122
4.7. Deuda tributaria	122
4.8. Gestión del impuesto.....	123
III. El Impuesto sobre Sociedades.....	124
1. Características generales.....	124
2. Hecho imponible	124
3. Sujetos pasivos y exenciones.....	124
4. Base imponible	125
5. Deuda tributaria	126
6. Gestión del impuesto	128
IV. Régimen Económico y Fiscal de Canarias: su incidencia en el IRPF y en el IS	128
V. El Impuesto sobre el Patrimonio.....	130
1. Régimen jurídico y naturaleza.....	130
2. Hecho imponible y exenciones.....	130
3. Sujetos pasivos.....	131
4. Base imponible	131
5. Deuda tributaria	131
VI. El impuesto sobre Sucesiones y Donaciones	131
1. Régimen jurídico y características generales.....	131
2. Hecho imponible	132
3. Exenciones	132
4. Sujetos pasivos.....	132
5. Base imponible y liquidable.....	133
6. Gestión del impuesto	134
ACTIVIDADES	135
BIBLIOGRAFÍA	136
EJERCICIOS DE AUTOEVALUACIÓN	137
SOLUCIONES A LOS EJERCICIOS DE AUTOEVALUACIÓN	139
GLOSARIO DE TÉRMINOS.....	140
MÓDULO 4. EL DERECHO TRIBUTARIO. PARTE ESPECIAL. LOS TRIBUTOS ESTATALES II: LA EMPRESA TURÍSTICA EN LA IMPOSICIÓN INDIRECTA. LAS TASAS ESTATALES QUE AFECTAN A LA EMPRESA TURÍSTICA	141
PRESENTACIÓN	143

OBJETIVOS.....	143
ESQUEMA DE LOS CONTENIDOS	144
EXPOSICIÓN DE LOS CONTENIDOS.....	144
I. La imposición indirecta en España	144
II. El impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados	145
1. Introducción	145
2. Aspectos comunes	145
2.1. Reglas de compatibilidad e incompatibilidad entre los tres impuestos	145
2.2. Ámbito de aplicación.....	146
2.3. Exenciones y demás beneficios fiscales	146
2.4. Gestión del impuesto.....	146
3. Análisis de los distintos impuestos	146
3.1. Transmisiones patrimoniales onerosas	146
3.2. El Impuesto sobre Operaciones Societarias	147
3.3. El Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados.....	148
III. El Impuesto General Indirecto Canario	148
1. Introducción	148
2. Hechos imponible.....	151
2.1. Delimitación y características	151
2.2. Descripción de los hechos imponible.....	153
2.3. No sujeción y exenciones	155
2.3.1. No sujeción.....	155
2.3.2. Exenciones	156
3. Lugar de realización de las operaciones	158
4. Devengo	159
5. Sujetos pasivos.....	160
6. Base imponible y tipos de gravamen.....	160
6.1. Base imponible	160
6.2. Tipos de gravamen.....	162
7. Repercusión	162
8. Dedución	163
9. Devoluciones	165
10. Regímenes especiales	165
10.1. Significado	165
10.2. Régimen simplificado	166
10.3. El régimen especial de las agencias de viajes.....	167
10.4. El régimen especial de comerciantes minoristas.....	168
10.5. Gestión del impuesto	168
IV. Los Impuestos Especiales	168

1. Significado	168
2. Impuestos especiales que afectan particularmente a la empresa turística	169
V. Las tasas estatales	171
ACTIVIDADES	172
BIBLIOGRAFÍA	173
EJERCICIOS DE AUTOEVALUACIÓN	174
SOLUCIONES A LOS EJERCICIOS DE AUTOEVALUACIÓN	176
GLOSARIO DE TÉRMINOS.....	177

MÓDULO 5. EL DERECHO TRIBUTARIO. PARTE ESPECIAL. LA EMPRESA TURÍSTICA Y LOS IMPUESTOS Y TASAS AUTONÓMICAS Y LOCALES.....	179
PRESENTACIÓN	181
OBJETIVOS.....	181
ESQUEMA DE LOS CONTENIDOS	182
EXPOSICIÓN DE LOS CONTENIDOS.....	182
I. El sistema tributario autonómico y local.....	182
II. Tributos autonómicos	182
1. Introducción	182
2. Tasas autonómicas	183
III. Tributos locales.....	184
1. Introducción	184
2. Tasas locales.....	184
3. Impuestos municipales.....	185
3.1. Introducción	185
3.2. Impuesto sobre Bienes Inmuebles	185
3.3. Impuesto sobre Actividades Económicas	186
3.4. Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica	188
3.5. Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras	190
3.6. Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana	191
ACTIVIDADES	193
BIBLIOGRAFÍA	194
EJERCICIOS DE AUTOEVALUACIÓN	195
SOLUCIONES A LOS EJERCICIOS DE AUTOEVALUACIÓN	197
GLOSARIO DE TÉRMINOS.....	198

Presentación

Hace mil años se fundaron las primeras universidades en Europa y algunas de ellas aún perduran, demostrando su capacidad de pervivencia y adaptación a lo largo del tiempo. La Universidad de Las Palmas de Gran Canaria, sin embargo, no es una institución de enseñanza superior que hunda sus raíces en el Medievo. Desde su creación en 1989, la ULPGC se ha convertido en una universidad pública consolidada, en cuyas aulas se pueden estudiar todas las grandes áreas del saber, como muestra la amplia oferta académica de títulos de grado, posgrado y doctorado.

La relativa juventud de la Universidad de Las Palmas de Gran Canaria le ha permitido avanzar con paso decidido en la implantación de las Tecnologías de la Información y la Comunicación (TIC). Mientras otras universidades españolas con mayor tradición aún no han hecho más que tímidos avances en la incorporación de las TIC como apoyo a la enseñanza presencial, nuestra Universidad, desde hace ya varios años, no sólo ha apostado por su utilización, sino que incluso, ha sabido aprovechar estos progresos tecnológicos para ofertar algunas enseñanzas en modo no presencial.

El resultado es ya bien conocido por los cientos de estudiantes, tanto nacionales como extranjeros, que están cursando algunas de las titulaciones oficiales que la Universidad de Las Palmas de Gran Canaria oferta a través de su Estructura de Teleformación. En la actualidad, la ULPGC oferta cinco titulaciones oficiales en la modalidad no presencial, que han permitido acercar a nuestra Universidad a aquellos estudiantes que, por razones geográficas o por falta de disponibilidad horaria, no pueden acercarse de forma presencial a nuestras aulas. Paralelamente, se ha ido incrementado la oferta de estudios de posgrado y los títulos propios, también en la modalidad de enseñanza no presencial.

A pesar de los avances tecnológicos en el acceso a la información por parte de los estudiantes, somos conscientes de que los manuales y las guías docentes constituyen una pieza clave en el sistema de enseñanza universitaria no presencial. Nuestra Universidad ha sabido apostar por la edición de estos materiales didácticos, realizados por los expertos universitarios que imparten estas materias en el Campus Virtual de la ULPGC. No quiero dejar pasar la oportunidad para agradecer a sus autores la profesionalidad y el empeño que han puesto en la realización de estas obras.

Nadie puede asegurar cuántas de las universidades actuales pervivirán, no ya dentro de mil años, sino siquiera dentro de unas decenas de años. Pero no me cabe la menor duda de que, en el inmediato futuro que nos aguarda, aquellas instituciones universitarias que no sepan rentabilizar la utilización de las Tecnologías de la Información y la Comunicación, pueden comprometer seriamente su desarrollo inmediato. En este sentido, desde la Universidad de Las Palmas de Gran Canaria, podemos sentirnos satisfechos por el trabajo realizado hasta la fecha, aunque somos conscientes de que el camino por recorrer en los próximos años es prometedor.

José Regidor García

Rector

PRESENTACIÓN DE LA ASIGNATURA

Fiscalidad y empresa son dos materias que van indisolublemente unidas y son de vital importancia: para la empresa, porque la fiscalidad hace recaer sobre ella, entre otros, un conjunto muy amplio y heterogéneo de obligaciones cuyo incumplimiento puede acarrearle importantes perjuicios económicos; para el Estado, las Comunidades Autónomas y Entes Locales, porque la recaudación de los distintos tributos supone el medio a través del cual van a poder cumplir con sus propias finalidades públicas; para los ciudadanos, porque en buena medida, el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los distintos obligados así como el cumplimiento de los fines de los entes públicos antes mencionados, hace depender su calidad de vida.

Pero la mayor bondad que hemos de poner de manifiesto es que todo el entramado de situaciones, intereses, relaciones, etc., a que acabamos de hacer referencia, está regulado por el Derecho. Toda la materia fiscal o, más exactamente, tributaria está regulada por el Derecho. Por tanto, este es otro aspecto que hemos de resaltar: es la norma jurídica la que establece las condiciones, las características, los límites, etc., entre los que nace el tributo, se estructura y se aplica. A ese conjunto de normas jurídicas le llamamos Derecho Tributario y en la medida en que vamos a resaltar la incidencia del tributo en la empresa turística, le podemos llamar Derecho Tributario de la empresa turística o Fiscalidad de la Empresa Turística.

Para cursar esta asignatura no es imprescindible tener conocimientos previos ni de fiscalidad ni de otras materias jurídicas. No obstante, si el alumno ha cursado previamente y con aprovechamiento otras asignaturas de Derecho, notará cómo sus conocimientos en estas otras materias les son de mucha utilidad en Fiscalidad de la Empresa Turística.

La estructura general de esta asignatura está presidida por una división en dos partes bien diferenciadas pero, a la vez, interdependientes.

La primera parte se corresponde con los dos primeros módulos en los que se estudia lo que se podría denominar la PARTE GENERAL del Derecho Tributario. En ella se analizan todas las cuestiones referidas al tributo en general, sin referencia a ninguno en particular.

La segunda parte se corresponde con los módulos 3 a 5 en los que se estudia la PARTE ESPECIAL del Derecho Tributario. En ella se analizan los tributos en particular como el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre Sociedades o el Impuesto General Indirecto Canario, entre otros muchos, resaltando, al hilo del estudio de cada impuesto, aquellos aspectos que inciden especialmente en la empresa turística.



OBJETIVOS GENERALES DE LA ASIGNATURA

Con la asignatura Fiscalidad de la Empresa Turística se pretende que el alumno comprenda tres cuestiones que entendemos básicas. La primera, el significado del tributo y su estructura; la segunda, el marco del Estado de Derecho en el que se desenvuelve el tributo; la tercera y última, una visión general del sistema tributario español y su incidencia en la empresa turística.

Para ello, este manual tiene como objetivo que el alumno adquiera las siguientes habilidades:

1. Que aprenda a insertar el tributo en el seno del ordenamiento jurídico que lo regula y comprenda los límites que este ordenamiento impone en su creación y aplicación.
2. Que aprenda el sentido de un Estado como el Español, que se organiza territorialmente en tres entes públicos distintos entre los que el ordenamiento jurídico-tributario distribuye un conjunto de recursos, por definición, escasos, con los que tienen que atender sus finalidades públicas.
3. Que aprenda cómo es el tributo en su estructura interna y cómo funciona su mecanismo interior de aplicación.
4. Que obtenga una visión general y completa del sistema tributario estatal, regional y local, lo que ha de proporcionar habilidades para identificar su incidencia sobre la empresa turística.

CONTENIDOS

La asignatura Fiscalidad de la Empresa Turística está estructurada en torno a cinco módulos:

Módulo 1: El Derecho Tributario. Parte General: Principios e Instituciones (I).

Módulo 2: El Derecho Tributario. Parte General: Principios e Instituciones (II).

Módulo 3: El Derecho Tributario. Parte Especial. Los Tributos Estatales I: La Empresa Turística en la Imposición Directa.

Módulo 4: El Derecho Tributario. Parte Especial. Los Tributos Estatales II: La Empresa Turística en la Imposición Indirecta. Las Tasas Estatales que afectan la Empresa Turística.

Módulo 5: El Derecho Tributario. Parte Especial. La Empresa Turística y los Impuestos y Tasas Autonómicas y Locales.

MÓDULO 1: EL DERECHO TRIBUTARIO. PARTE GENERAL: PRINCIPIOS E INSTITUCIONES (I)

En este módulo, así como en el siguiente, se presentan al alumno los conceptos, las ideas y los principios básicos que rigen el tributo.

Se comienza con la *actividad financiera* en la que el alumno debe comprender el sentido de que un Estado moderno posea recursos, como el tributo, que le permitan atender las finalidades públicas que la Constitución le ha atribuido. Y se inserta el tributo dentro del marco jurídico amplio que regula los distintos recursos del Estado: el Derecho Financiero. Se abordan también una serie de conceptos trascendentales para el cabal entendimiento de la asignatura, tales como el propio de la actividad financiera que da nombre al epígrafe, y otros como el concepto de Derecho Financiero.

Particularmente el recurso que denominamos tributo tiene su propio ordenamiento que conocemos como Derecho Tributario. El siguiente paso trata precisamente del concepto y del conteni-

do del Derecho Tributario como conjunto de normas que regulan y disciplinan el recurso del tributo. A partir de aquí, se comienzan a analizar aspectos del tributo como su concepto y sus clases.

Los aspectos constitucionales del tributo contienen puntos de estudio cruciales para el alumno. En este epígrafe abordamos los principios constitucionales que debe contener el tributo, entre los que destaca el principio de reserva de ley y el principio de capacidad económica; analizamos las *fuentes normativas*, esto es, el estudio de las distintas normas y sus clases, su problemática particular en relación con el tributo, entre otras cuestiones.

Si llegados a este momento hemos comprendido que el tributo es un conjunto de normas jurídicas, el paso siguiente es lógico, pues trata del estudio de la aplicación de estas normas. Así comienza otro epígrafe que se denomina “la aplicación de las normas tributarias” en el que se abordan los pasos y fases en la aplicación de toda norma jurídica y la problemática, y sus soluciones, que nos podemos encontrar en esta tarea. El alumno interesado puede encontrar en este apartado una oportunidad extraordinaria para aprender cómo se aplican las normas.

Todas las cuestiones de estudio que se han explicado más atrás, se llevan a cabo siguiendo este esquema:

- I. Actividad financiera y Derecho Financiero
- II. El Derecho Tributario: Concepto y Contenido
- III. El tributo: concepto y clases
 1. Concepto
 2. Clases
- IV. La Constitución Española y el tributo
 1. Principios constitucionales del tributo
 2. Las fuentes del tributo y los sujetos con poder tributario
 - 2.1. Significado
 - 2.2. Las fuentes creadoras del tributo (fuentes formales)
 - 2.3. Fuentes de conocimiento del tributo
 - 2.4. Los sujetos con poder tributario
- V. La aplicación de las normas tributarias
 1. Significado
 2. Búsqueda de la norma aplicable
 3. Eficacia de las normas en el tiempo
 4. Eficacia de las normas en el espacio
 5. La interpretación de las normas tributarias
 6. La analogía
 7. El conflicto en la aplicación de la norma tributaria. La economía de opción. La simulación

MÓDULO 2: EL DERECHO TRIBUTARIO. PARTE GENERAL: PRINCIPIOS E INSTITUCIONES (II)

En este módulo analizamos, por un lado, la estructura interna del tributo. Esto es, los elementos de que se compone y el funcionamiento de los mismos. Estamos ante un módulo trascendental para entender el tributo y sus efectos y, sobre todo, para poder entender correctamente los módulos 3 a 5.

Para ello comenzamos con el estudio de la esencia del tributo: la obligación tributaria principal y el hecho que la hace nacer: el hecho imponible; también analizamos los sujetos del tributo y la cuantificación de esa obligación.

Pero aun siendo esa obligación principal la esencia del tributo, del él surgen también otras obligaciones que están relacionadas con la principal de manera accesorias o subsidiarias: *obligaciones accesorias y subsidiarias*, que junto con las *obligaciones formales* componen, básicamente, el conjunto de obligaciones que surgen del tributo.

Finalmente, analizamos las cuestiones de aplicación del tributo, la revisión de los actos administrativos de aplicación y el tributo y su infracción.

Para el estudio de este módulo seguimos el siguiente esquema:

I. El tributo y su estructura material

1. Significado

2. La obligación tributaria principal

2.1. Introducción

2.2. Concepto y características

2.3. Nacimiento de la obligación tributaria: El hecho imponible

2.3.1. Concepto y características

2.3.2. Estructura del hecho imponible

2.3.3. Exención y no sujeción

2.4. Sujetos de la obligación tributaria principal

2.5. Cuantificación de la obligación tributaria principal. La deuda tributaria

2.5.1. Significado

2.5.2. Base imponible y base liquidable

2.5.3. Los tipos de gravamen

2.5.4. La cuota tributaria

2.5.5. La deuda tributaria

3. Obligaciones subsidiarias y accesorias

3.1. Significado

3.2. Pagos a cuenta

3.3. Repercusión

3.4. El responsable

3.5. La sucesión

3.6. El interés de demora

3.7. Recargos

3.8. Devoluciones

3.9. Garantías

3.10. Obligaciones formales

II. El tributo y su aplicación

1. Significado

2. Actos de gestión de la administración tributaria

- 3. Actuaciones de los obligados tributarios en la aplicación de los tributos
- III. La revisión de los actos de aplicación de los tributos: Breve referencia
- IV. El tributo y su infracción: Breve referencia

MÓDULO 3: EL DERECHO TRIBUTARIO. PARTE ESPECIAL. LOS TRIBUTOS ESTATALES I: LA EMPRESA TURÍSTICA EN LA IMPOSICIÓN DIRECTA

Con este módulo, y los que le siguen, abordamos el estudio de la parte especial de esta asignatura.

En este módulo 3 analizamos la imposición directa estatal, con el estudio de impuestos tan importantes como el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre Sociedades, entre otros.

El alumno puede encontrar en los distintos puntos de estudio no solo todo lo necesario para comprender cada impuesto, objetivo que resulta de mucho interés para todos vosotros, sino también, y particularmente señalado en cada caso, aquellas cuestiones que hemos estimado de más interés desde la perspectiva de la empresa turística.

El análisis de este módulo se realiza siguiendo este esquema:

- I. La imposición directa en España
- II. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
 - 1 Régimen jurídico y características generales
 - 2. Hecho imponible y exenciones
 - 3. Sujetos pasivos
 - 4. La base imponible y liquidable
 - 4.1. Concepto y clasificación de los rendimientos
 - 4.2. Rendimientos que conforman la base imponible
 - 4.3. Métodos de determinación de la base imponible
 - 4.4. Integración y compensación de rentas
 - 4.5. La base liquidable
 - 4.6. Los mínimos personal y familiar
 - 4.7. Deuda tributaria
 - 4.8. Gestión del impuesto
- III. El Impuesto sobre Sociedades
 - 1. Características generales
 - 2. Hecho imponible
 - 3. Sujetos pasivos y exenciones
 - 4. Base imponible
 - 5. Deuda tributaria
 - 6. Gestión del impuesto
- IV. Régimen Económico y Fiscal de Canarias: Su incidencia en el IRPF y en el IS
- V. El Impuesto sobre el Patrimonio
 - 1. Régimen jurídico y naturaleza



2. Hecho imponible y exenciones
 3. Sujetos pasivos
 4. Base imponible
 5. Deuda tributaria
- VI. El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
1. Régimen jurídico y características generales
 2. Hecho imponible
 3. Exenciones
 4. Sujetos pasivos
 5. Base imponible y liquidable
 6. Gestión del impuesto

MÓDULO 4: EL DERECHO TRIBUTARIO. PARTE ESPECIAL. LOS TRIBUTOS ESTATALES II: LA EMPRESA TURÍSTICA EN LA IMPOSICIÓN INDIRECTA. LAS TASAS ESTATALES QUE AFECTAN LA EMPRESA TURÍSTICA

En este módulo seguimos con el estudio de los tributos estatales pero referidos a la imposición indirecta. Se analizan una serie de impuestos entre los que destaca el Impuesto General Indirecto Canario, por su importancia para nuestra Comunidad Autónoma y para la empresa turística a la que afecta de forma muy importante.

El estudio de este módulo lo hacemos siguiendo este esquema:

- I. La imposición indirecta en España
- II. El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
 1. Introducción
 2. Aspectos comunes
 - 2.1. Reglas de compatibilidad e incompatibilidad entre los tres impuestos
 - 2.2. Ámbito de aplicación
 - 2.3. Exenciones y demás beneficios fiscales
 - 2.4. Gestión del impuesto
 3. Análisis de los distintos impuestos
 - 3.1. Transmisiones Patrimoniales Onerosas
 - 3.2. El Impuesto sobre operaciones societarias
 - 3.3. El Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados
- III. El Impuesto General Indirecto Canario
 1. Introducción
 2. Hechos imposables
 - 2.1. Delimitación y características
 - 2.2. Descripción de los hechos imposables
 - 2.3. No sujeción y exenciones
 - 2.3.1. No sujeción

- 2.3.2. Exenciones
- 3. Lugar de realización de las operaciones
- 4. Devengo
- 5. Sujetos pasivos
- 6. Base imponible y tipos de gravamen
 - 6.1. Base imponible
 - 6.2. Tipos de gravamen
- 7. Repercusión
- 8. Deducción
- 9. Devoluciones
- 10. Regímenes especiales
 - 10.1. Significado
 - 10.2. Régimen simplificado
 - 10.3. El régimen especial de las agencias de viajes
 - 10.4. El régimen especial de comerciantes minoristas
 - 10.5. Gestión del impuesto
- IV. Los Impuestos Especiales
 - 1. Significado
 - 2. Impuestos especiales que afectan particularmente a la empresa turística
- V. Las tasas estatales



MÓDULO 5: EL DERECHO TRIBUTARIO. PARTE ESPECIAL. LA EMPRESA TURÍSTICA Y LOS IMPUESTOS Y TASAS AUTONÓMICAS Y LOCALES

Finaliza este manual con este módulo 5 en el que se estudian, básicamente, las tasas autonómicas y las tasas e impuestos municipales.

Especialmente importante para la empresa turística es la imposición municipal, pues le afecta en muchos aspectos de su actividad.

El estudio de este módulo lo hacemos siguiendo este esquema:

- I. El sistema tributario autonómico y local
- II. Tributos autonómicos
 - 1. Introducción
 - 2. Tasas autonómicas
- III. Tributos locales
 - 1. Introducción
 - 2. Tasas locales
 - 3. Impuestos municipales
 - 3.1 Introducción
 - 3.2. Impuesto sobre Bienes Inmuebles
 - 3.3. Impuesto sobre Actividades Económicas

3.4. Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica

3.5. Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras

3.6. Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

ESTRATEGIAS DIDÁCTICAS

La idea principal que preside este manual, al menos es lo que nos hemos planteado al hacerlo, es la claridad y concisión de ideas. Por lo que el alumno interesado en la materia no debe encontrar especiales dificultades a la hora de abordar el estudio de esta asignatura. No obstante, cualquier asignatura de fiscalidad tiene una dificultad inherente con la que siempre hay que contar: es una materia **muy técnica y compleja**.

Partiendo de que esta dificultad a que acabamos de aludir es real, hemos realizado este manual con un buen número de ejemplos que ayudan a comprender cada una de las ideas, conceptos, etc., más importantes de esta asignatura.

Por otro lado, el alumno también encontrará transcritas en el mismo texto del manual la mayor parte de las normas jurídicas más importantes que, a renglón seguido, explicamos y desarrollamos detalladamente. Normas que el alumno no tiene que memorizar sino comprender al hilo de las explicaciones que de esa norma se realizan.

Las actividades que se proponen también son una buena herramienta para la fijación de los distintos contenidos de cada módulo; y, finalmente, la imprescindible ayuda del profesor, en esta enseñanza “en línea”, con los comentarios, casos prácticos, coloquios, etc., deben ser herramientas definitivas para que el aprendizaje de esta asignatura sea eficaz.

Guía

MATERIAL DIDÁCTICO

El principal material con que ha de contar el alumno de Fiscalidad de la Empresa Turística es este manual, pues en él no solo se encuentra el desarrollo completo de la asignatura, con múltiples ejemplos, sino también casi toda la legislación que va a necesitar para comprender, en toda su amplitud, esta materia.

Sin perjuicio, de que este material se pueda completar, puntualmente, con otros en el marco de la enseñanza “en línea”.

BIBLIOGRAFÍA

AA. VV. (1991). *Diccionario Básico Jurídico*, Granada: Editorial Comares.

Blasco, L. M. (2004). *Los hechos imponible por operaciones interiores del Impuesto General Indirecto Canario. Teoría general y régimen jurídico*, Consejería de Economía y Hacienda. Gobierno de Canarias.

Cervantes, C. J. y otros (2004). *Guía de la Ley General Tributaria*. Bilbao: CISPRAxis, S.A.

Clavijo, F. (1994). *El Impuesto General Indirecto Canario*, 2 v. Valencia: CISS.

Cortés, M. (1985). *Ordenamiento Tributario Español I*, 4.^a Ed. Madrid: Cívitas.

Ferreiro, J. J. y otros (2006). *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial. Sistema Tributario. Los tributos en particular*. Madrid: Marcial Pons.

- Ferreiro, J. J. (2006). *Curso de Derecho Financiero Español, Instituciones*, 25.ª Ed. Madrid: Marcial Pons.
- García De Enterría, E. y Fernández, T. M. (2006), *Curso de Derecho Administrativo*, v. 1, 13.ª Ed. Thomson/Cívitas, Madrid.
- Gómez De Liaño, F. (1979). *Diccionario Jurídico*, Salamanca.
- Martín, J. y otros (2006). *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 17.ª Ed. Madrid: Tecnos.
- Pérez, F. (2006). *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 16ª. Navarra: Thomson/Cívitas.
- Ramallo, J. (1978). “Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria”, *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 20, 630.
- Ruiz, M. (2002). *Fiscalidad de la Empresa Turística*, Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas, S.A.
- Sáinz De Bujanda, F. (1993). *Lecciones de Derecho Financiero*, 10.ª Ed. Madrid: Servicio de Publicaciones de la Universidad Complutense.

EVALUACIÓN

La evaluación de la asignatura incluye la realización de trabajos prácticos, la participación en las actividades en línea (foros de discusión, charlas, aportaciones, iniciativas y propuestas del alumnado) y una prueba escrita presencial:

Parte I. La participación en las actividades en línea y la realización de las tareas programadas aporta el 40% de la nota final y se evaluará a partir de la participación en las actividades en línea y la realización de los trabajos previstos. La nota oscila entre 0 y 4. Será necesario obtener una nota mínima de 2 puntos para superar esta parte de la asignatura.

Parte II. La parte teórica de la asignatura aporta el 60% de la nota final y se evaluará mediante una prueba escrita que consta de 30 preguntas de respuesta múltiple. La nota del examen oscila entre 0 y 6. La nota mínima necesaria para superar esta parte de la asignatura es de 3 puntos.

La asignatura se considera superada cuando el estudiante ha conseguido los mínimos necesarios (2 puntos en la parte I y 3 puntos en la parte II). La nota final consiste, superados los mínimos señalados anteriormente, en la suma de las puntuaciones de la parte I y de la parte II.

TABLA DE ABREVIATURAS

AEAT: Agencia Estatal de Administración Tributaria.

AIEM: Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las islas Canarias.

ART./ARTS.: Artículo/artículos.

BOE: Boletín Oficial del Estado.

CA/CC.AA: Comunidad Autónoma/Comunidades Autónomas.

CC.LL.: Corporaciones Locales.

CC: Código Civil.

CE: Constitución Española.

CENAE: Clasificación Nacional de Actividades Económicas.

CON: Clasificación Nacional de Ocupaciones.

CP: Código Penal.

DA: Disposición Adicional.
DGT: Dirección General de Tributos.
EACan: Estatuto de Autonomía de Canarias.
IGIC: Impuesto General Indirecto Canario.
IP: Impuesto sobre el Patrimonio.
IRPF: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
IS: Impuesto sobre Sociedades.
ITPJAD: Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
IVA: Impuesto sobre el Valor Añadido.
LC: Ley del Catastro.
LGT: Ley General Tributaria.
LIGIC: Ley del Impuesto General Indirecto Canario.
LIIEE: Ley de Impuestos Especiales.
LIP: Ley del Impuesto sobre el Patrimonio.
LIS: Ley del Impuesto sobre Sociedades.
LISD: Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
LOFCA: Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas.
LPEMC: Ley de Puertos del Estado y de la Marina Mercante.
LREPSP: Ley de régimen económico y de prestación de servicios de los puertos de interés general.
LRHL: Ley Reguladora de las Haciendas Locales.
OM: Orden Ministerial.
OS: Operaciones Societarias.
PÁG./PÁGS.: Página/páginas.
RD: Real Decreto.
RDL: Real Decreto-Ley
RDLeg.: Real Decreto Legislativo.
REF: Régimen Económico y Fiscal de Canarias.
RGR: Reglamento General de Recaudación.
RIC: Reserva para Inversiones en Canarias.
RTOS.: Rendimientos.
SS: Siguiendo.
SSTS: Sentencias del Tribunal Supremo.
TC: Tribunal Constitucional.
TJCCEE: Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.
TPO: Transmisiones Patrimoniales Onerosas.
UE: Unión Europea.
ZEC: Zona Especial Canaria.



Módulo 1

El Derecho Tributario. Parte General: Principios e Instituciones (I)

PRESENTACIÓN

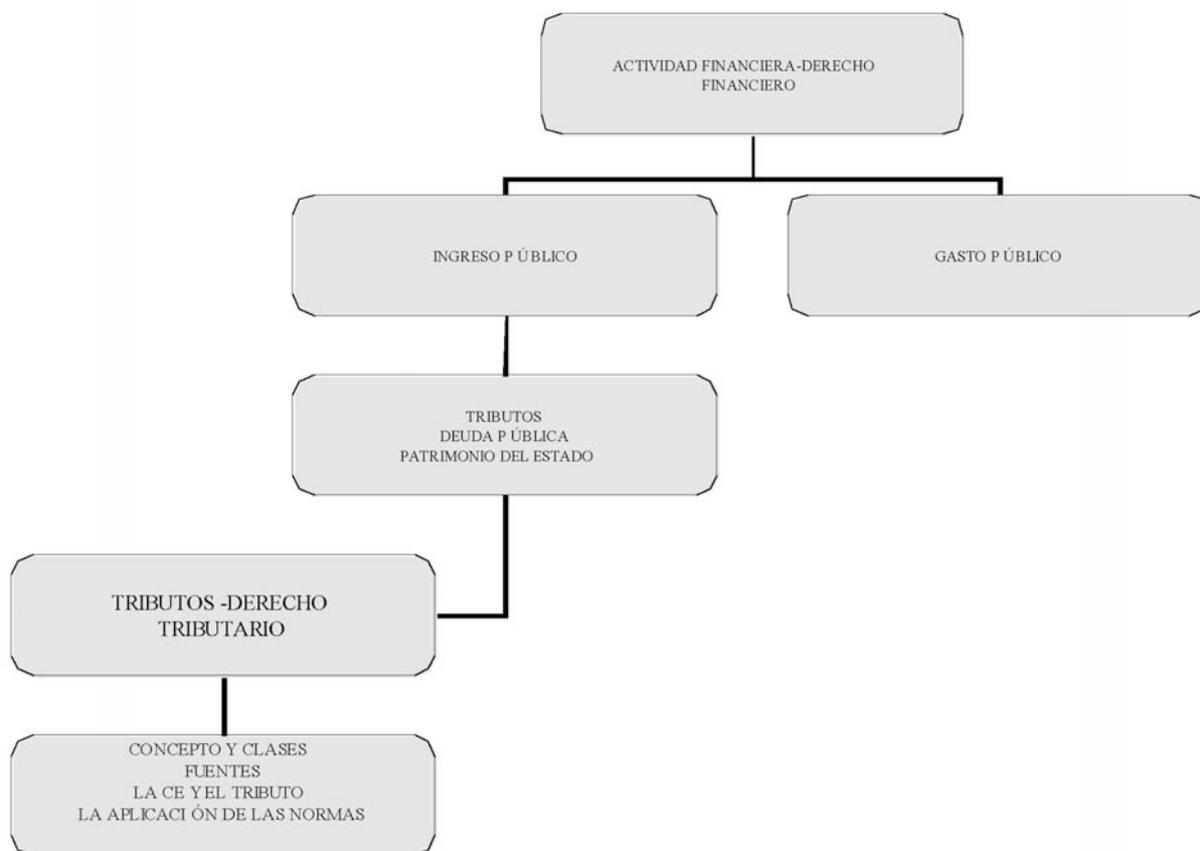
En este módulo se analizan los principios e instituciones del Derecho Tributario. Iniciamos así el estudio de la parte general de la asignatura, en la que abordaremos el estudio del tributo y del ordenamiento que lo regula.

OBJETIVOS

Tanto en este módulo, como en el que le sigue, se pretende que el alumno de Fiscalidad de la Empresa Turística comprenda la finalidad de la existencia del ordenamiento jurídico-tributario así como los principios que rigen su creación y aplicación a los ciudadanos. Estamos convencidos de que estos dos módulos, cruciales para el cabal entendimiento del resto de módulos que componen este manual, dotarán al alumno de la necesaria comprensión del porqué y de la necesidad de la existencia de un sistema de tributos que permita a los entes públicos territoriales dar sentido a su propia existencia: pues esta no se justificaría sin unos medios, los tributos, con lo que hacer llegar a los ciudadanos las prestaciones públicas que un Estado moderno debe tener como fines propios.



ESQUEMA DE LOS CONTENIDOS



Módulo 1

EXPOSICIÓN DE LOS CONTENIDOS

I. ACTIVIDAD FINANCIERA Y DERECHO FINANCIERO

Todo estudio general del Derecho Financiero y Tributario se inicia con el análisis de esta cuestión: **la actividad financiera**.

La actividad financiera se puede definir como una actividad de ingreso y gasto. Como quiera que nos estamos refiriendo básicamente a la actividad financiera de los entes públicos territoriales (art. 137 CE): el Estado, las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales (principalmente, municipios y diputaciones provinciales o cabildos en el caso de las islas Canarias), esta actividad es de ingreso y gasto público. No nos referimos a la actividad financiera de las empresas, sino a la del Estado, Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales.

La actividad financiera es una actividad pública, presidida por un interés general y llevada a cabo por estos tres entes públicos, y está regulada por un conjunto de normas de derecho público a las que denominamos Derecho Financiero.

Desde esta perspectiva, el **Derecho Financiero** se puede definir como *aquel conjunto de normas que regulan la actividad financiera (de ingreso y gasto) de los entes públicos*.

Las **características** de este derecho “especializado” en la actividad financiera pública ya las hemos mencionado en las ideas anteriores:

- El Derecho Financiero es un parte o sector del ordenamiento jurídico que se encuadra en el **derecho público**, pues *los sujetos que intervienen* en la actividad financiera son entes públicos y *el interés* que les mueve en esa intervención es un interés general.
- El Derecho Financiero representa a un sector de normas que se caracteriza por ser **instrumental**, es decir: es un medio o instrumento para alcanzar unos fines que no son otros más que los de obtener los medios dinerarios con los que atender las funciones públicas de los entes antes mencionados: carreteras, sanidad, enseñanza, etc.

Volvemos a la actividad financiera. Este procurarse unos ingresos, principalmente monetarios, y gastárselos con posterioridad en cumplimiento de los fines de estos entes públicos, exige la *existencia organizada de un conjunto de medios humanos y materiales* que lleven a cabo esta actividad. A esa organización se la denomina hacienda y, como se trata de entes públicos, la llamamos **hacienda pública**.

La Hacienda Pública es aquella parte de la administración la que las normas de derecho financiero han encomendado el desarrollo de la actividad financiera de los entes públicos territoriales. De ahí que tanto el Estado, como las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales, cada una tenga su propia hacienda, esto es, su propia administración financiera, su propia organización que desarrolla la actividad financiera de ese ente público, con el fin de que el mismo obtenga los medios dinerarios con los que pueda cumplir con las funciones públicas que tiene encomendadas.

Teniendo en cuenta estas últimas ideas, podemos entender que el Derecho Financiero se pueda definir también como **el conjunto de normas que regulan la hacienda pública**.

Todo este conjunto de normas de derecho financiero se puede sistematizar u organizar en torno a distintos ámbitos de actuación. Ya lo dijimos al principio, la actividad financiera se organiza en torno a dos ámbitos de actuación que son el de procurar ingresos y el de gastárselos.

Ingreso y gasto se convierten así en dos grandes objetivos en torno a las cuales se pueden clasificar los distintos recursos o instrumentos que los procuran y, a su vez, estos recursos constituyen las especialidades del propio Derecho Financiero.

Por la vertiente del **ingreso** tenemos los siguientes *recursos* que lo procuran y la correspondiente *especialidad* o rama del derecho financiero que lo regula con normas propias. Sintéticamente las describimos:

- Los tributos — el Derecho Tributario.
- El crédito público — el Derecho del Endeudamiento Público.
- El patrimonio de los entes públicos — el Derecho Patrimonial Público.

Por la vertiente del **gasto** tenemos el siguiente instrumento que lo permite y la correspondiente especialidad o rama del derecho financiero que lo regula con normas propias que, también sintéticamente, describimos:

- Los presupuestos de los entes públicos — el Derecho Presupuestario.

Acabamos de dibujar el **contenido** del Derecho Financiero.

Por otro lado, **el Derecho Financiero también alude a una ciencia autónoma: la ciencia del derecho financiero**. Desde esta perspectiva, el derecho financiero es una ciencia jurídica por

cuanto su **objeto de estudio** son las normas que regulan la actividad financiera pública. No es esta la única perspectiva desde la que se puede estudiar el fenómeno de la actividad financiera, pues la económica y la política, entre otras, son distintas formas de abordar este fenómeno, que se corresponde con otras ciencias diferentes de la jurídica.

Finalmente, el Derecho Financiero, en cuanto que se conforma como conjunto de normas jurídicas, **se relaciona** con todo el ordenamiento jurídico. Particularmente con el *derecho constitucional*, en el que se encuentran, como no podría ser de otra manera, los principios básicos y los fundamentos de las instituciones de la Hacienda Pública; también se relaciona con el *derecho administrativo, mercantil y civil*, y con el *derecho penal*, entre otros.

De todos los recursos a que antes hemos aludido, **el objeto de estudio de este manual** es el tributo y el Derecho Tributario que lo regula.

II. EL DERECHO TRIBUTARIO: CONCEPTO Y CONTENIDO

El Derecho tributario, como especialidad del Derecho Financiero, **se puede definir** como el conjunto de normas que regulan el tributo o, más precisamente, como señala FERREIRO, *el conjunto de normas que regulan el establecimiento y la aplicación de los tributos*.

El **tributo** se erige así en el *instituto jurídico* central del Derecho tributario, *su contenido esencial*. Y la relación que se establece entre él y el ciudadano-contribuyente, **la relación jurídica tributaria**, en el eje central del significado jurídico de este recurso en el seno de un Estado de Derecho.

A la hora de abordar el estudio del tributo y del derecho que lo regula, hemos de diferenciar dos partes absolutamente complementarias. *La primera*, la **Parte General**, en la que analizamos las cuestiones atinentes a preguntas tales como qué es el tributo, quien lo crea y cómo se aplica y qué principios presiden esa creación y aplicación, y de qué manera, con qué garantías, se obtienen los ingresos tributarios. A esta parte general corresponden los módulos 1 y 2. En *la segunda*, la **Parte Especial**, analizamos los tributos en concreto, como el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otros, con especial atención a su incidencia en la empresa turística. Lo hacemos, por otro lado, atendiendo a los distintos sistemas tributarios correspondientes a los entes públicos territoriales: el sistema tributario estatal, con los impuestos y tasas que afectan a la empresa turística y los sistemas tributarios autonómico y local.

Módulo 1

III. EL TRIBUTO: CONCEPTO Y CLASES

1. CONCEPTO

El tributo aparece definido en la Ley General Tributaria (LGT)¹ en su artículo 2.1 cuando dispone:

“Los tributos son los **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”.

¹ Ley 58/2003, de 17 de diciembre.

Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución.

En negrita hemos destacado las características principales de este concepto, que pasamos a explicar:

- **Los tributos son ingresos públicos:** evidentemente que el tributo supone **el ingreso de una suma de dinero**, que **es público** en la medida que lo obtiene un ente público y **de derecho público**, porque las normas que lo regulan pertenecen a este sector del ordenamiento jurídico. Ingreso que está **afectado a la consecución de finalidades igualmente públicas**. Y sin perjuicio de que se pueda *“pagar el tributo” en especie*, con bienes del patrimonio histórico, y al margen de que este pago no se pueda calificar de ingreso público pues no se está obteniendo una suma de dinero. Pero lo habitual es el pago en dinero.
- **Exigido por una administración pública:** una de las características esenciales que se puede predicar del tributo es su condición de **obligación**. El tributo, así entendido, aparece como un **vínculo entre el ente público titular del tributo y una persona**. Cada uno de estos sujetos posee en este vínculo o relación un conjunto de derechos y obligaciones entre los que destacan el derecho del ente público a exigir el pago del tributo (**derecho de crédito**), adoptando el ente la posición de *acreedor* y la **obligación de pagar** el tributo por el contribuyente que adopta la posición de *deudor* tributario.
- **Nacimiento de la obligación de tributar por la realización de un hecho:** la obligación en que consiste, básicamente, el tributo, **nace por que en la ley se ha establecido un hecho**, al que se denomina **hecho imponible**, que tiene la consecuencia, para el ciudadano que lo realice, del nacimiento de una obligación de contribuir. Por tanto, como más adelante tendremos ocasión de analizar con más detenimiento, **ese vínculo al que antes hemos hecho referencia nace de la ley** porque es ella la que ha establecido el mecanismo jurídico necesario para que surja esa obligación a cargo de la persona realizadora del hecho imponible, y el correlativo derecho del ente público de que se trate. Por eso se habla de **obligación ex lege**, porque nace de la voluntad de la ley y no de la voluntad de las partes que componen ese vínculo (art. 31.3 CE).
- **El deber de contribuir:** la referencia a este deber en relación con el mecanismo que hace surgir ese vínculo entre el ente público y una determinada persona ha de entenderse realizada a un *principio esencial* para el tributo como es el de **capacidad económica** que estudiaremos en el siguiente epígrafe. Se contribuye, se paga el tributo, porque la realización del hecho imponible supone para la persona, podríamos decir, que una declaración formal de que tiene, con más o menos intensidad, capacidad de pago. Si no hay capacidad económica, directa o indirectamente, en el hecho que lleva a la tributación, no hay ni puede haber deber de contribuir.
- **Con el fin primordial del sostenimiento del gasto público:** el fin principal del tributo es el recaudatorio (o fin fiscal): obtener ingresos; aunque no es el único fin, pues los tributos pueden perseguir objetivos de política económica, por ejemplo, incentivos a la empresa turística que generen empleo, y que hacen disminuir la recaudación, o atender a principios constitucionales, por ejemplo, el de salud de los ciudadanos y los impuestos que gravan el consumo del tabaco (fines extrafiscales).

2. CLASES

Las clases de tributos (categorías tributarias) se establecen en el artículo 2.2 de la LGT al disponer:

Los tributos, cualquiera que sea su denominación, se clasifican en tasas, contribuciones especiales e impuestos:

Las consideraciones generales que hay que hacer, antes de entrar en el análisis de cada una de las categorías tributarias son las siguientes:

- Se trata, en los tres supuestos, **de tributos**. Por tanto, tributo es la tasa, el impuesto y la contribución especial. Lo que no impide que, aun perteneciendo a este *tronco común*, sus hechos imponibles sean diferentes, lo que permite delimitar muy bien qué es una tasa, un impuesto y una contribución especial.
- **Fuera de estas tres categorías no hay más clases de tributos**. Lo que supone que, cualquiera de las denominaciones que se puedan utilizar para un determinado tributo, distintas de las tres señaladas, tendrá que reconducirse a cualquiera de ellas según su naturaleza.
- Lo que **identifica** al tributo y lo **diferencia** del resto de los recursos es **su estructura jurídica**: la ley fija un hecho, el hecho imponible, que tiene la consecuencia, para el sujeto que lo realice, de hacer nacer una obligación tributaria. Estructura que está presidida por el principio de capacidad económica.



Comenzamos el análisis de cada una de las clases o categorías tributarias:

a) La tasa

Se define en el artículo 2.2, a, de la LGT, cuando dispone:

a) Tasas son los **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**.

Se entenderá que los servicios se prestan o las actividades se realizan en régimen de derecho público cuando se lleven a cabo mediante cualquiera de las formas previstas en la legislación administrativa para la gestión del servicio público y su titularidad corresponda a un ente público.

De la definición legal de tasa se desprenden sus **características esenciales**:

- Se trata, como dice claramente la definición, de un **tributo** que participa de la estructura esencial típica de este recurso: hecho imponible y obligación tributaria.
- El **hecho imponible**, que *es el elemento diferenciador* de las tres figuras tributarias, en la tasa, se refiere a 1) un uso particular del dominio público, por **ejemplo**, la tasa que se paga por la autorización de un vado de entrada a un garaje; y 2) la prestación de un servicio o la realización de una actividad, en régimen de derecho público, directamente dirigida a una persona determina-

da, bien porque esa persona tiene que solicitar obligatoriamente esa prestación o esa actividad por **ejemplo** la expedición del DNI, o bien porque sin necesidad de que haya que solicitar la prestación o actividad esta se presta por ser esencial, por **ejemplo** la tasa por recogida de basuras o, finalmente, porque tal actividad o prestación no se presta en concurrencia con el sector privado, por **ejemplo**, la utilización de instalaciones deportivas municipales.

- El **principio de capacidad económica** en la tasa aparece quizá en grado ínfimo en relación con los otros dos tipos de tributos, pues la actividad del ente público, en que consiste la tasa, persigue ser “financiada” con el pago del tributo. En consecuencia, la cuota tributaria se construye sobre la base del coste del servicio o actividad, constituyendo este coste el límite de la cuantía del tributo. Aparece en este tributo, al igual que en la contribución especial, **una idea de contraprestación**: obtengo un servicio y, en correspondencia, pago su valor, que se parece bastante a la contraprestación que se da en los contratos privados, aunque hay que decir de inmediato **que estamos ante un tributo y por tanto ante una institución totalmente distinta del contrato**.

Junto a la tasa existe otro instrumento que limita con ella y que provee de ingresos a los entes públicos. Se denomina **precio público** y se regula en la Ley 8/1989, de 13 de abril de tasas y precios públicos. Sus **características** son las siguientes:

- **No es un tributo**, por lo que no tiene su estructura ni le afectan los principios de justicia tributaria.
- Se trata del pago de una cantidad (**precio**) **en cumplimiento de un contrato**, cuyo nacimiento, aplicación y extinción están sometidos al derecho público. Esto es un precio público.

Finalmente, se suele estudiar junto a la tasa un tipo de tributo que, en general, se ha de encuadrar dentro de esta categoría: se trata de las **exacciones parafiscales**. La parafiscalidad alude a una situación en la que un tributo, generalmente una tasa, se aplica y se gestiona con algún grado de desviación con respecto al régimen jurídico normal. En esto consiste esa “anormalidad” que señala FERREIRO. Evidentemente, la parafiscalidad es una cuestión de grado, pues un tributo es más o menos anormal dependiendo de que se separe más o menos del régimen jurídico del resto de los tributos. Un grado de parafiscalidad es, por ejemplo, que el tributo sea gestionado por una administración distinta a la administración financiera. Unos **ejemplos** de exacciones parafiscales los tenemos en las *cotizaciones de la Seguridad Social*, las *cuotas exigidas por los Colegios profesionales* así como los *aranceles que nos exigen los notarios y registradores*.

b) Contribución especial

Se define en el artículo 2.2, b, de la LGT, cuando dispone:

b) Contribuciones especiales son los **tributos** 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 realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos.

De la definición legal de contribución especial se distinguen las siguientes **características**:

- Lo primero que se ha de destacar en esta definición es que **la contribución especial es un tributo**.

- En el caso de este tributo, y al contrario de lo que ocurría en la tasa, **el obligado tributario no solicita** (salvo en el supuesto de constitución de asociación administrativa de contribuyentes) **la actividad del ente público**, sino que es este el que por iniciativa propia realiza una obra o establece un nuevo servicio público o lo amplía. Estamos, como señala PÉREZ ROYO, ante gastos de inversión o de capital a financiar con contribuciones especiales, pues los gastos corrientes se financian con tasas.
- La actividad del ente público **ha de proporcionar a un grupo de personas un aumento de valor de sus bienes o un beneficio especial**. Toda la colectividad se beneficia, pero este beneficio es mayor, de manera que puede ser medido y cuantificado, para un grupo de personas. Un **ejemplo** típico puede ser la peatonalización de una zona urbana que puede proporcionar una revitalización comercial de toda la zona, como ha ocurrido en la Calle Mayor de Triana, en Las Palmas de Gran Canaria.
- El **coste del servicio o de la obra** (hasta el 90 por ciento) es el límite de la contribución especial que se cuantifica sobre la base del reparto o cupo a distribuir entre el grupo de personas que ha obtenido ese beneficio especial (arts. 31 y 32, LRHL).
- El **principio de capacidad económica**, entendemos, que en este tributo está claramente presente y está representado por ese aumento de valor de los bienes o ese beneficio especial que experimenta un grupo determinado de personas.

c) El impuesto

Se define en el artículo 2.2, c, de la LGT, cuando dispone:

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

De la definición legal de impuesto se distinguen las siguientes **características**:

- De nuevo, la propia definición legal comienza por la calificación del impuesto como un **tributo**.
- Se trata, creemos que se puede afirmar con contundencia, **del tributo por excelencia**. Y esto es así porque tanto el deber de contribuir como los mismos principios constitucionales en materia tributaria se acomodan más perfectamente a la estructura de impuesto que a la del resto de los tributos. El propio principio de capacidad económica se plasma con más claridad en la estructura de este tributo.
- Se ha criticado suficientemente por la doctrina la idea de que el impuesto es un tributo **“sin contraprestación”**. Lo que se pretende es hacer comprender que en el impuesto, y al contrario de lo que ocurre tanto en la tasa como en la contribución especial, no hay una actividad o una actuación del ente público directamente dirigida al particular. Esta idea se comprende bien si observamos que el hecho imponible en el impuesto, cuya realización origina la obligación de pagar, está constituido por situaciones que nada tienen que ver, al menos directamente, con los servicios públicos, con las prestaciones públicas, en definitiva con la actividad de los entes públicos. Las personas pagan impuestos por realizar **negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica de una persona**. Como **ejemplo** tenemos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) cuyo hecho imponible consiste en la obtención de renta por una persona a la que denomina contribuyente. Hecho este de obtener renta

que nada tiene que ver con que ese contribuyente utilice la sanidad o la enseñanza pública, etc., que se financian, básicamente, con impuestos.

Los impuestos se suelen **clasificar** en:

- Directos e indirectos.
- Personales y reales.
- Subjetivos y objetivos.
- Instantáneos y periódicos.

Son impuestos **directos** aquellos que fijan el gravamen al momento en el que la riqueza se obtiene, si se refiere a una renta (IRPF), o si se refiere a un patrimonio, al momento en que este se posee (IP). En cualquier caso, estos impuestos gravan el mismo momento en el que se produce la riqueza. Por el contrario, son **indirectos** aquellos impuestos que fijan el gravamen en el momento en que la persona manifiesta que posee esa riqueza mediante actos de consumo de la misma. Un **ejemplo** de este tipo de impuestos lo tenemos en el IVA o en el IGIC.

Son impuestos **personales** aquellos en los que la riqueza a gravar se define en el hecho imponible por su relación con una persona. Así en el IRPF, que es un impuesto personal, su hecho imponible queda definido como “(...) la obtención de renta por el contribuyente” (art. 6.1 de la Ley del impuesto). El énfasis de esta definición se fija a la persona gravándose toda la renta obtenida por ella y **generando toda ella un solo impuesto** en el período impositivo correspondiente. Son impuestos **reales** aquellos en los que la riqueza a gravar se define por sí sola, sin que el hecho imponible incorpore en la definición de esta riqueza a la persona sobre la que recaerá el gravamen del impuesto. El **ejemplo** lo tenemos en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) cuyo hecho imponible se define, entre otros, como la titularidad de un derecho real de propiedad sobre bienes inmuebles (art. 61, de la LRHL). En esta definición del hecho imponible de este impuesto podemos observar cómo ese énfasis en este caso se fija al bien inmueble y no a la persona por lo que “cada inmueble generará un impuesto diferente” y, como señala PÉREZ ROYO, una misma persona puede ser deudora de varios Ibis, uno por cada inmueble de que sea titular; al contrario de lo que ocurre en los impuestos personales en los que cada persona, por toda la renta del período, genera un solo impuesto.

Son impuestos **subjetivos** aquellos que en su regulación contienen normas que modulan el gravamen de la riqueza en función de las **circunstancias personales y familiares** de la persona. Un **ejemplo** de impuestos de esta naturaleza lo tenemos, de nuevo, en el IRPF cuando, entre otros, recoge en el Título V de su ley reguladora los mínimos personales y familiares que minoran la cuota tributaria. Por el contrario, son impuestos **objetivos** aquellos que no contienen normas que modulen su gravamen en función de este tipo de circunstancias. Un **ejemplo** lo tenemos en el IBI.

Suele haber una **vinculación** entre las categorías de impuestos objetivos y reales, por un lado; y entre los impuestos personales y subjetivos, por otro. Así, el IRPF es un impuesto personal y subjetivo y, el IBI es un impuesto real y objetivo.

Finalmente, son impuestos **instantáneos** aquellos en los que la riqueza que se grava se produce en un instante, en un momento dado. Esta es, como veremos al estudiar este aspecto del hecho imponible, la dimensión temporal de este hecho. Como **ejemplo** tenemos al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en la modalidad de Transmisiones Patri-

moniales Onerosas, cuya riqueza imponible es, entre otros, la transmisión onerosa por actos *inter vivos* de toda clase de bienes (la compraventa de un bien inmueble, por citar uno). Esta riqueza imponible, la compraventa de un bien inmueble, se produce en un instante, por lo que los impuestos que gravan este tipo de operaciones son instantáneos. Por el contrario, son **periódicos** aquellos impuestos cuya riqueza imponible necesita un período de tiempo para producirse, una vez que ese período se ha agotado, esta riqueza se entiende obtenida. Como **ejemplo** tenemos al IRPF cuya riqueza, la renta, se refiere a la obtenida en el período de un año natural (período impositivo), entendiéndose obtenida esa renta acumulada en ese tiempo el último día del período, momento que se conoce técnicamente como el devengo del impuesto.

IV. LA CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA Y EL TRIBUTO

1. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DEL TRIBUTO

Los principios que rigen el tributo para que este sea justo, **se encuentran, como no puede ser de otra manera, en la Constitución Española (CE)**. Hay una parte de la constitución a la que se le suele denominar *constitución financiera*, que contiene, entre otros, los principios de justicia tributaria, esto es, los principios que rigen *la creación del tributo* así como el *reparto justo de la carga tributaria*.

El artículo 31, números 1 y 3, de la CE señala estos principios:

1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su **capacidad económica** mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de **igualdad y progresividad** que, en ningún caso, tendrá **alcance confiscatorio**.

(...)

3. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público **con arreglo a la ley**.

Vamos a comenzar el estudio de cada uno de ellos:

a) Principio de reserva de ley

Se recoge en el número 3 del artículo 31 de la CE cuando dispone, en particular, que las prestaciones patrimoniales, de carácter público, solo pueden establecerse **con arreglo a la ley**.

Una especie o **modalidad de prestación patrimonial de carácter público la constituyen los tributos. Por tanto, en una primera aproximación, un tributo no puede establecerse, crearse, si no con una ley (con forma de ley)**. Este límite a la producción normativa de tributos tiene también su fundamento en otro principio, denominado **el principio de autoimposición**, por el que en un Estado de Derecho como el nuestro somos todos los ciudadanos, a través de nuestros representantes parlamentarios, los que decidimos los tributos que se nos pueden exigir.

Ahora bien, una cosa es que el establecimiento del tributo se haga con arreglo a la ley y otra, muy distinta, que todo lo que concierne a la regulación del tributo tenga que hacerse con normas de rango legal (leyes). De aquí **el sentido del principio que estudiamos: “reserva de ley”, esto es, qué es lo que realmente debe establecerse en la ley en relación con el tributo y qué puede dejarse para ser regulado con normas de inferior rango: los reglamentos**.

El **establecimiento del tributo, su creación, y los elementos esenciales del mismo**, están reservados a su regulación por la ley, nos dice el Tribunal Constitucional (TC) en distintas sentencias (por citar una: STC 6/1983).

Los elementos esenciales del tributo son los que se corresponden con su estructura básica: el hecho imponible que contiene la formulación de las circunstancias de la realidad que llevan a los ciudadanos que las realicen a la tributación, **los pormenores de la obligación que nace de ese hecho imponible**: la *identificación de los ciudadanos* que van a verse obligados al pago del tributo, **las características de la prestación** que han de realizar y su manera de cuantificarla, así como los beneficios fiscales: exenciones, reducciones, bonificaciones, que reducen la carga tributaria en beneficio del obligado a pagar el tributo y que tienen una reserva de ley específica en el artículo 133.3 de la CE.

Pero también hay otros aspectos cuya exigencia de reserva de ley es más que evidente: los *derechos y deberes de los ciudadanos en la aplicación de los tributos*, deberes (prestaciones personales: art. 31.3 CE) que, en ocasiones, como señala FERREIRO, son más gravosos que el propio pago del tributo.

Todos estos elementos esenciales, junto con otros, **se recogen en el artículo 8 de la LGT. Desde esta perspectiva, entendemos que la reserva de ley es de carácter absoluto.**

Fuera de la **creación** del tributo, con **sus elementos esenciales**, el resto de los aspectos que también es necesario regular con normas no se ve afectado por esta reserva de ley y, por tanto, puede ser encomendada su regulación a normas de rango inferior como son las **normas reglamentarias**: los reglamentos. A esto se le denomina **la reserva de ley relativa**. De hecho, todo tributo, una vez creado mediante ley, se completa con normas reglamentarias: así el IRPF tiene su ley reguladora y su reglamento que lo desarrolla, al igual que el resto de impuestos. Por otro lado, este concepto de *reserva de ley relativa* permite que las **Corporaciones Locales (ayuntamientos, por ejemplo)**, que carecen de la institución parlamentaria y por tanto no pueden hacer leyes, tengan la posibilidad, en el legítimo ejercicio de su poder tributario, de crear tributos “con arreglo a la ley”, mediante reglamentos que, en este caso particular, son, como la ley, expresión de la representación popular (FERREIRO). Esta última cuestión la abordaremos en el apartado del poder tributario de las corporaciones locales.

Módulo 1

b) El principio de capacidad económica

Si leemos con atención el artículo 31 de la CE, podemos observar cómo todos los ciudadanos tenemos el deber de contribuir, **pero de acuerdo con nuestra capacidad económica**.

Este principio de capacidad económica se erige así en lo que podríamos denominar la **piedra angular** de todo el sistema tributario y en el **fundamento de la imposición**, pues el conjunto de tributos ha de responder a este principio: porque una persona ha de tributar de acuerdo con su capacidad económica.

Es cierto que **esta exigencia** que se predica de todo el conjunto de tributos **se aprecia más claramente en unos que en otros**. Por **ejemplo**, este principio aparece por toda la normativa del IRPF y, sin embargo, es más difuso en tributos como la tasa, aunque también ha de estar presente.

La **estructura del tributo donde este principio ha de estar claramente reflejado** es en el *hecho imponible* y también en los *elementos de cuantificación*: base imponible y liquidable, tipos de gravamen y cuota.

En el **hecho imponible** porque este hecho contiene lo que se denominan **índices** de capacidad económica, donde se refleja la riqueza a gravar que, por sí sola es un indicativo de que se puede y se debe pagar el tributo. Por **ejemplo** en el IRPF este índice es la obtención de una renta (**índice directo**). O, el consumo realizado por una persona, índice que se encuentran en los hechos imponibles del IVA o del IGIC (**índices indirectos**).

Cuando estos índices de riqueza, convertidos en hechos imponibles, se confirman en la realidad de una persona, porque esta ha obtenido renta o se la ha gastado, se produce la vinculación entre la norma y la persona, porque esta ha realizado el presupuesto establecido en ella y surge la tributación.

No obstante, en determinadas personas este índice puede ser tan débil que, la propia ley cuantifica el mínimo de capacidad económica apta para ser gravada. De ahí surge el concepto de **capacidad económica en términos absolutos** que responde a la pregunta de quién tiene capacidad económica y quién no la tiene. **Esta idea de capacidad económica absoluta se aprecia claramente en el IRPF** cuando dispone que no tienen la obligación de declarar el impuesto los contribuyentes que obtengan exclusivamente un determinado tipo de rentas, por ejemplo, rentas procedentes de rendimientos del trabajo cuando el montante de sus rendimientos íntegros por este concepto no supere la cantidad de 22.000 euros anuales (art. 96.2, LIRPF).

Igualmente en los **elementos de cuantificación** ha de estar reflejada esta capacidad económica. Evidentemente, una vez determinado quien tiene capacidad económica en términos absolutos, el paso siguiente consiste en determinar también la medida de esa capacidad, pues de ello depende la cuantía de mi contribución. A esta cuestión se la conoce en la doctrina con el término de **capacidad económica en términos relativos**.

En esta nueva medida de la capacidad económica hay tributos que siempre revelan la misma capacidad y, en consecuencia, el pago del tributo coincide en cantidad en todas las personas obligadas a tributar. Se trata de los **tributos fijos** y un **ejemplo** lo tenemos en las *tasas académicas*: todos los alumnos pagan por un curso completo la misma cuantía de tasa. Sin embargo, en los tributos más importantes del sistema, como el IRPF, esta medida varía pues está en función del montante de la renta obtenida y este montante, lógicamente, varía entre las personas obligadas a pagar el impuesto. Estamos ante los **tributos variables**.

Finalmente, **este principio de capacidad económica no se quiebra con la existencia de tributos cuyos fines no respondan al fin recaudatorio o fin fiscal, o contenga beneficios fiscales**, en particular exenciones tributarias que persigan objetivos de política económica; con tal que todas estas finalidades encuentren su fundamento en valores, principios y derechos constitucionales. De ahí que el establecimiento de beneficios fiscales a la adquisición de la vivienda en el IRPF no suponga merma alguna del principio de capacidad económica, pues estos beneficios responden al derecho constitucional consistente en que todo ciudadano español tiene derecho a disfrutar de una vivienda digna y adecuada (art. 47 CE).

c) Principios de igualdad y generalidad

El principio de **igualdad** en materia tributaria, analizado desde la perspectiva de la *capacidad económica*, nos indica que, ante el sostenimiento de los gastos públicos todos somos iguales, esto es, **no puede haber privilegios** a la hora de contribuir para sufragar esos gastos y, si existen, deben estar fundamentados también en principios y derechos constitucionales.

Por su parte, el principio de **generalidad** indica que todos deben contribuir, pero, analizado de nuevo desde la perspectiva de la *capacidad económica* adquiere un matiz importante: contribuirán todos los que puedan, todos lo que tengan capacidad económica para hacerlo.

d) Principio de progresividad

Analizado desde la perspectiva de la *capacidad económica* resulta evidente que la progresividad es el principio que mejor plasma la idea de capacidad económica haciendo pagar más a quien tiene más riqueza.

Conecta, por lo demás con otros principios ya estudiados como el de igualdad, porque permite una mejor redistribución de la renta.

El impuesto progresivo por excelencia es el IRPF.

e) No confiscatoriedad

Si el grupo de principios constitucionales del artículo 31 de la CE comienza por el principio de capacidad económica, termina con el límite de la confiscatoriedad.

Lógicamente este principio limita a la propia capacidad económica y a su máxima expresión: la progresividad. Y consiste en que **el pago de tributos no puede llegar hasta el punto de destruir la propia capacidad económica del contribuyente (FERREIRO)** o, como dice el TC, *no puede llegar a agotar su riqueza imponible (STC 150/1990)*. Evidentemente este límite no se refiere a una persona concreta sino al conjunto de contribuyentes, pero sí puede afectar a un tributo en particular o, incluso, a todo el sistema tributario.



2. LAS FUENTES DEL TRIBUTO Y LOS SUJETOS CON PODER TRIBUTARIO

2.1. Significado

Como sabemos, el tributo es un conjunto de normas que se organizan entorno a unas determinadas formas (la ley es una) que la CE reconoce en los artículos 81 y siguientes como formas válidas de creación del derecho (fuentes de creación del derecho tributario o fuentes formales). Normas que son creadas por unos sujetos que tienen atribuida por la CE el poder para hacerlo (poder tributario).

Pues bien, en este epígrafe que comenzamos ahora se abordan precisamente las formas en que se manifiesta, se exterioriza y se organiza nuestro derecho tributario, nuestros tributos, y los problemas que ello conlleva; además se estudian también aquellas fuentes de conocimiento, que no crean las normas sino que ayudan a comprenderlas, a fijar su contenido y alcance; y, finalmente, se analizan los sujetos a los que nuestra CE atribuye el poder de crear estas normas, la distribución de ese poder entre los distintos entes públicos y el sistema de financiación de los mismos (arts. 133, 137, 140, 143 y 157 de la CE, entre otros).

2.2. Las fuentes creadoras del tributo (fuentes formales)

El artículo 7 de la LGT enumera las fuentes del Derecho Tributario al establecer:

1. Los tributos se regirán:

- a) Por la **Constitución**.
- b) Por los **tratados o convenios internacionales** que contengan cláusulas de naturaleza tributaria y, en particular, por los convenios para evitar la doble imposición, en los términos previstos en el artículo 96 de la Constitución.
- c) Por las normas que dicte la **Unión Europea** y otros organismos internacionales o supranacionales a los que se atribuya el ejercicio de competencias en materia tributaria de conformidad con el artículo 93 de la Constitución.
- d) **Por esta ley**, por las **leyes reguladoras de cada tributo** y por las **demás leyes que contengan disposiciones en materia tributaria**.
- e) Por las **disposiciones reglamentarias** dictadas en desarrollo de las normas anteriores y, específicamente en el ámbito tributario local, por las correspondientes **ordenanzas fiscales**.

En el ámbito de competencias del Estado, corresponde al Ministro de Hacienda dictar disposiciones de desarrollo en materia tributaria, que revestirán la forma de **orden ministerial**, cuando así lo disponga expresamente la ley o reglamento objeto de desarrollo. Dicha orden ministerial podrá desarrollar directamente una norma con rango de ley cuando así lo establezca expresamente la propia ley.

2. Tendrán carácter **supletorio** las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del derecho común.

Sintéticamente, del artículo transcrito podemos señalar las siguientes **fuentes escritas** a través de las cuales se manifiesta a los ciudadanos el Derecho Tributario:

- La Constitución.
- Los Tratados internacionales.
- El Derecho de la Unión Europea (UE).
- La Ley.
- Decretos Leyes.
- Decretos Legislativos.
- El Reglamento.
- El Derecho supletorio.

Vamos a analizarlas detenidamente:

a) La Constitución

La Constitución es la **norma jurídica suprema** de nuestro ordenamiento jurídico general y, en particular, del ordenamiento jurídico tributario.

Condiciona, por tanto, al resto de normas, pues se trata de una norma que se sitúa la primera y por lo tanto es jerárquicamente superior al resto. Lo cual tiene la consecuencia de que **las demás normas no pueden contradecirla**. Si lo hacen, y así lo determina el Tribunal Constitucional en sus sentencias, serán **expulsadas** del ordenamiento jurídico por inconstitucionales. Por contrarias a la Constitución.

Ya hemos estudiado algunos de los preceptos constitucionales que se refieren al tributo, y a lo largo de este apartado de las fuentes tendremos ocasión de completar el estudio de las normas constitucionales.

b) Los Tratados Internacionales

El segundo en el orden jerárquico son los Tratados Internacionales.

El **Estado español** como miembro de la comunidad internacional puede establecer **acuerdos** con otros estados o con organismos internacionales que, en la medida que contengan normas tributarias, tienen un interés crucial para nuestro Derecho Tributario.

Una vez que el Tratado internacional se ha celebrado válidamente y publicado oficialmente en España, sus normas se integran (*recepción automática*) en nuestro ordenamiento jurídico interno (art. 96 CE).

En materia tributaria destacan los **convenios de doble imposición internacional**, que tienen la finalidad de evitar que una persona tribute por una misma renta y en un mismo período impositivo en dos países distintos; y el propio **Tratado de Adhesión de nuestro país a las Comunidades Europeas y el resto de normas y tratados de la hoy UE**, que tratamos en el apartado siguiente.

c) El Derecho de la UE

La previsión del **artículo 93 de la CE**, por el que nuestro país y mediante la celebración de un tratado podía **ceder competencias constitucionales** en favor de una organización internacional, en la actualidad y, en general, la UE (que es, como señala JAVIER PÉREZ ROYO, un concepto político pues no tiene personalidad jurídica mientras no se apruebe, *lo que parece harto improbable y por desgracia*², la Constitución Europea) es la base de la **pérdida de la exclusividad** del Estado español en la **producción de normas**.

Efectivamente, la celebración del Tratado de Adhesión de España a las Comunidades Europeas de 1985, y la consiguiente cesión de competencias constitucionales a esa organización supranacional, ha supuesto que se integren en nuestro propio derecho interno un conjunto de normas “constitucionales” de esa organización (los Tratados), así como otro nutrido grupo de normas, derivadas de las primeras, de mucha importancia para nuestro Derecho Tributario.

Las relaciones entre estas **normas y las de nuestro derecho interno** están presididas por **dos principios: el de eficacia directa y el de primacía**. *Por el primero*, las normas comunitarias crean derechos y obligaciones tanto para los estados miembros como para todos los ciudadanos europeos, derechos y obligaciones que pueden ser invocados en auxilio de nuestras peticiones ante las administraciones públicas o ante los tribunales de justicia de los estados miembros; *por el segundo*, las normas del derecho de la UE prevalecen sobre las normas internas en la medida que nuestra condición de estado miembro de la Unión ha supuesto esa cesión de competencias que permite a esta organización supranacional legislar sobre materia propia.

Entre las **normas más importantes** que afectan a nuestra materia se encuentran los **reglamentos y las directivas** que tienen la cualidad de ser las **leyes europeas** (PÉREZ ROYO). *Entre las primeras*, por su importancia, se encuentra el **Código Aduanero Comunitario**, que contiene la norma fundamental de la imposición sobre el tráfico internacional de mercancías (impuestos aduaneros). *Entre las segundas*, destacan las directivas sobre la armonización del IVA en todos los países miembros (Sexta directiva-IVA), que contiene las normas que procuran que los iva nacionales sean muy parecidos.

² El añadido en cursiva es mío.

d) La ley

La siguiente fuente creadora de normas es la **ley**. Las leyes pueden ser de dos clases: **orgánicas y ordinarias**. Entre estas dos clases de leyes no existe un orden jerárquico, pues el principio que preside sus relaciones es el de **competencia**: las orgánicas tienen unas materias acotadas por la CE en su artículo 81.1 para ser reguladas exclusivamente por esta forma de ley (reserva de ley orgánica); materias vedadas para las leyes ordinarias. Como **ejemplo** de leyes orgánicas en materia tributaria hay que señalar la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA).

Por su parte, las leyes ordinarias son el tipo o clase de norma común por el que se manifiesta nuestro Derecho Tributario y más abundante, pues todos los tributos se regulan particularmente por leyes ordinarias.

Finalmente, las leyes, según el ente que las crea, pueden ser **estatales y autonómicas**. Las relaciones entre estas clases de leyes, de nuevo, no son de jerarquía sino que **están presididas por el principio de competencia**: la titularidad de las competencias sobre determinadas materias asumidas bien por el Estado, bien por las propias Comunidades Autónomas, determina las competencias legislativas sobre las mismas. **Ejemplo**: Si el Estado cede la competencia exclusiva³ sobre la Sanidad Pública a la CA canaria, es lógico que sea la propia Comunidad la competente para legislar sobre esta materia en el ámbito territorial canario. Una ley estatal, en consecuencia, no podrá legislar sobre esta cuestión en Canarias, pues no sería competente para ello. Lo que tampoco impide que sí exista una relación jerárquica entre la CE, los Tratados Internacionales, el Estatuto de Autonomía y esta Ley dictada por el Parlamento canario. Este aspecto lo analizaremos algo más cuando abordemos el poder tributario.



e) Disposiciones del ejecutivo con fuerza de ley: Decretos-leyes y Decretos legislativos

La atribución de la función legislativa, crear normas con rango de ley, está atribuida a la institución del Estado que conocemos con el nombre de Cortes Generales (art. 66.2 CE) y también a la institución parlamentaria correspondiente en las Comunidades Autónomas: sus Asambleas Legislativas o Parlamentos autonómicos. Por lo que estamos ante lo que se denomina *el monopolio* de la creación de normas jurídicas primarias (JAVIER PÉREZ ROYO). Y ello es así, porque la ley, en cuanto norma escrita, es la forma más importante de crear e innovar el derecho: los derechos y obligaciones de todos, por lo que esta nazca de la institución parlamentaria es la garantía de que se ha hecho por todos los españoles y que solo nosotros, todos los ciudadanos, a través de nuestros representantes, nos vamos a dotar de esos derechos y nos vamos a imponer esas obligaciones que emanan de las leyes. La ley, por tanto, es una autodisposición de la comunidad sobre sí misma (GARCÍA DE ENTERRÍA Y TOMAS-RAMÓN FERNÁNDEZ).

Por ello contrasta la facultad de que el ejecutivo (el gobierno) que no tiene atribuida la función legislativa pueda, en determinadas condiciones, crear normas con fuerza de ley.

Estas normas que el ejecutivo puede crear y que tienen fuerza de ley son:

- Decretos-leyes.
- Decretos Legislativos.

3 Si esta competencia no es atribuida de forma exclusiva, todo el derecho estatal, leyes y reglamentos, prevalece sobre el derecho de la comunidad autónoma (art. 149.3 CE). En cualquier caso, el derecho del Estado, según dispone también el artículo citado antes, es supletorio del derecho de las CC.AA., lo que quiere decir que, la ausencia de regulación normativa de una materia de competencia de las CC.AA., es “suplida” por la del Estado.

Los *decretos-leyes* se regulan en el artículo 86 de la CE y son normas **provisionales** (por lo que se exige su inmediata convalidación por el Congreso, art. 86.2 CE) **con fuerza de ley**, que el Gobierno puede crear en situaciones de **extraordinaria y urgente necesidad**, pero que **no pueden afectar** a materias como: el ordenamiento de las *instituciones básicas del Estado*, *a los derechos y deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el Título Primero*, *al régimen de las Comunidades Autónomas* ni *al derecho electoral general*.

La cuestión en materia tributaria estriba en dilucidar *si el decreto-ley es, o puede ser, un tipo de norma adecuada para crear tributos o, en el caso de un tributo ya creado, para modificar sus elementos esenciales*.

Desde luego, hay que empezar afirmando, con toda rotundidad, que **crear un tributo por medio de un decreto-ley no es posible**: lo impide el *principio de reserva de ley* que hemos estudiado más atrás. Por lo demás, y en este caso concreto, la creación de un tributo nuevo chocaría con la propia exigencia constitucional de “*extraordinaria y urgente necesidad*”, pues si hay una materia que conviene sopesar antes de su implantación, por la repercusión que esta tiene, es la creación de un tributo.

Con la **modificación de los elementos esenciales de un tributo ya creado**, la doctrina del TC es, hasta cierto punto, **algo confusa** (SSTC 182/1997 y 189/2005 en relación con la STC 108/2004). Aunque, en general, mantiene el criterio de prohibición de modificación de los elementos esenciales en los casos en que esta modificación **afecte de forma importante a algunos de los tributos centrales de nuestro sistema tributario** como puede ser, **por ejemplo**, el **IRPF**, impuesto al que se refieren las dos primeras sentencias señaladas más atrás.

Resumiendo: la reserva de ley tributaria impone el límite a las posibilidades de actuación del decreto-ley en esta materia, por lo que este no podrá ni crear un tributo ni modificar sustancialmente los elementos esenciales de aquellos tributos centrales de nuestro sistema: IRPF, IS, IVA/IGIC.

No obstante lo expuesto, un comentario más se hace imprescindible: creemos, también con firmeza, que desde el punto de vista del deber de contribuir al que todos los tributos “*pertenecen*” o tienen su fundamento, la modificación de los elementos esenciales afecta por igual a todo tributo, sea central o no. La reserva de ley es un principio que ampara y protege al sistema tributario en su conjunto y no solo a sus principales impuestos.

El *decreto legislativo* se establece en el artículo 82 de la CE y constituye otra de las formas en que el Gobierno expresa sus facultades legislativas.

Pero hay una diferencia sustancial con los decretos-leyes: en los decretos legislativos el Gobierno actúa por expresa **delegación** de las Cortes, de ahí que el propio artículo 82.1 determine que el resultado de la delegación es una **norma con rango de ley**.

Evidentemente, tal delegación está presidida por los **controles** suficientes (de las propias Cortes Generales o de los Tribunales de Justicia) para que el Gobierno lleve a cabo la creación de la norma legal dentro de los límites fijados por las Cortes (leyes de bases para los textos articulados o ley ordinaria para los textos refundidos, art. 82.2, CE).

En materia tributaria no hay inconveniente para que se puedan crear tributos o modificar los elementos esenciales de los ya creados por medio de la delegación legislativa.

f) El reglamento

Jerárquicamente, los reglamentos constituyen un tipo de normas caracterizadas por su **absoluto sometimiento a la ley**. Nos encontramos, por tanto, ante una especie de frontera entre normas: las legales y las reglamentarias, con objetivos diferentes pero complementarios: **en materia tributaria el reglamento desarrolla en aspectos secundarios y complementarios a la ley**.

Por su importancia, la ley establece la regulación de los tributos mientras que el reglamento desarrolla los aspectos secundarios de sus elementos esenciales y otros aspectos complementarios en relación con la gestión y aplicación de los mismos (aspectos formales). **Por ejemplo:** la Ley determina que, de los ingresos íntegros de capital inmobiliario del IRPF, se puedan deducir los saldos de dudoso cobro (art. 23.1, a, 3.ª, LIRPF); y remite al reglamento del IRPF el establecimiento de las condiciones que tienen que cumplir estos saldos para que se pueden deducir: que estén justificados, que los deudores se hallen en situación de concurso, entre otras (art. 12.1, c, RIRPF).

La **posibilidad de establecer reglamentos** (potestad reglamentaria) en desarrollo y ejecución de una ley la tiene el **Gobierno** (art. 97 CE). Adoptan la forma de **Decretos** o de Reales Decretos y se aprueban en el seno del Consejo de Ministros.

Por su parte, también el **Ministro de Hacienda** tiene la posibilidad de dictar normas reglamentarias (**órdenes ministeriales**, art. 7.1, y, segundo párrafo, LGT) en desarrollo de los reglamentos antes mencionados. Además de la potestad de dictar reglamentos de carácter interno de su propio ministerio. Al margen de estas posibilidades de actuación, también tiene el Ministro de Hacienda la posibilidad, siempre que disponga de una previa habilitación (autorización) legal, de dictar reglamentos (órdenes ministeriales) de desarrollo de una Ley.

Nos hemos referido a los reglamentos estatales, pero también **las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales** (CC.LL.) tienen la facultad de dictar normas reglamentarias.

La **potestad reglamentaria de las Comunidades Autónomas** (CC.AA.) aparece recogida en los distintos *Estatutos de Autonomía*. En Canarias, la potestad reglamentaria se recoge en el artículo 15.2 de su Estatuto de Autonomía⁴ (EACan), y se atribuye al Gobierno de la Comunidad Autónoma.

Las relaciones entre los reglamentos estatales y autonómicos se desenvuelven, de nuevo, sobre el principio de competencia del que hablamos al estudiar este mismo asunto pero en relación con las leyes.

En el **ámbito local**, la potestad reglamentaria se atribuye a las entidades locales: **municipios, provincias e islas**, principalmente. Y esta potestad se ejerce, en nuestra materia, a través de las **ordenanzas fiscales**.

Las relaciones entre estos reglamentos y los del Estado y CC.AA. son de absoluta subordinación a estos últimos.

g) El derecho supletorio

El derecho **supletorio** es aquel *conjunto de normas que se aplica en defecto de disposiciones expresas*, en nuestro caso, a falta de normas tributarias expresas.

Según dispone el artículo 7.2 de la LGT, como derecho supletorio tenemos las disposiciones generales del derecho administrativo, como derecho más próximo al derecho tributario, y al derecho común: derecho civil, y también el derecho mercantil, penal, etc.

h) La codificación

Si quiera muy brevemente hemos de hacer una alusión a la codificación en materia tributaria, antes de finalizar el estudio de las fuentes creadoras del tributo.

4 Aprobado mediante LO 10/1982, de 10 de agosto, modificada mediante LO 4/1996, de 30 de diciembre.

Afortunadamente es habitual encontrar códigos tributarios en las bibliotecas especializadas que reúnen en un solo libro un conjunto de normas sobre una determinada materia. **Esto, hay que decirlo de inmediato, no es la codificación** y todo a pesar del enorme beneficio que ofrece al estudioso del Derecho.

La **codificación**, en el sentido que nos interesa, *es aquel conjunto de normas que son capaces de, unitariamente, reunir en un solo "cuerpo normativo" todo el conjunto de principios, disposiciones generales y reglas básicas en relación con una determinada materia.*

En este sentido, la **LGT** es el paradigma de auténtico esfuerzo codificador, pues reúne en un solo texto normativo todos los principios, todas las instituciones básicas y todas las reglas generales que afectan a los tributos. Imaginaos que todo lo anterior estuviera disperso en distintas normas jurídicas: la seguridad jurídica o la certeza del Derecho estarían seriamente comprometidas.

2.3. Fuentes de conocimiento del tributo

Dijimos al comienzo del estudio de las fuentes que, junto con las fuentes creadoras del tributo se encontraban las fuentes de conocimiento que, por sí mismas, no crean tributos pero ayudan a fijar su contenido: nos ayudan a entenderlos.

Estas fuentes son dos:

- La jurisprudencia.
- La doctrina administrativa.

Veámoslas separadamente:

a) La jurisprudencia

Se expresa a través de **resoluciones** que adoptan la forma de *sentencias, autos y providencias*. De entre todas, **las más importantes** son las sentencias.

En estas sentencias los tribunales de justicia expresan su opinión acerca del sentido y alcance de las normas que interpretan cuando tienen que tomar decisiones en los conflictos que las distintas partes les plantean cuando acuden a los tribunales en demanda de justicia.

Lógicamente, tener como fuente de conocimiento estas resoluciones ayuda enormemente a comprender el sentido de una norma jurídica, o de un conjunto de normas jurídicas, ante un caso concreto.

La jurisprudencia se suele sistematizar según el tipo de organización judicial que la genera.

En *primer lugar* tenemos la **jurisprudencia del Tribunal Constitucional**, tribunal que se erige en el supremo intérprete de nuestra CE, cuyas sentencias fijan el sentido de las normas primarias de nuestro ordenamiento jurídico (**valor normativo**). Pero además, estas sentencias tienen el valor añadido de expulsar del ordenamiento jurídico aquellas normas que sean declaradas inconstitucionales (**legislador negativo**).

En *segundo lugar* tenemos la **jurisprudencia del Tribunal Supremo**, cuyas sentencias fijan también el sentido y alcance de las normas jurídicas en general y de las tributarias en particular, de modo muy especial con la **doctrina legal** que es la que se produce de forma reiterada (al menos dos sentencias), recaídas sobre una misma cuestión, en las que se decide sobre el conflicto en un mismo sentido, entre otros requisitos.

Así se reconoce en el artículo 1.6 de nuestro Código Civil (CC) cuando dispone que: “La jurisprudencia complementará el ordenamiento jurídico con la doctrina que, de modo reiterado, establezca el Tribunal Supremo al interpretar y aplicar la Ley, la costumbre y los principios generales del derecho”.

En *tercer lugar*, tenemos la **jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE)**, que resulta de suma importancia no solo con fuente de conocimiento sino como fuente también creadora de Derecho: en esto se separa, en buena medida, de los tribunales de justicia internos.

b) La doctrina administrativa

Nos encontramos ante otra fuente de conocimiento pero, por sus peculiaridades, que enseguida comentaremos, su eficacia es limitada.

Decimos que su eficacia es limitada porque solo vincula a los órganos de la propia administración de donde surge. En consecuencia, pierde el valor de fuente del derecho y, por tanto, de fuente general de conocimiento, que sí tienen el resto de fuentes hasta ahora analizadas.

Se trata, como tal fuente particular de conocimiento, del parecer de la Administración tributaria sobre el contenido y alcance de las normas tributarias. Como tal parecer particular de la administración, es, lo creemos firmemente, un parecer “interesado”.

Se manifiesta a través de **órdenes interpretativos** que surgen del Ministro de Hacienda (art. 12.3 de la LGT), que tienen como finalidad interpretar o aclarar las leyes y demás normas, y se publican en el Boletín Oficial del Estado (BOE) y son vinculantes para todos los órganos de la Administración tributaria, lo que supone incluir también a los Tribunales Económico-administrativos (art. 12.3, segundo párrafo, LGT); y, entre otras, las **contestaciones de consultas vinculantes** (art. 88 LGT), que son contestaciones por escrito de la propia Administración tributaria (normalmente corresponde a la Dirección General de Tributos, en la Hacienda del Estado o a un órgano similar en la Hacienda de las CC.AA) a los particulares cuando estos últimos le plantean sus dudas acerca de la interpretación de una norma tributaria.

Estas contestaciones tienen una gran importancia para todos los obligados tributarios, pues por medio de ellas se conoce la interpretación que hace la Administración de una determinada norma.

Estas contestaciones son vinculantes para los órganos que aplican los tributos (art. 89.1, LGT), pero no vinculan a los órganos de revisión de la propia Administración: los Tribunales económico administrativos, por su propia consideración de órganos revisores de la legalidad en la actuación de la administración tributaria.

Finalmente, las resoluciones de los Tribunales Económico Administrativos también son importantes como fuentes de conocimiento. Pero, al igual que las demás formas de doctrina administrativa, no constituyen una auténtica fuente del derecho.

Estos “tribunales” son órganos administrativos, repetimos: órganos situados en la administración tributaria (por tanto no estamos antes auténticos tribunales de justicia), especializados en la resolución de conflictos en vía de revisión administrativa. Conflictos que los ciudadanos, posiblemente como una carga más que los privilegios de la administración echa sobre ellos, se ven obligados a plantear ante estos órganos antes de acudir a los tribunales de justicia.

2.4. Los sujetos con poder tributario

El **poder tributario se puede definir** como *el poder con que la CE dota a ciertos entes públicos para establecer tributos*.

El **Estado español se organiza en torno a tres entes públicos** denominados territoriales, porque cada uno tiene un ámbito territorial de actuación concreto.

La CE alude a estos entes en su artículo 137 cuando dispone que:

El **Estado** se organiza territorialmente en **municipios, en provincias** y en las **Comunidades Autónomas** que se constituyan. Todas estas entidades gozan de autonomía para la gestión de sus respectivos intereses.

Por tanto, como sujetos tenemos al Estado cuyo ámbito de actuación es todo el territorio nacional; a las CC.AA., cuyo ámbito de actuación es el territorio de la Comunidad; y a las CC.LL., cuyo ámbito de actuación es el territorio municipal, si nos referimos a los Ayuntamientos, o el territorio de una provincia o de una isla, si nos referimos a las Diputaciones provinciales o a los Cabildos insulares.

La **atribución del poder tributario** lo realiza la CE en su artículo 133 cuando dispone que:

1. La **potestad originaria** para establecer los **tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley**.
2. Las **Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales** podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la **Constitución y las leyes**.



Vemos cómo la CE otorga poder tributario a estos tres entes públicos territoriales.

Pero esta atribución no es nada simple, pues se trata de organizar todo un sistema de reparto de los recursos financieros públicos para que estos sujetos, dentro del ámbito de actuación territorial de cada uno, pueda ejercer su poder de establecer tributos y de aplicar estos tributos a los ciudadanos para así obtener los ingresos necesarios con los que financiar su gasto público.

Por tanto, en este punto lo que vamos a analizar es **cómo se distribuye ese poder** tributario entre los distintos entes públicos.

a) El Estado

El poder tributario del Estado se recoge en la CE en su artículo 133.1 cuando dispone que:

1. La **potestad originaria para establecer los tributos** corresponde exclusivamente **al Estado, mediante ley**.

Como hemos visto al estudiar la organización territorial de nuestro país en tres entes públicos, al Estado corresponde todo el territorio nacional, lo cual supone, desde la perspectiva del poder tributario que estamos analizando, que sea este ente público al que corresponda articular la **Hacienda general, la de todo el territorio nacional**. De ahí que no extraña que el artículo 149.1.14.^a de la CE atribuya al Estado esta competencia exclusiva.

Esta competencia del Estado sobre la hacienda general tiene **dos vertientes** bien definidas:

la primera, la de establecer un marco jurídico general de normas, al que todos los entes públicos territoriales con poder tributario tienen que someterse (*principio de coordinación*) para que, por **ejemplo**, a la hora de establecer un tributo se haga con arreglo a unos criterios comunes, con una misma estructura común, etc. Un **ejemplo** de esto lo constituye la LGT, ley general que se aplica a todas las haciendas, la estatal, la autonómica y la local, a la hora de establecer y aplicar tributos; otro ejemplo lo constituye la LOFCA, Ley Orgánica que establece y coordina el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común.

La segunda se refiere al sistema de tributos del Estado y los *principios de preferencia y prevalencia*.

Es evidente que este ente público al que llamamos Estado tiene sus propias necesidades públicas que tiene que financiar con recursos (art. 137 CE, autonomía financiera), necesidades que se extienden a todo el territorio nacional. Por tanto, también resulta fácil entender que a este ente público se haya atribuido (*preferencia*) el poder tributario de los tres grandes impuestos del sistema tributario estatal: el IRPF, el IS y el IVA/IGIC (aunque en el siguiente apartado veremos cómo se han cedido a las CC.AA. algunas competencias en el IRPF y en el IVA/IGIC).

Y es lógico que se atribuya a este ente público el poder de estos grandes impuestos pues son impuestos que, por afectar de manera muy importante a todos los ciudadanos, con su regulación se pueden y se deben conseguir objetivos de justicia trascendentales de las que el Estado es el máximo responsable (arts. 131.1 y 138, CE) y el único que puede llevarlas a cabo adecuadamente: igualdad y equilibrio económico y social interterritorial, redistribución de la riqueza, entre otros, todos expresión del *principio de solidaridad entre todos los españoles*.

Este principio de *preferencia* se completa con la *prohibición de doble imposición*, prohibición que supone que si un hecho imponible ha sido creado por el Estado en el ejercicio de su poder tributario *preferente*, una Comunidad Autónoma no podrá establecer, en el ejercicio de su poder tributario, un hecho imponible igual a aquél (art. 6.4 LOFCA).

Por su parte, el *principio de prevalencia* supone que el Estado puede establecer tributos sobre hechos imponibles ya gravados por las Comunidades Autónomas, sin perjuicio de la correspondiente compensación económica (art. 6.4 LOFCA).

Finalmente, el poder tributario del Estado se ejerce con total sometimiento a la CE y al resto del ordenamiento jurídico tributario (pues en eso consiste que nuestro Estado sea un Estado de Derecho, art. 1.1, CE). En particular, hemos de destacar el sometimiento a los principios de justicia tributaria establecidos en el artículo 31 de la CE, entre otros.

b) El poder tributario de las CC.AA.

Este poder se establece en el artículo 133.2 de la CE cuando dispone que:

2. Las **Comunidades Autónomas** (...) podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes.

Circunscrito al territorio de cada Comunidad Autónoma, también reconoce la CE, en el artículo transcrito, poder tributario a estos entes con el que atender las necesidades públicas de su ámbito territorial: sus propios intereses (art. 137 y 156.1 CE, autonomía financiera de las CC.AA.).

Evidentemente, para conseguir este objetivo necesitan de un sistema de recursos con los que obtener los ingresos suficientes para cubrir estas necesidades.

Este sistema de recursos se establece en el artículo 157.1 de la CE cuando establece que:

1. Los recursos de las Comunidades Autónomas estarán constituidos por:
 - a) **Impuestos cedidos** total o parcialmente por el Estado; **recargos** sobre impuestos estatales y otras **participaciones** en los ingresos del Estado.
 - b) Sus **propios impuestos, tasas y contribuciones especiales**.
 - c) **Transferencias** de un Fondo de Compensación Interterritorial y otras asignaciones con cargo a los Presupuestos Generales del Estado.
 - d) Rendimientos procedentes de su **patrimonio** e ingresos de Derecho privado.
 - e) El producto de las **operaciones de crédito**.

También sus Estatutos de autonomía reconocen este poder tributario y el sistema de recursos. El Estatuto de Autonomía de Canarias establece el poder tributario de nuestra Comunidad en el artículo 51, y el sistema de recursos, principalmente, en los artículos 50 y 51 y siguientes.

En este **sistema de recursos** *destaca el tributo* (el más importante recurso con que cuenta el sistema general para obtener ingresos), en todas sus manifestaciones: tributos propios (los establecidos particularmente por las CC.AA. en el ejercicio de su poder tributario), recargos sobre impuestos estatales (igualmente establecidos en el ejercicio de su poder tributario) y tributos cedidos (se trata de tributos estatales de los que el Estado cede, total o parcialmente, su poder tributario a las CC.AA.).

Evidentemente, el establecimiento y la aplicación de estos recursos por las CC.AA. no está exento de **límites**.

Además de los límites del artículo 31, especialmente sus números 1 y 3, tanto el artículo 156.1 como el artículo 157 de la CE también establecen otras limitaciones a las que, en el ejercicio de su poder tributario están sometidas las CC.AA. cuando disponen que:

Artículo 156

1. Las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de **coordinación** con la Hacienda estatal y de **solidaridad** entre todos los españoles.
- (...)

Artículo 157

- (...)
2. Las Comunidades Autónomas no podrán, en ningún caso, adoptar **medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongan obstáculo para la libre circulación** de mercancías o servicios.
 3. Mediante **ley orgánica podrá regularse el ejercicio de las competencias financieras enumeradas en el precedente apartado 1**, las normas para resolver los conflictos que pudieran surgir y las posibles formas de colaboración financiera entre las Comunidades Autónomas y el Estado.

Los primeros límites derivan de los principios de **coordinación** con el Estado y de **solidaridad** entre todos los españoles, límites que hemos comentado en el epígrafe dedicado al poder tributario del Estado al que nos remitimos.

También están limitadas por **su propio ámbito de actuación territorial**, pues, *por un lado*, el poder tributario de las CC.AA. se ejerce dentro de los límites de su propio territorio, lo cual implica, además, la prohibición de la denominada “explotación fiscal” de unas Comunidades por otras:

establecimiento y aplicación de tributos de una Comunidad en el ámbito territorial de otra. Y, *por otro lado*, la prohibición de “fronteras fiscales”: prohibición de adoptar medias tributarias que supongan un obstáculo a la libre circulación de mercancías o servicios, dice la CE. Y, también, como señala FERREIRO, tienen la prohibición del establecimiento de una hacienda autonómica “privilegiada” (art. 138 CE).

Finalmente, la propia CE alude a la posibilidad de regular el ejercicio de todo el sistema financiero de las CC.AA. mediante el **establecimiento de una Ley Orgánica**. La LOFCA ha llevado a cabo esta regulación que armoniza todo el sistema de recursos de las Comunidades que se rigen por esta norma (Comunidades Autónomas de Régimen Común).

En relación con el establecimiento de *sus propios tributos*, las CC.AA. están **extraordinariamente limitadas por los principios de preferencia y prevalencia** antes analizados; tanto, que su poder tributario se reduce a la categoría de las *tasas* sobre servicios de su competencia; las contribuciones especiales tampoco constituyen una posibilidad destacable pues su ámbito natural es el local, aunque esto no impide su establecimiento y, los impuestos propios son otra posibilidad casi inexistente.

No obstante, estos principios que es un límite cuando operan entre el Estado y las CC.AA. se transforma en una “oportunidad” cuando opera entre las CC.AA. y las CC.LL., pues en este caso las primeras pueden establecer tributos sobre materias que la legislación de régimen local reserve a las CC.LL. sin perjuicio de la correspondiente compensación económica (art. 6.3 LOFCA).

En relación con los *recargos sobre impuestos estatales* también hemos de afirmar que su ámbito natural es, de nuevo, el local. Por lo que tampoco supone una posibilidad real, en la actualidad, de obtención de ingresos para las CC.AA.

Sin embargo, los *impuestos cedidos por el Estado* están cobrando paulatinamente una doble importancia que sí hemos de destacar: por un lado, suponen una importante fuente de financiación y, por otro, una importante oportunidad para el ejercicio del poder tributario de las CC.AA., siempre limitado tanto a las facultades cedidas (*descomposición del contenido del poder tributario en distintas facultades*) como a los tipos de impuestos estatales igualmente cedidos.

Evidentemente, tras todo lo expuesto, la principal fuente de obtención de ingresos por parte de las CC.AA. se consigue por la vía de las **transferencias de ingresos** directamente del Estado, recaudador de la gran parte de los ingresos obtenidos de la aplicación de los impuestos estatales.

Particularmente es necesario completar este epígrafe del poder tributario de las CC.AA. con una Comunidad Autónoma más, Canarias, y dos Ciudades Autónomas, Ceuta y Melilla, que aun participando del régimen común de la LOFCA poseen como complemento, por sus singularidades territoriales e históricas, un régimen especial.

Canarias dispone de un Régimen Económico y Fiscal especial (REF), que se fundamenta en los artículos 138 y en la DA 3.^a de la CE.

El EACan lo recoge en su artículo 46 y siguientes, y se asienta sobre una serie de principios y derechos: *en la libertad comercial de importación y exportación, en la prohibición de la aplicación de monopolios y en las franquicias aduaneras y fiscales sobre el consumo* (art. 46, EACan).

En su régimen jurídico destacan la Ley 20/1991, de 7 de junio, creadora de dos impuestos muy importantes para Canarias como son el **IGIC** (Impuesto General Indirecto Canario) y el **AIEM** (Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las islas Canarias); y la Ley 19/194, de 6 de julio, creadora de incentivos fiscales tan importantes como, por ejemplo, la Reserva para

inversiones en Canarias (**RIC**) y la Zona Especial Canaria (**ZEC**), entre otros. Estos importantes incentivos así como el IGIC, se analizarán en los módulos 3 y 4 de este manual.

Las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla también participan del régimen de financiación común y, complementariamente, de su propio régimen especial. Este régimen especial se estructura en torno al impuesto sobre la producción, los servicios y la importación en las ciudades de Ceuta y Melilla, aprobado por Ley 8/1991, de 25 de marzo, modificada por RDL 14/1996, de 8 de noviembre; y en importantísimos incentivos como son las bonificaciones fiscales aplicables, en general, en todos los impuestos estatales que se recaudan en el territorio de esta dos ciudades autónomas, entre otros.

No podemos terminar este epígrafe sin hacer mención al **poder tributario de los territorios forales: País Vasco y Navarra**, que no siguen el régimen de financiación común establecido en la LOFCA.

La separación de estas dos comunidades autónomas del régimen común está fundamentada, como no puede ser de otra manera, en la Disposición Adicional 1.^a (DA) de la CE.

El régimen especial en el caso del País Vasco se instrumenta a través del Concierto Económico, que se aprueba mediante Ley de las Cortes Generales. En Navarra es el Convenio Económico, que también se aprueba mediante Ley de las Cortes Generales.

La especialidad de estas dos comunidades consiste, básicamente, en la recaudación de todos los tributos estatales en el ámbito territorial de cada comunidad, y en la transferencia de una parte de la recaudación, denominada “cupo”, al Estado.

c) El poder tributario de las CC.LL.

El poder tributario de los **Ayuntamientos y Cabildos** (Diputaciones provinciales en la península) se recoge en el artículo 133.2 de la CE cuando establece que:

2. (...) las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes.

No obstante este reconocimiento, el ejercicio del poder tributario en este caso está dotado no solo de los límites a que nos hemos referido en el supuesto de las CC.AA. a los que, en general, nos remitimos, sino a otro **límite formal** que marca *importantes diferencias* entre estas entidades y las CC.AA.: **el principio de reserva de ley**.

Efectivamente, este principio, fundamental en nuestro Derecho Tributario, impone que la creación de un tributo o la modificación de sus elementos esenciales así como su extinción se haga con forma de ley.

Pues bien, dentro de los límites que en cada caso hemos señalado, esta creación, modificación y extinción la pueden llevar a cabo tanto el Estado como las CC.AA., pues ambos entes tienen atribuidas facultades legislativas que se ejercen en sus respectivas instituciones parlamentarias.

Pero **las CC.LL. no tienen estas atribuciones. Y no tienen institución parlamentaria**, por mucho que la reunión de concejales y alcaldes se parezca a una especie singular de asamblea, de la que también emanan normas pero de naturaleza reglamentaria. **No pueden, por tanto, crear tributos con forma de ley**. No pueden, a la hora de crear un tributo, cumplir con el principio de reserva de ley tributaria.

La diferencia en el ejercicio del poder tributario reconocida a estas entidades estriba precisamente en que necesitan el “**auxilio**” de una ley estatal que, *creando el tributo local y delimitando sus elementos esenciales dentro de un marco que permita la actuación normativa de la entidad local, habilite expresamente a estas corporaciones a “establecer” el tributo completando su regulación con normas reglamentarias en lo expresamente habilitado por la Ley y dentro de los límites marcados por ella. En esto consiste el poder tributario de las CC.LL.*

El Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (LRHL), aprobado mediante RDLeg. 2/2004, de 5 de marzo, es la Ley estatal habilitadora, que establece los recursos tributarios de las entidades locales así como el marco que, dentro de él, pueden completar con normas reglamentarias sus propios tributos (**Ordenanzas fiscales**).

Como **ejemplo** podemos citar al Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), en cuya regulación normativa (art. 60 y ss. LRHL) se establece dentro del tipo de gravamen (art. 72, LRHL), el marco, podríamos decir, competencial en el que cada Ayuntamiento, en el ejercicio de su poder tributario y con normas reglamentarias emanadas de la propia entidad local, puede regular al concretar el tipo de gravamen de este impuesto aplicable dentro de su término municipal:

Artículo 72. *Tipo de gravamen. Recargo por inmuebles urbanos de uso residencial desocupados con carácter permanente.*

1. El **tipo de gravamen mínimo** y supletorio será el 0,4 por ciento cuando se trate de bienes inmuebles urbanos y el 0,3 por ciento cuando se trate de bienes inmuebles rústicos, y el máximo será el 1,10 por ciento para los urbanos y 0,90 por ciento para los rústicos.

2. El tipo de gravamen aplicable a los bienes inmuebles de características especiales, que tendrá carácter supletorio, será del 0,6 por ciento. Los ayuntamientos podrán establecer para cada grupo de ellos existentes en el municipio un tipo diferenciado que, en ningún caso, **será inferior al 0,4 por ciento ni superior al 1,3 por ciento**.

3. **Los ayuntamientos respectivos podrán incrementar** los tipos fijados en el apartado 1 con los puntos porcentuales que para cada caso se indican, cuando concurra alguna de las circunstancias siguientes. En el supuesto de que sean varias, se podrá optar por hacer uso del incremento previsto para una sola, algunas o todas ellas:

Puntos porcentuales	Bienes urbanos	Bienes rústicos
A) Municipios que sean capital de provincia o comunidad autónoma	0,07	0,06
B) Municipios en los que se preste servicio de transporte público colectivo de superficie	0,07	0,05
C) Municipios cuyos ayuntamientos presten más servicios de aquellos a los que están obligados según lo dispuesto en el artículo 26 de la Ley 7/1985, de 2 de abril	0,06	0,06
D) Municipios en los que los terrenos de naturaleza rústica representan más del 80 por ciento de la superficie total del término	0,00	0,15

(...)

El sistema de recursos de la Hacienda Municipal se recoge en el artículo 2 y se desarrolla en el artículo 56 de la LRHL.

El artículo 2, citado, señala estos recursos al disponer que:

1. La hacienda de las entidades locales estará constituida por los siguientes recursos:
 - a) Los ingresos procedentes de su **patrimonio** y demás de derecho privado.
 - b) Los **tributos propios** clasificados en **tasas, contribuciones especiales e impuestos** y los **recargos** exigibles sobre los impuestos de las comunidades autónomas o de otras entidades locales.
 - c) Las **participaciones en los tributos del Estado** y de las **comunidades autónomas**.
 - d) Las **subvenciones**.
 - e) Los percibidos en concepto de **precios públicos**.
 - f) El producto de las **operaciones de crédito**.
 - g) El producto de las **multas y sanciones** en el ámbito de sus competencias.
 - h) Las **demás prestaciones** de derecho público.

En este caso, y a diferencia de lo que ocurría con las CC.AA., sí estamos ante un **auténtico sistema tributario local, o, si se quiere, municipal**, pues los Ayuntamientos poseen un buen número de tributos, especialmente de impuestos, de gran importancia, que estudiaremos con detenimiento en el módulo 5.

Por su parte, la **hacienda insular o provincial, Cabildos y Diputaciones provinciales**, tienen un sistema de recursos (arts. 131 a 149, LRHL) más limitado que el de los Ayuntamientos: no disponen de impuestos propios, pero sí de tasas y contribuciones especiales. Siendo importante destacar, dentro del recurso de los recargos sobre impuestos municipales, el establecido sobre el Impuesto sobre Actividades Económicas.

V. LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS

1. SIGNIFICADO

La norma jurídica no tiene más sentido que el de su aplicación a la sociedad. Pero realizar esta actividad, totalmente humana (por el momento), no es tarea fácil, pues exige seguir escrupulosamente una serie de pasos o de fases.

La *primera*, la de **encontrar la norma a aplicar** al caso concreto, resolviendo los problemas que en esta fase nos podemos encontrar. La *segunda*, la de, una vez hallada la norma o grupo de normas aplicables a ese caso concreto, analizar si estas normas están **vigentes en el tiempo** (*eficacia de las normas en el tiempo*), y resolver los problemas que en este ámbito nos podemos encontrar. La *tercera*, y supuesta la eficacia de esa norma o grupo de normas en el tiempo, la de su **aplicación en un determinado territorio** (*eficacia de las normas en el espacio*), y resolver también los problemas que en esta fase nos podemos encontrar.

Por otro lado, para poder aplicar la norma hay que **interpretarla**. La interpretación de la norma jurídica no es una fase más entre todas las que hemos descrito hasta ahora, sino una herramienta de todas y cada una de ellas.

Finalmente, concluiremos este apartado de la aplicación con algunas cuestiones de remarcada importancia en la aplicación de las normas: la **analogía**, la **economía de opción**, la **simulación** y el **conflicto en la aplicación** de la norma tributaria.

2. BÚSQUEDA DE LA NORMA APLICABLE

En relación con esta fase de la aplicación de la norma, y puestos a la búsqueda de la norma o del grupo de normas aplicables a un caso concreto sobre el que tenemos interés en saber la regla a seguir, nos podemos encontrar con dos tipos de problemas: *el primero*, que no exista una norma que regule el caso concreto. Estamos ante lo que en Derecho se conoce como **laguna legal**, cuestión que abordaremos dentro de este epígrafe V al estudiar la analogía. Ciertamente, que, *en segundo lugar*, también nos podemos encontrar con la existencia de varias normas aplicables al caso concreto (grupo normativo), que será lo habitual o, incluso, que aparentemente existan varias normas aplicables pero contradictorias entre sí. En este último supuesto, la labor del intérprete será la de desvelar si existe una auténtica contradicción, lo que no es nada habitual, o simplemente se trata de una falta de interpretación que aclare qué normas son realmente de aplicación a nuestro caso particular.

3. EFICACIA DE LAS NORMAS EN EL TIEMPO

El **tiempo** es importante en la norma jurídica pues **marca todo su ciclo vital**: el comienzo de su aplicación y duración y el de su extinción.

El tiempo de vigencia marca también las situaciones de la realidad sobre las que la norma se aplica y su posible extensión fuera de esa vigencia: **retroactividad** de las normas.

Pues bien, planteadas las cuestiones que hay que analizar, vamos a abordarlas separadamente:

a) Entrada en vigor de la norma

El artículo 10 de la LGT, que reproduce básicamente lo dispuesto en el artículo 2.1 de nuestro Código Civil (CC), establece que:

1. Las normas tributarias entrarán en vigor a los **veinte días naturales** de su **completa publicación** en el boletín oficial que corresponda, si en ellas no se dispone otra cosa, y se aplicarán por **plazo indefinido, salvo que se fije un plazo determinado**.

Por tanto, ya tenemos la **regla general** de vigencia de las normas: a los *veinte días naturales* de su **completa** publicación en un boletín oficial. Y también tenemos la **regla especial** que se aplica con preferencia a la anterior: si la norma dispone otro tipo de vigencia, habrá que estar a lo dispuesto en ella. Así, si dispone que la norma entre en vigor a los seis meses (*vacatio legis*), pues, una vez publicada completamente, hasta que se cumpla este tiempo no se aplicará. Esto ocurrió con la entrada en vigor de la nueva LGT cuya publicación en el BOE se produjo el 18 de diciembre de 2003 y, sin embargo, no entró en vigor hasta el 1 de julio de 2004⁵ (Disposición Final undécima, LGT).

Por tanto, una vez publicada completamente la Ley comienza su vigencia: comienza su aplicación; en principio, y es lo habitual en la inmensa mayoría de las leyes, de forma indefinida, lo cual

5 Salvo el apartado 2 de la Disposición Transitoria Cuarta, que entró en vigor al día siguiente de la publicación en el BOE (Disposición Final undécima, LGT).

no significa, como veremos en el apartado siguiente, que no se puede modificar o, incluso derogar: el cese de su vigencia.

No obstante, hay leyes que nacen con un determinado plazo de vigencia. En particular, en nuestra materia, tenemos el perfecto ejemplo de las leyes de presupuestos de cada año: se trata de una Ley que comienza su aplicación a 1 de enero de cada año natural, cuya vigencia está limitada a ese año pues cesan sus efectos a 31 de diciembre. Correlativamente, a 1 de enero del año siguiente habrá una nueva ley de presupuestos generales para ese año presupuestario.

b) Cese de vigencia de la norma

Que la vigencia de una norma sea indefinida no significa que no se pueda modificar o “expulsar” del ordenamiento jurídico, total o parcialmente.

Estas modificaciones o derogaciones de la norma se pueden realizar de dos formas: *la primera*, de forma **tácita (derogación tácita)**, que supone simplemente que el contenido (*sus reglas*) de una norma del mismo rango, pero cuya vigencia comienza con posterioridad a una norma dada, es contrario a lo dispuesto en esa norma anterior, quedando esta última tácitamente derogada en la parte que resulta contradictoria, y simplemente porque la norma que la deroga es posterior a la norma derogada. Evidentemente, esta forma de derogación supone resolver un problema de interpretación previo: dilucidar, pues la norma que deroga no lo dice expresamente, qué parte de la norma derogada queda exactamente fuera de vigencia. Y, como se comprenderá, supone, especialmente en materia tributaria, un grave atentado contra el principio de seguridad jurídica, o de certeza del Derecho, pues en muchas ocasiones no resulta nada fácil determinar el ámbito de esa derogación.

En consecuencia, siempre es deseable y así lo reclama la propia LGT en su artículo 9.2, que tal derogación se produzca de forma **expresa**, esto es, con “expresa” indicación en la Ley de la lista de normas total o parcialmente derogadas (*tabla de vigencia*) o, en caso de modificación, de la nueva redacción de la norma de que se trate. Evidentemente este tipo de derogación: **la derogación expresa**, permite al intérprete de la norma tributaria saber en cada momento qué normas están vigentes, además, sin lugar a dudas.

No obstante lo dicho, es harto frecuente encontrarse, junto con la derogación expresa, también con la derogación tácita, cuya forma más expresiva son las cláusulas generales derogatorias. Es extraordinariamente llamativo que un perfecto ejemplo de lo que estamos diciendo se encuentre en la propia LGT cuando establece en su Disposición Derogatoria única que: “(...) a la entrada en vigor de esta ley quedarán derogadas todas las disposiciones que se opongan a lo establecido en la misma y, entre otras, las siguientes normas:(...)”. ¡Sin comentarios!

Otra forma de derogación es la llevada a cabo por el Tribunal Constitucional cuando, en sus sentencias, declara la inconstitucionalidad de una Ley o de parte de las normas que contiene.

c) La retroactividad de las normas tributarias

Es lógico y se entiende perfectamente que una norma despliegue su mandato, sus reglas, durante su vigencia: desde el momento de entrada en vigor; y dure hasta el momento de su derogación.

Lo que ya es más difícil de entender es que haya normas que, entrando en vigor en un momento determinado y comenzando a desplegar sus efectos a partir de ese momento, también tengan efectos, esto es, sus normas sean aplicables, a situaciones de la realidad que se han producido antes de la vigencia de esa norma. Si nos permiten la

expresión: “es como si la norma caminara para atrás”. A esta cuestión se la denomina en Derecho con el término de **retroactividad** de las normas.

Planteada la cuestión, hay que señalar de inmediato que en materia de retroactividad el artículo **9.3 de la CE** la declara inadmisibles (**irretroactividad**) en los siguientes casos:

3. La Constitución garantiza (...) la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, (...).

En consecuencia, tenemos ya algunas conclusiones en cuanto se refiere a nuestra materia: *la primera*, que las disposiciones sancionadoras **no favorables** en materia tributaria (infracciones y sanciones) no pueden tener efectos retroactivos. Y, a la vez, si estas normas son **más favorables** para los obligados tributarios, **podrían** tener efecto retroactivo, y lo tienen, como veremos enseguida; *la segunda*, que en la CE **no hay una prohibición general de la retroactividad** en materia tributaria, salvo en relación con las infracciones y sanciones no favorables.

La LGT, por su parte, siguiendo lo dispuesto en la CE y en el CC (art. 2.3) establece en su artículo 10.2 que:

2. Salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo (...).

No obstante, las normas que regulen el régimen de **infracciones y sanciones tributarias** y el de los **recargos tendrán efectos retroactivos** respecto de los **actos que no sean firmes** cuando su aplicación resulte **más favorable** para el interesado.



Del artículo citado se desprenden las siguientes conclusiones: *la primera*, que la **regla general** es la **irretroactividad** de las normas tributarias; *la segunda conclusión*, una **regla especial**: si la ley concreta lo dispone, esta será retroactiva; *tercera conclusión*, en línea con lo dispuesto por la CE, las normas sobre **infracciones y sanciones tributarias** así como sobre **recargos**, siempre que **sean favorables** para los interesados, se aplicarán retroactivamente a situaciones que todavía estén pendientes de resolución (actos que no sean firmes).

En la segunda de las conclusiones anteriores hemos afirmado que la ley puede ser retroactiva si así lo dispone, y al margen, claro está, de las materias sobre las que la CE hace mención expresa de prohibición de retroactividad.

Esta afirmación anterior hay que matizarla, pues la retroactividad siempre supone un **atentado**, como mínimo, contra el **principio de seguridad jurídica**, en la medida que se van a aplicar normas a situaciones de la realidad acaecidas con anterioridad a la entrada en vigor de las mismas.

En consecuencia, si una Ley dispone su retroactividad esta será constitucionalmente admisible en la medida que el **indudable** interés público que debe contener esté **claramente** fundamentado en principios constitucionales, de que toda norma retroactiva tiene que estar revestida, y el **grado de retroactividad no suponga la quiebra total** de principios como el de **seguridad jurídica** y el de **capacidad económica**.

El grado de retroactividad tiene, como hemos comentado más atrás, mucha importancia, pues marca la intensidad con que esta afecta a las personas sobre las que recae.

Siguiendo a PÉREZ ROYO, se han **clasificado los grados de retroactividad** en *retroactividad plena* (o de grado máximo), como aquella que afecta a situaciones producidas y concluidas con anterioridad a la entrada en vigor de las normas retroactivas. Un **ejemplo** lo tenemos en el IRPF,

impuesto que, como se estudiará en el módulo 3, se conforma en un período de tiempo que coincide con un año natural. Solo al final de este año, a 31 de diciembre, el impuesto nace: surge una obligación de pago y las normas por medio de las cuales se regula esa obligación son las que estén en vigor el día del nacimiento de dicha obligación: el 31 de diciembre. Pues bien, la retroactividad plena supone que tengo una obligación nacida a 31 de diciembre cuyas normas reguladoras son las vigentes a esa fecha, pero que, con posterioridad a ese 31 de diciembre estas normas son derogadas o modificadas por otras nuevas que han comenzado su vigencia, por ejemplo, meses más tarde, y que imponen reglas nuevas, porque es retroactiva, a la obligación ya nacida.

El siguiente grado de retroactividad es el de **grado medio**. Siguiendo de nuevo con el **ejemplo** anterior, imaginemos que, todavía dentro del período de formación de mi IRPF, por tanto dentro de ese año natural al que nos hemos referido y antes de que finalice el período y surja mi obligación, la ley cambia y declara su retroactividad que será aplicada a esa obligación cuando nazca a 31 de diciembre.

Hasta este momento las referencias a las normas y su posible retroactividad han estado relacionadas con las leyes, por lo que cabe preguntarse si es posible **la retroactividad de las normas reglamentarias**. En este asunto hay que afirmar, con rotundidad, que **los reglamentos no pueden ser retroactivos** por exigencias del **principio de legalidad**.

4. EFICACIA DE LAS NORMAS EN EL ESPACIO

Lógicamente la norma se aplica en un determinado **ámbito territorial**, esto es, en un *espacio geográfico* delimitado.

Dentro de esa previa delimitación territorial, que en nuestro caso coincide con el territorio nacional, las normas que regulan estos aspectos establecen los **criterios** a través de los cuales se **vinculan con ese territorio** a las *personas o a las actividades* con trascendencia tributaria que realicen, para aplicarles las normas tributarias españolas.

El artículo 11 de la LGT establece los criterios de vinculación con el territorio español al disponer que:

Los tributos se aplicarán **conforme a los criterios de residencia o territorialidad que establezca la ley en cada caso**. En su defecto, los tributos de **carácter personal** se exigirán conforme al **criterio de residencia** y los **demás tributos** conforme al **criterio de territorialidad** que resulte más adecuado a la naturaleza del objeto gravado.

La *primera conclusión* que extraemos del artículo transcrito es que la LGT, como corresponde, determina los dos criterios básicos de sujeción al territorio: el de **residencia** y el de **territorialidad**.

La *segunda conclusión* es que el establecimiento de cualquiera de estos dos criterios se deja a la ley de cada tributo, lo que nos parece de una lógica aplastante.

Y, *tercera conclusión*, y solo para el supuesto que las leyes de cada tributo no hayan determinado criterio alguno de sujeción al territorio, establece el criterio de residencia, cuando el tributo tenga naturaleza personal (IRPF, IS, por ejemplo) y el de territorialidad, cuando el tributo tenga naturaleza real (IVA/IGIC)⁶. No obstante esto, estos criterios no son excluyentes, por lo que un mismo

⁶ Se ha criticado bastante la oposición del criterio residencia frente al criterio de territorialidad, sobre todo, porque la residencia no es más que una manifestación de la territorialidad.

tributo puede establecer ambos criterios a la vez (como por ejemplo el IP: obligación personal de contribuir —criterio residencia— y obligación real de contribuir —criterio de territorialidad, art. 5, Ley del impuesto; o ITPAJD).

Una vez extraídas estas conclusiones, **corresponde ahora el estudio de cada uno de los criterios de sujeción: residencia y territorialidad.**

El *criterio de la residencia* vincula con un determinado territorio a todas las personas que permanezcan en él un determinado período de tiempo. En el IRPF este período se concreta en la permanencia de más de 183 días de un año natural y se completa, para el supuesto de menor período de permanencia, con que radique en territorio español el núcleo principal o la base de las actividades o intereses económicos de la persona (art. 9.1, LIRPF).

Como podemos observar, mediante este criterio es la persona la que se vincula al territorio español a través del concepto de residencia, y en consecuencia todos los rendimientos que obtenga, tanto en territorio español como en otros distintos, van a tributar en España. Evidentemente, esta tributación de lo que se denomina las *rentas mundiales* de la persona va a dar lugar al fenómeno de la *doble tributación internacional*⁷, que analizaremos más adelante, brevemente.

El *criterio de la territorialidad* vincula los hechos realizados con trascendencia tributaria con un determinado territorio. En este caso el vínculo se establece entre el hecho y el territorio, por lo que la persona que ha realizado la operación de que se trate solo tributará por los hechos realizados en ese territorio, porque en este criterio, repetimos, la vinculación no es con la persona sino con el hecho realizado por ella. Un **ejemplo** lo tenemos en el IP cuando, por obligación real de contribuir, somete a tributación por este impuesto a las personas **no residentes** en España pero que **posean un bien inmueble situado en nuestro territorio** (arts. 5,b, 9 y 10 de la LIP) . Fijaos cómo en este caso, es el hecho de poseer un inmueble que está situado en nuestro país lo que le hace tributar a su titular, solo por este hecho, en España.

A diferencia del criterio de residencia, por el que se vincula a la persona y por tanto todo lo que realice con trascendencia tributaria en ese u otros territorios distintos va a estar sometido a las normas tributarias españolas, porque la referencia es la persona; en el de territorialidad el vínculo solo se establece con los hechos realizados en nuestro territorio y solo con ellos. De ahí que, como antes comentamos, un mismo sujeto puede quedar sometido al cumplimiento de varias obligaciones tributarias por una misma obtención de renta y en un mismo período, en varios países distintos: primero, por su condición de residente en España y el consiguiente gravamen de la renta global obtenida tanto en España como en otros países; segundo, principio de territorialidad, por el pago del impuesto correspondiente a la parte que corresponda de esa renta global, obtenida en cada uno de esos otros países, lo que da lugar a la ***doble tributación internacional***, cuyas medidas para evitarla, pues la doble tributación conculca los principios de justicia tributaria y más concretamente el principio de capacidad económica, consisten, principalmente, en la aplicación de los **convenios de doble imposición internacional** que nuestro país tiene suscritos con buena parte de los distintos países.

Finalmente, y como criterio específico, por tanto, solo aplicable a determinados supuestos, tenemos el de *nacionalidad*. Por medio de este criterio, repetimos, solo aplicable a determinados supuestos, se sujeta al territorio a la persona pero por su condición de nacional de un determinado país. Este criterio está establecido en el IRPF en los artículos 8, b y 10 de la Ley y somete a las

⁷ El fenómeno de la doble tributación internacional no se limita a los casos contemplados sino que también se da en supuestos de disputa de la condición de residente sobre una misma persona por distintos países.

normas tributarias españolas los rendimientos obtenidos por los españoles con residencia en el extranjero por su condición de miembros de misiones diplomáticas españolas, de las oficinas consulares, entre otros.

5. LA INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS

La **interpretación**, lo dijimos al comienzo del estudio de este apartado de la aplicación de las normas tributarias, es la *actividad previa y principal en el conocimiento del sentido y del alcance de toda norma jurídica*. Sencillamente, interpretar es extraer de la norma la regla que contiene para así poder adaptar nuestro comportamiento a esa regla.

El artículo 12 de la LGT establece los criterios de interpretación en materia tributaria, cuando dispone que:

1. Las **normas tributarias se interpretarán** con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3.º del Código Civil.
 2. En tanto **no se definan** por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su **sentido jurídico, técnico o usual, según proceda**.
 3. En el ámbito de las competencias del Estado, la facultad de dictar **disposiciones interpretativas o aclaratorias de las leyes y demás normas en materia tributaria corresponde de forma exclusiva al Ministro de Hacienda**.
- Las disposiciones interpretativas o aclaratorias **serán de obligado cumplimiento para todos los órganos de la Administración tributaria y se publicarán** en el boletín oficial que corresponda.

La *primera conclusión* que extraemos del artículo transcrito es que a la hora de interpretar la norma tributaria se siguen los **criterios generales de interpretación** contenidos en el artículo 3.1 de nuestro CC, que dispone:

1. Las normas se interpretarán según el **sentido propio de sus palabras**, en relación con el **contexto**, los **antecedentes históricos y legislativos**, y la **realidad social** del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al **espíritu y finalidad** de aquéllas.

La *segunda conclusión*, y en buena lógica, es que **prevalecen las definiciones** de los términos utilizados en las normas tributarias sobre otras definiciones que, sobre los mismos términos, pueda haber en normas civiles, mercantiles, etc. Y que, en caso contrario, estas definiciones habrá que buscarlas en las fuentes propias a la materia a la que corresponda. Por **ejemplo**, si en una norma tributaria (art. 17.1,a, LIRPF) se utilizan los términos *sueldo y salario* y no se definen, habrá que ir a la legislación laboral que corresponda donde estos términos se recogen y concretan. Si una norma tributaria utiliza el término *cerveza*, para gravar el volumen de fabricación de este producto (arts. 24 y ss., LII.EE), y no define lo que se entiende por *cerveza*, habrá que estar a lo que usualmente se conoce por tal producto.

Finalmente, en relación con las **disposiciones interpretativas o aclaratorias** remitimos al alumno a las fuentes de conocimiento que se estudiaron más atrás.



6. LA ANALOGÍA

La institución de la analogía supone un **medio** de remediar la existencia de un **vacío legal** (laguna legal), esto es, de una situación de la realidad para la que no se ha previsto una norma que la regule.

Mediante la analogía (*integración analógica*), se resuelve el problema de la laguna legal aplicando a esa situación, “huérfana” de reglas otra norma que regule, podríamos decir, situaciones parecidas.

El artículo 4.1 del CC dispone la aplicación de la analogía como fórmula de solución de este problema, cuando dispone que:

1. Procederá la aplicación analógica de las normas cuando éstas no contemplen un supuesto específico, pero regulen otro semejante entre los que se aprecie identidad de razón.

La **cuestión está en saber si en materia tributaria se puede aplicar la analogía**. Esto es, si se puede exigir un tributo o aplicar una exención tributaria, por poner dos ejemplos suficientemente aclaratorios, mediante el recurso de la analogía.

La LGT es suficientemente explícita, cuando dispone en su artículo 14 que:

No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales.



Evidentemente, la LGT, siguiendo el **principio de reserva de ley** en materia tributaria, *verdadera y única causa de la prohibición de la analogía en nuestra materia*, no permite que elementos esenciales del tributo como el hecho imponible o los beneficios fiscales, sometidos a esta reserva de ley, puedan ser exigidos mediante la aplicación de normas que no estaban construidas para gravar ciertos hechos o para liberar de tributación ciertas operaciones o actos.

Lo que no impide reconocer que la analogía, como técnica del Derecho, pueda ser empleada en otras partes de nuestra materia tributaria, como por ejemplo partes no sustanciales de los procedimientos de aplicación de los tributos.

7. EL CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA. LA ECONOMÍA DE OPCIÓN. LA SIMULACIÓN

Estamos, probablemente, ante una de las cuestiones de más difícil interpretación, cuya aplicación por los tribunales de justicia irá desvelando su verdadero sentido y alcance.

Dificultad en su interpretación que se pone de manifiesto, especialmente, por la vaguedad de los términos jurídicos que se emplean, lo que propicia muchas incertidumbres en relación con la legalidad o no de ciertas operaciones.

El **conflicto en la aplicación** de la norma tributaria se recoge en el artículo 15.1 de la LGT cuando dispone que:

1. Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se **evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria** mediante **actos o negocios** en los que concurren las siguientes circunstancias:

- a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean **notoriamente artificiosos o impropios** para la consecución del resultado obtenido.
- b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del **ahorro fiscal** y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.
2. Para que la Administración tributaria pueda **declarar el conflicto** en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta ley.
3. En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo **se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido** a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y **se liquidarán intereses de demora, sin que proceda la imposición de sanciones.**

La conducta que el artículo transcrito pretende evitar es la realización de actos o negocios impropios (*abuso de formas*), esto es, actos o negocios que las partes que los llevan a cabo no quieren hacer pero, como les supone un ahorro de impuestos, los realizan con esa única finalidad (*interés fiscal*).

El **ejemplo** clásico de conflicto, siguiendo a FERREIRO, es el siguiente: una persona (A) quiere vender a otra persona (B) un inmueble. El negocio que corresponde para realizar esta operación es el contrato de compraventa, pero este negocio conlleva el pago del ITPAJD, que grava de forma importante esta venta. Para eludir esta presión fiscal A y B constituyen una sociedad en la que A aporta la casa y B aporta el dinero (con el que va a comprar la casa). Inmediatamente, disuelven la sociedad y ahora A se adjudica el dinero y B se queda con la casa. El efecto querido por las partes (A y B) es el mismo, pero el ahorro fiscal es considerable.

La **consecuencia de la declaración de conflicto** por la Administración Tributaria (*procedimiento especial*) es lógica: se aplica la norma tributaria a la operación usual o propia, se pierden las ventajas fiscales obtenidas y se aplican los intereses de demora que correspondan **sin que proceda, en este caso, la imposición de sanciones.**

Pero evidentemente, determinar la licitud o no de esta conducta no es fácil, puesto que dentro de la legalidad se pueden adaptar al fin de ahorrar impuestos los actos o negocios con trascendencia tributaria sin que ello conlleve la calificación de conducta ilícita o abusiva.

Por tanto, esta es la cuestión: cuándo un acto o negocio que conlleve un ahorro de impuestos, es una conducta ilícita.

Pongamos un **ejemplo**, ya clásico, en el **ámbito del turismo**: un hotel que rebaja sus estrellas de 5 a 4, pero no la cantidad ni la calidad de sus servicios, para pagar menos impuestos. ¿Se trata de un acto que encaja en el supuesto del artículo 15.1 de la LGT? Creemos, siguiendo a FERREIRO, que no, porque dentro de la libertad en el desarrollo de mi actividad empresarial puedo decidir acogerme a la categoría que más me convenga y, por otro lado, nada impide que a mis clientes les de los servicios que me parezcan más convenientes. A esta actitud en materia tributaria se la denomina **economía de opción** y, en nuestra opinión, es lícita porque no hay abuso en las formas y porque cada persona tiene todo el derecho de buscar la mejor opción económica en relación con sus tributos, dentro de la legalidad vigente. No hay nada en esta operación que se pueda calificar de irreal, artificioso; y tampoco no hay nada que se simule o esconda. En consecuencia, si no hay abuso el solo concurso del interés fiscal no permite más calificación que la de economía de opción (Cervantes Sánchez-Rodrigo y otros).

Otra cosa es que se **simule** un negocio que en realidad no existe. **Ejemplo**: se finge o simula la realización de una compraventa (negocio inexistente) con la sola intención de emitir una factu-

ra falsa (FERREIRO). A esta actuación se la denomina **simulación absoluta**. También tenemos la **simulación relativa**, en la que se finge la existencia de un negocio que, en realidad, encubre otro que no nos interesa que se conozca. **Ejemplo:** la realización de un contrato de compraventa que esconde una donación (MARTÍN QUERALT y otros).

En estos casos de simulación el artículo 16 de la LGT nos indica las consecuencias de su realización cuando dispone que:

1. En los actos o negocios en los que **exista simulación**, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.
2. La existencia de simulación **será declarada por la Administración tributaria** en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios.
3. En la **regularización que proceda** como consecuencia de la existencia de simulación **se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente**.

La lógica de la **consecuencia** que encierra la norma transcrita es evidente: si hemos simulado la realización de una compraventa escondiendo otro tipo de negocio como es la donación, una vez **declarada** por la Administración tributaria la existencia de simulación **se aplicarán las normas tributarias que gravan la auténtica operación**: la donación, además de aplicar las **sanciones** y los **intereses de demora** que correspondan.

ACTIVIDADES

1. Sería de mucho interés la comparación del capítulo financiero y tributario de los distintos Estatutos de Autonomía, para ver las semejanzas y diferencias entre ellos. Los Estatutos de Autonomía a comparar podrían ser, por ejemplo, el andaluz, el canario y el catalán.
2. En cuanto al principio de reserva de ley, y en general sobre los principios constitucionales de justicia tributaria, se propone la búsqueda y el análisis de jurisprudencia, mediante la base de datos de jurisprudencia de Aranzadi que tenéis a vuestra disposición en la Biblioteca General de nuestra universidad. Se trata de buscar algunas sentencias del Tribunal Constitucional sobre esta materia, para analizarlas y extraer de ellas las cuestiones básicas de la aplicación de estos principios en materia tributaria.



BIBLIOGRAFÍA

- Cervantes, C. J y otros (2004). *Guía de la Ley General Tributaria*, Bilbao: CISPRAXIS, S.A.
- Cortés, M. (1985). *Ordenamiento Tributario Español I*, 4ª. Ed. Madrid: Cívitas.
- Ferreiro, J. J. (2006). *Curso de Derecho Financiero Español, Instituciones*, 25ª. Ed. Madrid: Marcial Pons.
- García de Enterría, E. y Fernández, T. M. (2006), *Curso de Derecho Administrativo*, v. 1, 13ª. Ed. Madrid: Thonsom/Cívitas.
- Martín, J. y otros (2006). *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 17ª. Madrid: Ed. Tecnos.
- Pérez, F. (2006). *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 16ª. Navarra: Thomson/Cívitas.
- Pérez, J. (2003). *Curso de Derecho Constitucional*, 9ª. Ed. Madrid: Marcial Pons.
- Sáinz de Bujanda, F. (1993). *Lecciones de Derecho Financiero*, 10ª. Ed. Madrid: Servicio de Publicaciones de la Universidad Complutense.



EJERCICIOS DE AUTOEVALUACIÓN

1. La actividad financiera se define como:
 - a) Una actividad de ingreso y gasto público.
 - b) Una actividad de ingreso público.
 - c) Una actividad de gasto público.

2. El fin primordial del tributo es:
 - a) El sostenimiento de los ingresos públicos.
 - b) El sostenimiento del gasto público.
 - c) El sostenimiento del ingreso y gasto público.

3. Las clases de tributos son:
 - a) La tasa, la contribución especial y los impuestos.
 - b) Los impuestos.
 - c) Las tasas y las contribuciones especiales.

4. El principio de reserva de ley consiste en:
 - a) La creación del tributo, la modificación de sus elementos esenciales, y su extinción, ha de hacerse con forma de ley.
 - b) La creación del tributo ha de hacerse con forma de ley.
 - c) La modificación de los elementos esenciales del tributo ha de hacerse con forma de ley.

5. El poder tributario se puede definir como:
 - a) El poder exclusivamente del Estado en la creación de tributos.
 - b) El poder de las Comunidades Autónomas en la creación de tributos.
 - c) El poder del Estado, Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales en la creación de tributos.

6. ¿Se puede crear un tributo mediante el recurso de la analogía?
 - a) Sí. No hay ningún problema.
 - b) No. Lo impide el principio de reserva de ley.
 - c) En determinadas circunstancias, sí se puede crear un tributo mediante la analogía.

7. Por economía de opción entendemos:
 - a) La búsqueda por el contribuyente, dentro de la legalidad, de la mejor opción económica en relación con el pago de sus tributos.
 - b) La búsqueda por el contribuyente de la mejor opción económica en relación con el pago de sus tributos, mediante el uso de formas no habituales, irreales y artificiosas.

c) La búsqueda por el contribuyente de la mejor opción económica en relación con el pago de sus tributos, mediante la simulación de una operación que en realidad no se ha realizado pero que conlleva un menor pago de tributos.

8. Por simulación entendemos:

- a) Aquella conducta del contribuyente para pagar menos tributos, en la que se utilizan actos o negocios impropios o artificiosos.
- b) Aquella conducta del contribuyente para pagar menos tributos, en la que se finge la realización de un negocio que en realidad no existe.
- c) Aquella conducta, totalmente lícita, que busca, dentro de la legalidad, un menor pago de tributos.

SOLUCIONES A LOS EJERCICIOS DE AUTOEVALUACIÓN

1. a)
2. b)
3. a)
4. a)
5. c)
6. b)
7. a)
8. b)





Módulo 2

El Derecho Tributario. Parte General: Principios e Instituciones (II)

PRESENTACIÓN

Con este módulo completamos el análisis de los principios e instituciones de la parte general del Derecho Tributario. En ella abordamos la estructura interna del tributo y, finalmente, los procedimientos para su aplicación.

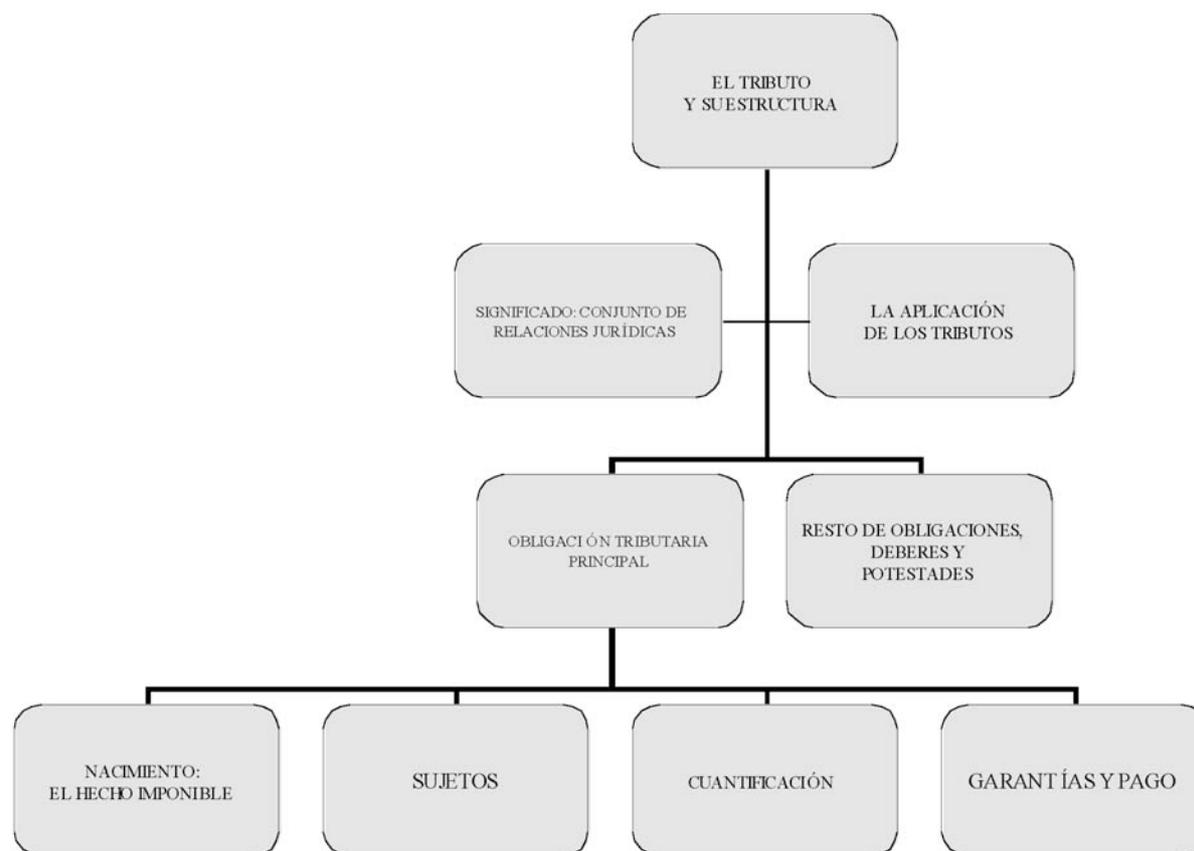
OBJETIVOS

Con este módulo el alumno debe comprender, por un lado, los elementos que componen el tributo y el funcionamiento del mismo.

Por otro lado, ese mecanismo que conocemos como tributo se ha de aplicar a los ciudadanos, lo que exige una actividad por parte de estos ciudadanos y de la propia Administración tributaria que es otro de los objetivos de este módulo.



ESQUEMA DE LOS CONTENIDOS



Módulo 2

EXPOSICIÓN DE LOS CONTENIDOS

I. EL TRIBUTO Y SU ESTRUCTURA MATERIAL

1. SIGNIFICADO

Qué es el tributo, teniendo en cuenta el número y la variedad de vínculos que de él surgen, no es tarea fácil, pues a ello se han dedicado y se dedican muchos esfuerzos por parte de la doctrina científica. Dar, por tanto, una idea unitaria de lo que es el tributo, repetimos, no es sencillo.

No obstante, el lenguaje vulgar ha relacionado perfectamente lo que es el tributo con una obligación concreta: **la obligación tributaria principal** que es la que nos hace “pagar” a la Hacienda. Todos identificamos al tributo con esta obligación.

Pero aunque con esta sola obligación no se agoten los vínculos que surgen del tributo, *técnicamente no es incorrecta esta identificación*, pues esa obligación tributaria principal es el **núcleo esencial** del tributo. Es la esencia del tributo. Es lo que da sentido al tributo. Por ello se entiende bien que la LGT aborde la definición de tributo en su artículo 2.1, ya estudiada más atrás, desde su centro: la obligación tributaria principal. Lo que no impide reconocer que del tributo surjan, además de esta obligación principal, otras obligaciones (materiales y formales), derechos, deberes/potestades

(que no pueden reconducirse a la ida estricta de relación), en definitiva y en general, otros vínculos entre la administración y la persona obligada por el tributo.

Todos esos vínculos o relaciones en que consiste el tributo se suelen agrupar para darle un nombre unitario: la **relación jurídica tributaria compleja**.

Por **relación jurídica tributaria compleja** vamos a entender el conjunto de los distintos vínculos que con motivo de la aplicación de tributo surgen o pueden surgir. De entre todos estos vínculos, no lo podemos perder de vista, destaca, por su importancia, la obligación tributaria principal (o relación jurídico-tributaria principal) que no es más que el vínculo o relación principal de todo tributo.

La siguiente pregunta que hemos de hacernos es porqué, junto con esa obligación tributaria principal, tienen que existir o, mejor dicho, coexistir, otros vínculos.

La respuesta es clara: porque **esos otros vínculos tienen la finalidad de asegurar y facilitar el cumplimiento de esa obligación principal** incluso antes de que esta última nazca. Si no fuera necesario asegurar y facilitar ese cumplimiento, seguramente la mayoría de vínculos no existirían.

Quizá ahora estemos preparados para entender la definición de relación jurídica tributaria que, con fines eminentemente didácticos, nos ofrece la LGT en su artículo 17.1 cuando dispone que:

1. Se entiende por **relación jurídico-tributaria** el conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades originados por la aplicación de los tributos.

Esto es el tributo: la relación jurídico-tributaria.

Sigue el citado artículo 17 de la LGT con su función didáctica, al ordenarnos, en torno a una cierta clasificación, los tipos de obligaciones que encierra esa relación compleja al disponer que:

2. De la relación jurídico-tributaria pueden derivarse **obligaciones materiales y formales** para el obligado tributario y para la Administración, así como la imposición de **sanciones tributarias** en caso de su incumplimiento.
3. **Son obligaciones tributarias materiales** las de carácter principal, las de realizar pagos a cuenta, las establecidas entre particulares resultantes del tributo y las accesorias. **Son obligaciones tributarias formales** las definidas en el apartado 1 del artículo 29 de esta ley.
4. Los **elementos 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.

La Ley **clasifica los vínculos** que surgen del tributo en *obligaciones materiales*, en *obligaciones formales* (deberes) y en las *obligaciones de naturaleza sancionadora* cuyo origen está en el incumplimiento de cualquiera de las obligaciones materiales y formales.

Lo que **caracteriza a las obligaciones materiales**, entre las que se encuentra la obligación tributaria principal, es que consisten en **dar dinero** (*contenido pecuniario de la prestación*). Por lo que se comprenderá que el cumplimiento de estas obligaciones es el que produce los desplazamientos de riqueza del patrimonio de los particulares al de la Hacienda.

Son obligaciones de este tipo:

- la obligación tributaria principal.
- la de realizar pagos a cuenta.

- las establecidas entre particulares resultantes del tributo (repercusión).
- las obligaciones accesorias.

Por el contrario, lo que **caracteriza a las obligaciones formales y a los deberes**, recogidos en el artículo 29, apartados 1 y 2, de la LGT, es que no consisten en dar dinero sino en **un hacer o no hacer y en un soportar** (*contenido no pecuniario de la prestación*). **Ejemplos** los tenemos en el deber que imponen algunos impuestos sobre determinados sujetos de llevar una contabilidad; otro deber sería, por ejemplo, atender y colaborar con la inspección tributaria en sus tareas de comprobación e investigación de la situación tributaria del contribuyente.

Finaliza el artículo 17 de la LGT que comentamos con el número 4 en el que dispone que todos estos vínculos o relaciones en que consiste el tributo **son indisponibles para las partes** que se insertan en ellos: los particulares y la propia Administración Tributaria (a la que olvida el propio texto normativo que comentamos a pesar de lo dispuesto en el artículo 18) que tienen que cumplir con las obligaciones, derechos, deberes que contienen esos vínculos en los términos queridos por la Ley. Un **ejemplo** de lo que decimos podría ser el siguiente: si un contribuyente pacta con un tercero que sea este último el que cumpla con la obligación del citado contribuyente, y no cumple este pacto, el pacto podrá ser válido entre estos particulares (pues se ha pactado dentro de la autonomía y libertad de las partes y no es contrario a Derecho) pero para la Administración tributaria el único obligado tributario es el que ha establecido la Ley y a él si dirigirá, a pesar del pacto privado, para exigirle el cumplimiento de su vínculo, de su obligación tributaria.

Lógicamente, todo este cúmulo de relaciones jurídicas se establece entre dos o más personas.

A una de estas personas se la denomina **sujeto activo**, que, como se comprenderá, es el ente público que ostente el poder tributario del tributo de que se trate⁸, que actúa a través de su propia Administración tributaria que es la encargada de la aplicación de los tributos. Si nos referimos al Estado, será la Agencia Estatal de Administración Tributaria la encargada de esta aplicación.

Este concepto de sujeto activo, en su sentido más amplio, será el que aparezca en todas las relaciones o vínculos que se producen con motivo del tributo, y estará dotado, en cada caso, de los poderes, derechos y también obligaciones que correspondan.

Frente a este sujeto activo se encuentran los **obligados tributarios**.

La LGT regula a los obligados tributarios en su artículo 35 cuando dispone que:

1. Son **obligados tributarios** las personas **físicas o jurídicas** y las **entidades** a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias.
2. Entre otros, **son obligados tributarios**:
 - a) Los contribuyentes.
 - b) Los sustitutos del contribuyente.
 - c) Los obligados a realizar pagos fraccionados.
 - d) Los retenedores.
 - e) Los obligados a practicar ingresos a cuenta.
 - f) Los obligados a repercutir.

⁸ En los *tributos cedidos* por el Estado a las CC.AA., por ejemplo, el sujeto activo será la CA, pues tal cesión comporta la atribución a estos entes públicos regionales de las potestades de aplicación de los tributos.

- g) Los obligados a soportar la repercusión.
 - h) Los obligados a soportar la retención.
 - i) Los obligados a soportar los ingresos a cuenta.
 - j) Los sucesores.
 - k) Los beneficiarios de supuestos de exención, devolución o bonificaciones tributarias, cuando no tengan la condición de sujetos pasivos.
3. También tendrán el carácter de obligados tributarios aquellos a quienes la normativa tributaria impone el cumplimiento de **obligaciones tributarias formales**.
4. Tendrán la consideración de obligados tributarios, en las leyes en que así se establezca, **las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica**, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición.
5. Tendrán asimismo el carácter de obligados tributarios **los responsables** a los que se refiere el artículo 41 de esta ley.
6. La **conurrencia de varios obligados tributarios en un mismo presupuesto** de una obligación determinará que queden solidariamente obligados frente a la Administración tributaria al cumplimiento de todas las prestaciones, salvo que por ley se disponga expresamente otra cosa.
- Las leyes podrán establecer otros supuestos de solidaridad distintos del previsto en el párrafo anterior.
- (...)

Con el artículo transcrito se comprende que hay tantos obligados como vínculos surgen del tributo, lo cual no quiere decir que se trate en cada caso de personas distintas, pues lo común será que, sobre una misma persona, por ejemplo el contribuyente, recaigan una pluralidad de vínculos o relaciones de muy diversa naturaleza: obligación tributaria principal, obligaciones accesorias, obligaciones formales, entre otras.

Para completar el estudio general que estamos haciendo de los obligados tributarios, conviene abordar diversas cuestiones generales que les afectan a todos por igual:

a) Capacidad de obrar

Para que estos obligados tributarios puedan asumir, por sí mismos, su correspondiente posición en estas relaciones, tienen que tener aptitud para ello. A esta cuestión se la denomina en nuestro Derecho Tributario con el término de **capacidad tributaria** o, como se la denomina en el ámbito general del Derecho: *capacidad de obrar*.

Por **capacidad tributaria** o capacidad de obrar tributaria entendemos, sintéticamente, la *situación en la que una persona puede, por sí misma, ejercitar sus derechos y cumplir con sus obligaciones*.

A esta capacidad se refiere la LGT en su artículo 44 que, como no puede ser de otra manera, determina que las personas que tengan capacidad de obrar en Derecho también la tendrán en el orden tributario. Esta confirmación que es obvia y, por tanto, innecesaria, se completa con su extensión, es decir, también tendrán capacidad de obrar, **los menores de edad** y los **incapacitados** cuya incapacitación no afecte a los actos tributarios que, en este caso, podrán realizar sin la asistencia de otra persona con plena capacidad de obrar.

Un problema de capacidad lo representan un grupo de entes que no tienen personalidad o capacidad jurídica, esto es, no son personas y, por tanto, no pueden ser sujetos de derechos ni de obligaciones. En este caso estos entes no solo no tienen capacidad de obrar sino que no son personas, ni físicas ni jurídicas, es decir: no existen para el mundo del Derecho. No son por tanto, sujetos que puedan ser titulares de derechos ni de obligaciones.

Estos entes carentes de personalidad o de capacidad jurídica y, por tanto, también carentes de capacidad de obrar, se recogen en la LGT en su artículo 35.4, transcrito más atrás, y son las **herencias yacentes, las comunidades de bienes** y, en general, dice la norma, **todas las entidades carentes de personalidad que constituyan una unidad económica o un patrimonio separado que sea susceptible de imposición.**

Una *herencia yacente* es un patrimonio que esta en espera de nuevo dueño, tras el fallecimiento del que, hasta ese momento, era su titular. Pero mientras llega la nueva titularidad este patrimonio “tiene que pagar sus tributos”. *Las comunidades de bienes* son otro tipo de entes carentes de personalidad pues no son más que otro patrimonio que en realidad pertenece a distintas personas con capacidad jurídica, pero que, como tal conjunto de bienes y derechos, tiene o adopta en el marco jurídico de sus relaciones una unidad de actuación: parece una sociedad.

Pues bien, la solución que da la LGT es remitir a la ley de cada tributo para que expresamente atribuya la condición de obligados tributarios a estos entes y, por tanto, los convierta en obligados de las distintas obligaciones materiales y formales en que consiste el tributo. En este sentido hemos de afirmar que, prácticamente, la totalidad de las leyes que regulan los tributos han atribuido la condición de obligados tributarios a estos entes.

b) Representación

Junto a la capacidad se estudia **la representación.**

Hay dos tipos de representación. La primera, la **representación legal.** Esta representación la otorga la ley, en los casos de que se carezca de capacidad de obrar, a las personas que sean sus representantes legales; en el caso de las personas jurídicas, a quienes ostenten la representación de la sociedad; finalmente, en el caso de los entes sin personalidad, a quien actúe como representante o, en caso de que no exista representante formalmente establecido, la ley atribuye la representación al que ejerza la dirección o gestión del ente, y en último extremo, a cualquiera de los sujetos que componen la citada entidad (art. 45, LGT). El segundo tipo es la **representación voluntaria.** Cualquier persona con capacidad de obrar pueden actuar por medio de otra (representante); y esta representación se podrá atribuir a un asesor fiscal (art. 46, LGT). Finalmente tenemos un tercer tipo, la **representación de las personas y entidades no residentes,** que, tendrán que nombrar un representante con domicilio en España en las condiciones dispuestas por el artículo 47 de la LGT.

c) El domicilio fiscal

El **domicilio fiscal** es otra de las cuestiones de trascendental importancia para las relaciones entre los obligados tributarios y la Administración tributaria que corresponda.

La **declaración por parte del obligado tributario a la Administración tributaria, del lugar donde se encuentra su domicilio fiscal** y de los posibles cambios *es un deber ineludible* de este sujeto, con el efecto adverso de que si no se produce esta comunicación las actuaciones y notificaciones de la Administración en el domicilio anterior surtirán sus efectos (arts. 48.1 y 3, LGT).

El domicilio fiscal de **las personas físicas** coincide con el de su residencia habitual que, a estos efectos, se puede identificar con el lugar donde se encuentre su **vivienda habitual.** Ahora bien, si la persona física desarrolla principalmente una **actividad económica,** la Administración podrá considerar como domicilio fiscal el lugar donde efectivamente se centralice la **gestión administrativa y la dirección** de la actividad y, si no se puede establecer este lugar, el domicilio fiscal será

el lugar donde radique el mayor valor del inmovilizado (art. 48.2, a, LGT).

El domicilio de **las personas jurídicas** coincide con su **domicilio social**, siempre que en él esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de la actividad desarrollada, en caso contrario, el domicilio será este último lugar. Si no se puede determinar el lugar de efectiva centralización de la gestión y dirección de la actividad, el lugar del domicilio fiscal será donde radique el mayor valor del inmovilizado (art. 48,b, LGT). **El domicilio de las entidades sin personalidad** a que se refiere el artículo 35.4 de la LGT será el mismo que el expuesto para las personas jurídicas.

Finalmente, el domicilio de los no residentes en España se determinará en la normativa reguladora de cada tributo (art. 48,2, d, LGT).

d) La solidaridad

El artículo 35.6 de la LGT recoge el supuesto en el que en un mismo vínculo o relación existan varios obligados por haber realizado, todos en conjunto, el hecho que lleva al nacimiento de ese vínculo o relación. Si se trata del hecho imponible, que como estudiaremos en el punto siguiente, es el hecho del que surge la obligación tributaria principal para la persona que lo realiza, si en vez de ser una persona son dos o más las que lo realizan conjuntamente, pues de esa misma obligación responderán todos ellos **solidariamente** (art. 35.6, LGT), lo que supone que la Administración tributaria podrá dirigirse para el cobro del total de la deuda a cualquiera de los deudores (obligados) solidarios, y con independencia de que el sujeto que haya satisfecho el pago de la deuda exigida pueda, posteriormente, exigir a su vez del resto de obligados la parte correspondiente más los intereses de anticipo (acción de reembolso, art. 1145, CC). **Ejemplo** que tomamos de PÉREZ ROYO: Imaginemos que la explotación de un bingo se realiza por dos personas conjuntamente. Esto supone que ambas realicen el hecho imponible del impuesto sobre el juego que grava esa explotación y que, consiguientemente, ambas personas aparezcan como titulares solidarios de una misma obligación tributaria principal, lo cual supone que de no ingresarse en período voluntario la deuda tributaria correspondiente, la Administración podrá dirigirse en vía de apremio, una vez transcurrido el plazo voluntario de ingreso, a cualquiera de ellos para el cobro total de la deuda tributaria.

La novedad de esta LGT es haber extendido este fenómeno a cualquier tipo de obligación, material y formal, que surja del tributo.

2. LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA PRINCIPAL

2.1. Introducción

Analizadas las cuestiones generales relativas al tributo y a la pluralidad de vínculos que de él nacen, y los sujetos que en estos vínculos se insertan, nos corresponde ahora analizar cada una de las relaciones jurídicas concretas. Y, como es lógico, comenzamos por la relación más importante: la relación jurídica principal o, si se quiere, la obligación tributaria principal.

2.2. Concepto y características

“La obligación tributaria principal tiene por objeto el pago de la cuota tributaria”, dispone, como **concepto**, el artículo 19 de la LGT.

En cuanto a sus **características** destaca, en *primer lugar*, que se trata de una **obligación de dar** una cantidad de dinero⁹ y por tanto de una obligación material.

En *segundo lugar*, esa cantidad de dinero en que consiste la obligación tributaria principal **es la contribución a los gastos del ente público** al que corresponda el tributo que se está pagando (**cuota del tributo, art. 56 LGT**). Esta y no otra es la finalidad de ese pago. Y al margen de que, como veremos más adelante en el apartado de *la cuantificación* de esta obligación tributaria principal, *la deuda tributaria* (art. 58 LGT), concepto más amplio que el de cuota, englobe otras cantidades de dinero debidas a otras obligaciones que se unen o pueden unirse junto a la principal para componer el pago total del tributo.

En *tercer lugar*, es una obligación que nace de la ley (**obligación ex lege**). Como se sabe, las obligaciones pueden nacer bien de la voluntad de las partes que la convienen, o bien de la voluntad de la ley. En nuestro caso, las partes no intervienen en este nacimiento y conformación de la obligación tributaria principal ni del resto de obligaciones y deberes que componen el tributo, como veremos en el apartado siguiente.

Finalmente, en *cuarto lugar*, es una obligación **de Derecho Público**, pues parte de los sujetos que intervienen son entes públicos y el interés que preside estas obligaciones es, igualmente, público.



2.3. Nacimiento de la obligación tributaria: El hecho imponible

2.3.1. Concepto y características

Antes hemos señalado que esta obligación tributaria principal nace de la voluntad de la ley (**obligación ex lege**). Pero para que eso ocurra, la ley ha establecido un mecanismo que el sujeto a cuyo cargo va a nacer esta obligación (sujeto pasivo) debe realizar. Se trata del hecho imponible. Del hecho que lleva a la imposición porque hace nacer la obligación tributaria principal.

Este hecho **se define** en el artículo 20 de la LGT cuando dispone que:

1. 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**.
2. La **ley podrá completar** la **delimitación** del hecho imponible mediante la **mención de supuestos de no sujeción**.

Del artículo transcrito destacan las siguientes **características**:

La *primera*, que se trata de un presupuesto. Esto es, de algo previo que hay que realizar para que se produzca el nacimiento de esta obligación.

⁹ No se desvirtúa esta consideración de pago de una suma de dinero por el hecho de que los tributos se puedan pagar con bienes del Patrimonio Histórico o, en el caso de algún tributo, con efectos timbrados.

La *segunda*, que este presupuesto, el hecho imponible, que es un elemento esencial del tributo, está establecido en la ley (**principio de reserva de ley**).

La *tercera*, que configura cada tributo. Podríamos decir que el hecho imponible le da **nombre y apellidos** a cada tributo. No hay dos tributos iguales porque no puede haber dos hechos imponibles iguales. Por ello cada tributo es diferente porque diferente es el hecho imponible de cada tributo. En la parte especial de este manual podréis comprobar, al estudiar cada uno de los tributos, cómo sus hechos imponibles son totalmente diferentes. Y si bajo una misma denominación se recogen varios hechos imponibles, como ocurre por **ejemplo** en el ITPAJD donde existen tres hechos imponibles, en este caso en realidad estamos ante tres tributos diferentes, aunque participen de una estructura común.

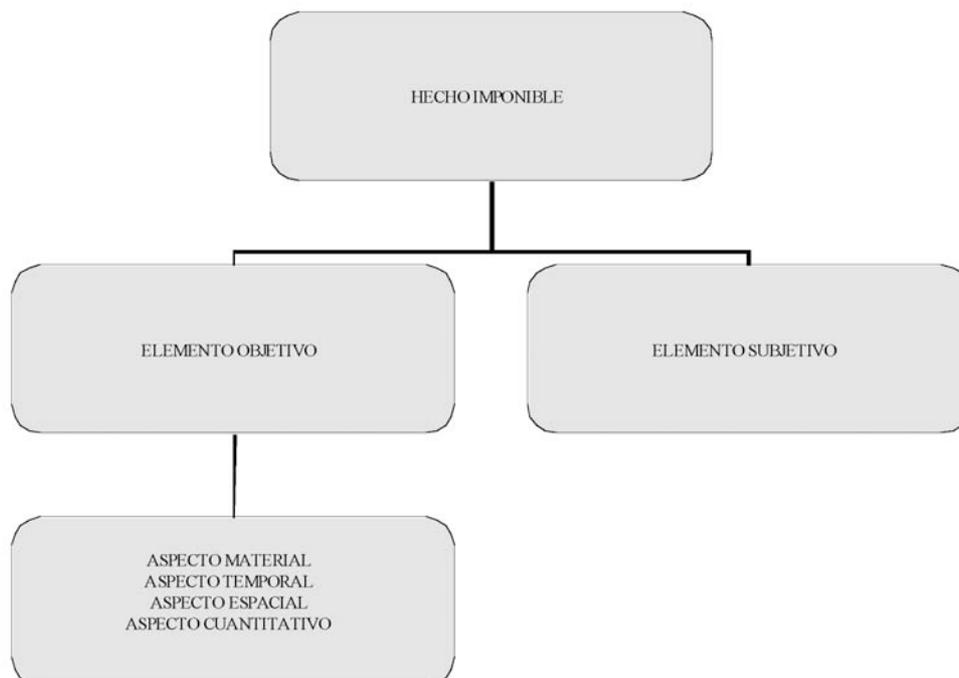
La *cuarta*, sus efectos. La realización del hecho imponible por una persona conlleva que a esta persona le nazca una obligación tributaria principal. Esta cuarta característica es muy importante pues nos hace comprender, si ahora conectamos con el resto de obligaciones materiales y formales a que antes nos hemos referido, que **solo el hecho imponible es el que hace nacer a la obligación tributaria principal**. En general, el resto de obligaciones también nacerán de un hecho, pero a estos otros hechos no podremos denominarlos hecho imponible.

Finalmente, debemos añadir dos características más del hecho imponible señaladas por la doctrina científica: la *primera*, que el hecho imponible es un hecho de **naturaleza jurídica**; la *segunda*, a la hora de definir el contenido de este hecho, que ahora estudiaremos, el legislador tiene total y absoluta libertad para hacerlo (**autonomía calificadora del Derecho Tributario**).

2.3.2. Estructura del hecho imponible

Siguiendo al maestro SÁINZ DE BUJANDA, el hecho imponible tiene una estructura que ayuda mucho a comprender los tributos en particular cuando se aplica la misma a su estudio.

Esta estructura es la siguiente:



El **elemento subjetivo** describe o destaca la necesaria relación que tiene que haber entre el hecho, acto, negocio u operación jurídica que, desde distintas perspectivas, recoge el elemento objetivo y la persona sobre la que recaerá el gravamen del tributo. Por **ejemplo**, el hecho imponible del IRPF se define como “la obtención de renta por el contribuyente”, (art. 6 de la LIRPF). Qué es la renta y quién es el contribuyente se definirán, la primera en el propio hecho imponible y, la segunda, en las normas que regulan los sujetos pasivos. Ahora bien, este elemento subjetivo nos brinda el criterio que delimita a los sujetos gravados por él: en el IRPF, los que **obtengan** renta.

El **elemento objetivo**, por su parte, describe el hecho sometido a gravamen despojado de su consideración subjetiva. En el IRPF este elemento está caracterizado por el término **renta**.

El elemento objetivo se tiene que analizar desde **cuatro aspectos** que le dan sentido. De entre estos cuatro aspectos **hay uno que destaca**, se trata del **aspecto material**. Los demás aspectos se relacionan con este que así se convierte en la referencia del resto, de tal suerte que cada uno de estos otros aspectos le va a dar al aspecto material un nuevo sentido o dimensión. En definitiva: lo moldean.

El **aspecto material** del elemento objetivo del hecho imponible contiene la definición de los hechos gravados. Por ello, es el aspecto que **contiene la manifestación de la capacidad económica** que grava el tributo. Porque los hechos que define son situaciones de la realidad económica y jurídica de una persona que muestran capacidad económica; por eso se gravan por el tributo. A modo de **ejemplo**, el aspecto material del IRPF es la renta. La renta, por otra parte, es un concepto genérico susceptible de ser concretado en distintas manifestaciones: rentas del trabajo, del capital, de actividades económicas, etc., (arts. 6 y 17 y ss. LIRPF).

Todavía en el estudio de este aspecto, y siguiendo en lo fundamental la construcción de FERREIRO, podemos afirmar que, este hecho que muestra capacidad económica, y que tiene que estar definido en el hecho imponible de cada tributo, constituye lo que vamos a denominar la **riqueza imponible**, esto es, la riqueza acotada, definida en el hecho imponible que ha sido considerada apta para tributar.

Esta riqueza imponible, lógicamente, es la que gravan la mayoría de los tributos, pero hay algunos que, aun definiendo esta riqueza en el hecho imponible y aun mostrando la capacidad económica necesaria para ser gravada, terminan sometiendo a imposición otro tipo de riqueza distinta de la riqueza imponible. A esta otra riqueza, que también tiene que mostrar capacidad económica, y que, en algunos casos, finalmente es la que grava el tributo, se la puede denominar **riqueza gravada (objeto del tributo** en el sentido de fin del tributo). Un **ejemplo** de este fenómeno de disociación de la riqueza a gravar por el tributo se da especialmente en los impuestos sobre el consumo como el IGIC y el IVA. En estos impuestos la riqueza acotada en sus hechos imponibles es, por citar solo uno de los tres hechos imponibles que poseen estos impuestos, la entrega de un bien por un empresario (art. 4 de la LIGIC). No obstante, otras normas del impuesto, concretamente las que regulan la repercusión y la deducción (todo esto lo analizamos en profundidad en el módulo 4), mediante un mecanismo ciertamente complejo trasladan el gravamen al consumidor, sujeto que no ha realizado el hecho imponible, pues la finalidad del impuesto (el objeto del tributo) hace que se grave su consumo (riqueza gravada) en vez de la entrega del bien del empresario (riqueza imponible).

Todavía nos queda otra diferenciación que analizar entre **riqueza imponible y materia imponible**. Esta distinción tiene una capital importancia pues sobre una misma riqueza imponible no se pueden establecer varios impuestos, so pena de caer en doble imposición interna. La **materia**

imponible es parte de *la realidad que nos circunda*. El legislador, fijándose en que esa realidad muestra capacidad económica, la puede convertir en un hecho imponible definiendo las distintas posibilidades o formas de gravar esa realidad preexistente, que pueden dar lugar a distintos impuestos: cada forma un impuesto. Pero aunque varios impuestos graven la misma realidad, no se podrá considerar que exista doble imposición pues la manifestación de esa realidad que recogen estos hechos no es la misma.

Con un **ejemplo** se comprenderá más claramente este concepto. Imaginemos que se quiere gravar la tierra, elemento de la realidad que muestra, para quien la posee, capacidad económica. Pues bien, de la materia imponible tierra se puede gravar, por un lado, su titularidad, pero también se puede gravar la renta que se obtiene de ella y también se puede gravar su venta a otra persona. Todas estas operaciones se han realizado con el mismo elemento, pero la manifestación de riqueza que se ha gravado es diferente en cada caso.

El **aspecto temporal** indica que esa riqueza imponible tiene una dimensión en el tiempo. Esto es, está referida o a un período de tiempo (**período impositivo**), lo que da lugar a la clasificación de los tributos en *periódicos*; o a un instante, lo que da lugar a la clasificación de los tributos en *instantáneos*. **Ejemplo**, el IRPF es un impuesto periódico, pues su dimensión temporal se corresponde con el año natural (de 1 de enero a 31 de diciembre de cada año). Por tanto, la riqueza imponible de este impuesto, la renta, estará referida a toda la renta obtenida en el año natural. Por el contrario, en un impuesto instantáneo, **ejemplo**: la compraventa de un inmueble que es una de las manifestaciones de la riqueza imponible del ITPAJD en su modalidad de TPO, la dimensión temporal se concreta en un instante, que es aquel en el que se produce el acuerdo de voluntades entre las partes en la compraventa.

Lógicamente, en los tributos periódicos el período tiene que ser delimitado por ley que regula el tributo.

El **devengo** es otro elemento esencial del tributo sometido al principio de reserva de ley, que está íntimamente relacionado con la dimensión temporal del hecho imponible.

En nuestro Derecho Tributario **el devengo señala el momento en el que se ha realizado el hecho imponible y se produce la consecuencia de esa realización: el nacimiento de la obligación tributaria principal** (art. 21.1 de la LGT).

Por tanto, devengo es equivalente a realización del hecho imponible. Y cada tributo tiene señalado, como elemento esencial del mismo, su devengo.

Si el devengo es equivalente al momento de realización del hecho imponible, en los tributos instantáneos, cuyo hecho imponible se produce en un instante, el impuesto se devenga en ese mismo instante. Pero cuando el tributo es periódico, la ley tiene que marcar, dentro del período establecido, el momento en que ese hecho imponible se ha realizado. Un **ejemplo** de esto último lo tenemos, una vez más, en el IRPF, cuyo hecho imponible se devenga a 31 de diciembre. Y así, cada 31 de diciembre surge una nueva y distinta obligación tributaria principal correspondiente al año natural de que se trate.

Por otro lado, la fecha del devengo es importante porque determina que, la **ley vigente** en esta fecha, será, salvo disposición expresa en contrario de la ley de cada tributo, la aplicable a la obligación tributaria que nos ha nacido (art. 21.2, LGT).

Es conveniente aclarar que el devengo del tributo es un momento en su ciclo vital y otro, distinto y generalmente distante es el momento de la **exigibilidad** del cumplimiento de la obligación que ha nacido.

Por **exigibilidad** del tributo hemos de entender el momento en el que la Administración tributaria, en cumplimiento de los plazos establecidos reglamentariamente, exige el pago correspondiente a esa obligación. **Ejemplo:** el IRPF es un impuesto que se devenga a 31 de diciembre de cada año natural, pero el contribuyente que ha realizado el hecho imponible y que se le ha devengado a 31 de diciembre no le es exigible el cumplimiento de su obligación de pago hasta meses más tarde: mayo y junio del año siguiente en los que se abre el período de ingreso voluntario.

El **aspecto espacial** del elemento objetivo del hecho imponible indica que la riqueza imponible tiene también una dimensión territorial. Con ello queremos dar a entender que el hecho imponible se realiza en un determinado territorio que hace que este hecho quede vinculado a él, y por tanto serán las leyes tributarias de ese territorio las que se aplicarán.

Esta fijación del hecho imponible a un territorio cobra toda su importancia cuando este hecho se relaciona con territorios con normas de aplicación diferentes, bien porque se trate de países distintos, o bien porque, dentro de un mismo país, se aplican regímenes tributarios, en parte, diferentes.

De las dos situaciones antes señaladas tenemos buenos **ejemplos** en el IVA. En primer lugar, porque la operación imponible de este impuesto pueda estar conectada con el territorio peninsular y el territorio de otro Estado miembro de la UE. En segundo lugar, también dentro de España se da la misma situación en el caso de que una operación imponible esté conectada con el territorio canario y el peninsular. En el primer caso habrá que delimitar qué IVA se aplica, el Español o el de otro país comunitario; en el segundo, habrá que delimitar si se aplica el IVA o el IGIC, que es el iva canario.

Para resolver este tipo de problemática cada impuesto establece las reglas de fijación con su territorio de los hechos imponibles realizados (*lugar de realización del hecho imponible*), para que sea la ley de ese territorio la que se aplique a esa operación conectada con dos o más territorios distintos. En el módulo 4, cuando estudiamos el IGIC, abordamos esta cuestión.

El **aspecto cuantitativo**, con el que finalizamos la estructura del hecho imponible, nos indica que esta riqueza imponible tiene una medida. Se puede y se debe medir, cuantificar.

Desde esta perspectiva tenemos hechos imponibles **fijos**, esto es, siempre muestran la misma medida o intensidad y hechos imponibles **variables**, cuya medida o cuantificación varía en función de las circunstancias de cada sujeto.

2.3.3. Exención y no sujeción

Dentro del estudio del hecho imponible se suelen analizar dos técnicas de delimitación del ámbito de sujeción de este hecho. Se trata de las instituciones de la **no sujeción** (art. 20.2 LGT) y de la **exención tributaria** (art. 22, LGT).

Si partimos de que la *riqueza imponible* delimita el ámbito de sujeción, esto es, los supuestos que quedan sujetos al impuesto, los supuestos de **no sujeción** nos indican que se trata de hechos que están fuera de ese ámbito de lo sometido al impuesto. Sencillamente la *no sujeción* nos indica los supuestos que no están dentro de la definición del hecho imponible.

En consecuencia, la norma que contiene estos supuestos no es una auténtica norma jurídica en el sentido de estar dotada de un mandato y, por lo tanto, se trata de una norma de naturaleza didáctica. Además, si esta norma es derogada, deja de existir, los supuestos que contenía, si eran autén-

ticos supuestos de no sujeción, seguirán estando tan no sujetos como lo estaban antes de esa derogación. Como **ejemplo** tenemos el art. 9 de la LIGIC.

La norma de **exención**, por el contrario, contiene una serie de supuestos que, estando considerados sujetos y, por tanto, dentro del ámbito de la sujeción delimitada por el hecho imponible, no obstante, van a quedar exentos de tributación total o parcialmente, porque la norma de exención establece que, para esos supuestos exentos, no nacerán obligaciones tributarias. **En definitiva la exención impide, para los supuestos que contempla, que un hecho imponible realizado haga nacer una obligación tributaria.**

Evidentemente, en el caso de la exención sí estamos ante una auténtica norma que establece un mandato de tal calibre, que su efecto consiste en impedir que, para los supuestos que contempla, no surjan obligaciones de pago. Por otro lado, si esta norma de exención es derogada o modificada, los efectos de la exención desaparecen para los supuestos que contenía, que ahora pasarán a estar plenamente gravados. Como **ejemplo** de exenciones tenemos el artículo 7 de la LIRPF.

Finalmente, la finalidad de la exención tributaria y, en general, de los beneficios fiscales en que se inserta, es bien de incentivo o estímulo económico, o bien responde a objetivos sociales; en definitiva, finalidades extrafiscales (art. 2.1,2,º párrafo, LGT).

2.4. Sujetos de la obligación tributaria principal

Junto con los aspectos generales de los sujetos que estudiamos más atrás, **en lo que se refiere a la obligación tributaria principal** el ente público está dotado, como tal sujeto activo, de un **derecho de cobro** (*derecho de crédito*) que lo posiciona en tal relación como el acreedor del tributo.

Frente al sujeto activo se encuentra el **sujeto pasivo**.

La LGT define a los sujetos pasivos en su artículo 36.1 al disponer que:

1. 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 mismo. No perderá la condición de sujeto pasivo quien deba repercutir la cuota tributaria a otros obligados, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa.

Del artículo transcrito se desprenden las siguientes características a destacar:

La *primera*, que la LGT, dentro de la categoría genérica de los obligados tributarios, quiere destacar a los **deudores del tributo** que, como la propia norma dispone, son el **contribuyente** y el **sustituto**.

La *segunda*, que es la ley la que determina a estos sujetos, como elemento esencial del tributo que son (**principio de reserva de ley**).

La *tercera*, que estos dos sujetos pasivos tendrán a su cargo además del cumplimiento de la **obligación tributaria principal**, las **obligaciones formales** que correspondan a la misma.

Finalmente, la *cuarta*, que la condición de contribuyente **no se pierde** aunque haya supuestos en los que la ley obligue a otros sujetos a soportar una cuota tributaria (*repercusión*).

Estudiemos estos dos sujetos pasivos tan importantes:

a) Contribuyente

Se define en el artículo 36.2 de la LGT cuando dispone que:

2. Es contribuyente el sujeto pasivo **que realiza el hecho imponible**.

Por tanto, la **consideración más importante** que podemos extraer del artículo transcrito es que el **contribuyente es el que realiza el hecho imponible**. Ningún otro obligado tributario, incluido el sustituto que estudiamos a continuación, realiza el hecho imponible. Estos otros obligados realizarán otros hechos, pero no el hecho imponible, pues este solo lo realiza el contribuyente que, por realizarlo, le surge la consecuencia inherente a este hecho: el nacimiento de una obligación tributaria principal, que solo nace del hecho imponible.

Igualmente es muy importante destacar, que el contribuyente, por serlo, es el sujeto que muestra la capacidad económica descrita en el hecho imponible. Precisamente por poseer esta capacidad económica es por lo que le nace la obligación de tributar. **Ejemplo:** en el IRPF la capacidad económica gravada es la que se pone de manifiesto al obtener una renta; por tanto, es contribuyente del IRPF el sujeto que ha obtenido esa renta y que por ello ha mostrado la capacidad económica gravada por este impuesto (art. 6 LIRPF).

Por otro lado destacar, de nuevo, que la determinación del contribuyente, como elemento esencial del tributo, corresponde a la ley (*principio de reserva de ley*).

b) Sustituto

Se define en el artículo 36.3 de la LGT cuando dispone que:

3. Es sustituto el sujeto pasivo que, por **imposición de la ley y en lugar del contribuyente**, está obligado a cumplir la **obligación tributaria principal**, así como las **obligaciones formales** inherentes a la misma.

El sustituto **podrá exigir del contribuyente el importe de las obligaciones tributarias satisfechas, salvo** que la ley señale otra cosa.

Del artículo transcrito extraemos las siguientes **conclusiones**:

La *primera*, que se trata, junto con el contribuyente, de otro **deudor del tributo**.

La *segunda*, que **no realiza el hecho imponible**, que como sabemos solo lo hace el contribuyente. El **sustituto realiza otro hecho, el de la sustitución**, que tiene el efecto de convertirlo en sujeto pasivo sustituto y de colocarlo **en el lugar del contribuyente** en la obligación tributaria principal que le nació a este último. Como consecuencia de este efecto, el contribuyente se ve desplazado fuera de esa obligación que tenía que cumplir, y solo queda vinculado como deudor ante la Hacienda el sustituto.

Por tanto, en el supuesto de la sustitución deben darse **dos hechos**: el primero **el hecho imponible**, que lo realiza el contribuyente y que le hace surgir la obligación tributaria principal a su cargo; el segundo hecho, el de la **sustitución**, *que tiene el efecto* para el sujeto pasivo que lo realiza de colocarlo en esa obligación tributaria principal nacida del hecho imponible, **en lugar** del contribuyente.

La *tercera*, que el sustituto está obligado al cumplimiento tanto de la obligación tributaria principal como del **resto de las obligaciones formales** inherentes a la misma.

Finalmente, *la cuarta*, la facultad conferida al sustituto de **exigir del contribuyente el importe del tributo satisfecho**.

Esta *habilitación* del sustituto para exigir del contribuyente el importe abonado (*y salvo que la ley del impuesto señale otra cosa*) pone de manifiesto, a nuestro juicio, que la condición de contribuyente solo desaparece, en estos casos de sustitución, frente a la Hacienda, pero no frente al sustituto que, ahora, con todo derecho y con fundamento en que el contribuyente es el que verdaderamente ha de contribuir, le habilita, como hemos dicho, para recuperar este importe. Lo cual pone también de manifiesto, a nuestro juicio de forma evidente, la **finalidad** de la técnica de la sustitución: **facilitar y asegurar** el cumplimiento de la obligación tributaria principal y del resto de obligaciones inherentes a la misma.

Varios **ejemplos** de sustitución los tenemos en el artículo 23.2 de la LRHL, del que señalamos, por citar uno de ellos, el supuesto del vado autorizado para entrada de vehículos. El contribuyente de esta tasa es el beneficiario por este aprovechamiento especial y el sustituto es el propietario de la finca en la que se encuentra situado el vado (art. 23.2, d, LRHL).

2.5. Cuantificación de la obligación tributaria principal. La deuda tributaria

2.5.1. Significado

Cuantificar la obligación tributaria principal es aquel procedimiento técnico que permite determinar la cantidad a pagar como tributo. Una **primera conclusión**: la cuantificación de la obligación tributaria principal determina una cifra que se puede y se debe afirmar que supone la cantidad con que la persona ha de contribuir. Esta cantidad es la contribución a los gastos del ente público, que mide la capacidad económica del obligado a pagarla. Evidentemente a esta cantidad se pueden unir otras que la aumentan, pero estas otras cantidades no representarán esta contribución a la que acabamos de hacer mención.

Evidentemente, estos elementos de cuantificación, como elementos esenciales del tributo que son, están establecidos mediante ley (*principio de reserva de ley*).

Hay dos formas¹⁰ de determinar esta cantidad a pagar. En los **tributos fijos** tal cantidad aparece directamente determinada en la ley, por lo que no hay necesidad de llevar a cabo ningún procedimiento técnico. Esto ocurre en las tasas.

En los **tributos variables** esta cantidad no se puede determinar directamente por la ley, pues varía en cada persona apta para tributar. Por lo que **lo que determina la ley** (*principio de reserva de ley*) es aquellos elementos que van a permitir calcular esta cantidad. Estos elementos, que se denominan **elementos cuantitativos** de la obligación tributaria principal, son: **la base imponible, la base liquidable, el tipo de gravamen y la cuota tributaria**. Esta forma de cuantificación corresponde a los impuestos.

¹⁰ En realidad son tres las formas de cuantificación, pues existe una más a la que se podría denominar **mixta**, que resulta de una combinación de las dos anteriormente citadas.

2.5.2. Base imponible y base liquidable

La **definición** de base imponible se contiene en el artículo 50 de la LGT que, por su claridad, transcribimos a continuación:

1. La **base imponible** es la **magnitud dineraria o de otra naturaleza** que resulta de la **medición o valoración del hecho imponible**.

Poco tenemos que añadir, más que un **ejemplo**: si el hecho imponible del IRPF es la obtención de renta, la base imponible medirá el importe de esa renta. Si el hecho imponible es la titularidad de un patrimonio, la base imponible medirá el valor de ese patrimonio. Como podemos observar, hay y debe haber una **congruencia** entre el hecho imponible y la base que lo mide, como puso de manifiesto RAMALLO MASSANET.

La base imponible, por otro lado, no solo es un elemento de valoración del hecho imponible en su totalidad sino que además, **es un elemento de cuantificación** que, junto con el tipo de gravamen, permite el cálculo de la cuota tributaria, pues como veremos, aplicando el tipo de gravamen a la base, surge la cuota.

La **magnitud** en que se expresa la base imponible y a la que se refiere el artículo 50 de la LGT, puede consistir en una cantidad de dinero o puede consistir en otras unidades de medida. Por ello se suele distinguir entre *bases monetarias* y *bases no monetarias*.

Las bases imponibles de la mayoría de los tributos vienen expresadas en unidades monetarias, pero hay algunos, por **ejemplo**, el Impuesto sobre la Cerveza, encuadrado entre los Impuestos Especiales de fabricación (I.EE), cuya base imponible viene expresada en volumen de fabricación, concretamente en hectolitros fabricados. Evidentemente que, siendo siempre la cuota una cantidad de dinero, el tipo de gravamen tiene que adoptar unas características distintas según se aplique a una base monetaria o no monetaria. Así, **si la base es monetaria el tipo de gravamen será un porcentaje; si la base es no monetaria, el tipo de gravamen adopta la forma de una cantidad de dinero por volumen de base**. En el caso del **ejemplo**, el Impuesto sobre la Cerveza, el tipo de gravamen adopta la forma de una cantidad de dinero, por ejemplo, 2,78 euros por hectolitro fabricado. Evidentemente, como hemos dicho con anterioridad, la cuota que surge de la aplicación del tipo de gravamen a la base, es siempre, una cantidad de dinero: ¡la Hacienda no quiere cobrar en cerveza!

Fruto de aplicar sobre la base imponible las reducciones que establece la ley, surge la **base liquidable** (art. 54 LGT). Por tanto, podemos concluir que la base liquidable no es más que otra manifestación de base imponible, a la que se distingue, en general, de la anterior por el resultado: una cantidad menor de base en aplicación de ciertas reducciones que permite la ley.

Para obtener la magnitud en que consiste la base, por ejemplo, para medir o valorar la renta obtenida en el IRPF, se ha de aplicar un método. Es decir, una determinada técnica valorativa que conduzca al resultado querido por la ley. A esta cuestión se la denomina en Derecho Tributario con el nombre de *métodos de determinación de la base imponible*.

Los **métodos de determinación de la base imponible** se recogen en el artículo 50.2 de la LGT cuando dispone que:

2. La base imponible podrá determinarse por los siguientes **métodos**:

- a) Estimación **directa**.
- b) Estimación **objetiva**.
- c) Estimación **indirecta**.

3. Las bases imponibles se determinarán **con carácter general a través del método de estimación directa**. No obstante, 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.

4. La **estimación indirecta tendrá carácter subsidiario** respecto de los demás métodos de determinación y **se aplicará cuando se produzca alguna de las circunstancias previstas** en el artículo 53 de esta ley.

Del artículo transcrito extraemos las siguientes **conclusiones**:

La *primera*, la existencia de tres métodos de determinación. Pero hay que decir de inmediato, que uno de ellos, el de estimación indirecta, es **subsidiario** de los otros dos y, además, solo aplicable cuando se den determinadas circunstancias. Por lo que, podemos afirmar, que los dos **métodos ordinarios** son el de *estimación directa* y el de *estimación objetiva*. Debiendo ser calificado de **extraordinario o excepcional el de estimación indirecta**.

La *segunda*, que el **método general** de determinación es el de *estimación directa*. Por tanto, el que, por defecto, aparece como tal método en todos los tributos. Salvo que, la ley, y en los impuestos queridos por ella, establezca, como método siempre **optativo (por tanto nunca desaparece el método de estimación directa)**, el de estimación objetiva.

Veamos, con algo más de detenimiento, estos métodos de determinación:

a) El método de estimación directa

Se regula en el artículo 51 de la LGT y es el método que mejor valora la capacidad económica del obligado, pues utiliza para ello los **datos reales** con trascendencia tributaria para el tributo de que se trate. Así, por **ejemplo**, siguiendo con el IRPF, si se han obtenido rentas del trabajo, los contribuyentes utilizarán las certificaciones expedidas por las empresas y demás documentos que expresen la realidad de los rendimientos obtenidos; si se trata de rendimientos derivados de una actividad empresarial o profesional, se utilizarán los libros de contabilidad, los de registro de facturas, etc., que igualmente expresen la realidad económica en relación con los rendimientos obtenidos.

El fruto de este método de medición es la obtención de una base imponible que expresa una valoración económica del sujeto real y cierta que la Administración puede comprobar con facilidad.

Este método puede abreviarse para simplificar el cálculo de ciertas operaciones. Es el caso del IRPF y la modalidad de **estimación directa simplificada** que estudiaremos, junto con el resto del impuesto, en el módulo 3 de este manual.

b) El método de estimación objetiva

Se recoge en el artículo 52 de la LGT y, a diferencia del anterior, no es un método general pues solo existe en el IRPF y, en cierto sentido, en el IS.

Se trata de un método optativo, por lo que el contribuyente puede optar, si se dan los requisitos exigidos por la ley del impuesto, por aplicar el método general o este de estimación objetiva.

La gran diferencia que contiene este método frente al general es que utiliza para medir la base una serie de **índices, módulos**, etc., que dan como resultado una medición solo aproximada de la realidad económica del contribuyente. Lo cual, por otra parte, conlleva una importante simplificación del cálculo de la base y, en general, del propio impuesto, que permite liberar, a cierto grupo de contribuyentes, de la carga económica que supone el cumplimiento de obligaciones formales tales como las de registro, contabilidad, etc.

Un **ejemplo** de estos índices y módulos puede ser el siguiente:

Actividad: Servicio de hospedaje en hostales y pensiones.
Epígrafe I.A.E.: 682

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad antes de amortización Euros
1	Personal asalariado	Persona	5.145,96
2	Personal no asalariado	Persona	17.541,62
3	Número de plazas	Plaza	270,85

Fijaos cómo, para valorar la base imponible del IRPF en la actividad de hospedaje citada, el contribuyente debe multiplicar el número de personas asalariadas por el valor asignado a cada una, sumar finalmente todos los valores correspondientes a los distintos módulos y el resultado será su base imponible.

Evidentemente, esa cantidad que resulta de la valoración de la base en estimación objetiva nada tiene que ver con los resultados económicos de la actividad.

Para comprender mejor estas ideas, remitimos al alumno al estudio del método de estimación objetiva del IRPF que se aborda en el módulo 3 de este manual.

c) El método de estimación indirecta

Se recoge en el artículo 53 de la LGT cuando dispone que:

1. El método de estimación indirecta **se aplicará cuando la Administración tributaria no pueda disponer de los datos necesarios para la determinación completa de la base imponible como consecuencia de alguna de las siguientes circunstancias:**

- Falta de presentación de declaraciones o presentación de declaraciones incompletas o inexactas.
- Resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación inspectora.
- Incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales.
- 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.

2. Las bases o rendimientos **se determinarán mediante la aplicación de cualquiera de los siguientes medios** o de varios de ellos conjuntamente:

- Aplicación de los datos y antecedentes disponibles que sean relevantes al efecto.
- Utilización de aquellos elementos que indirectamente acrediten la existencia de los bienes y de las rentas, así como de los ingresos, ventas, costes y rendimientos que sean normales en el respectivo sec-

tor económico, atendidas las dimensiones de las unidades productivas o familiares que deban compararse en términos tributarios.

c) Valoración de las magnitudes, índices, módulos o datos que concurren en los respectivos obligados tributarios, según los datos o antecedentes que se posean de supuestos similares o equivalentes.

3. Cuando resulte aplicable el método de estimación indirecta, **se seguirá el procedimiento previsto** en el artículo 158 de esta ley.

Del artículo transcrito extraemos las siguientes **conclusiones**:

La *primera*, que se trata de un método **subsidiario**. Lo que quiere decir que solo es aplicable en los supuestos en que la Administración, que es la que lo aplica siguiendo el procedimiento establecido en el artículo 158 de la LGT, no pueda utilizar el método de estimación directa u objetiva.

La *segunda*, que para el cálculo **no se utilizan datos reales** pues, como veremos enseguida, no se dispone de ellos, al menos en su totalidad, **debido a algunas de las circunstancias expresas en el artículo 53.1** que acabamos de citar y **que imposibilitan** que la Administración pueda determinar la base por los métodos ordinarios.

Estas circunstancias expresas en el artículo 53.1 de la LGT, como se observa, son el fruto, en general, **del incumplimiento** por parte del obligado de sus obligaciones y deberes tributarios.

Lo delicado de la situación del obligado sometido a la aplicación por parte de la Administración de este método, exige que este se aplique con todas las garantías y en el seno del procedimiento recogido en el artículo 158 de la LGT, en el que se exige la emisión de un informe razonado de la Inspección donde se determinen las causas de la aplicación de este método, la situación de la contabilidad y registros obligatorios del obligado tributario, la justificación de los medios utilizados para la determinación de las bases y los cálculos y estimaciones realizadas (art. 158.1, LGT).

Lógicamente, como no puede ser de otra manera, el obligado tributario puede impugnar la decisión de aplicación del método, los medios utilizados y el resultado obtenido (art. 158.2, LGT).

Finalizamos el estudio de la base imponible y liquidable con la **comprobación de valores** (art. 57 LGT).

Este artículo 57 lo dedica la LGT a señalar los medios con que la Administración Tributaria cuenta, dentro de los procedimientos de aplicación de los tributos, para **comprobar** el valor de las rentas, bienes, etc.

Evidentemente, también la norma posibilita al contribuyente a promover **la tasación pericial contradictoria** en contra de esa valoración realizada por la Administración.

2.5.3. Los tipos de gravamen

Se definen en el artículo 55.1 de la LGT cuando dispone que:

1. El tipo de gravamen es la **cifra, coeficiente o porcentaje** que se aplica a la base liquidable para obtener como resultado la **cuota íntegra**.

Si la base imponible determina la medida de la capacidad económica establecida en el hecho imponible, **el tipo de gravamen extrae**, tras su aplicación a la base imponible o, en su caso, liquidable, **la parte de esa capacidad económica con la que se ha de contribuir**.

Como dijimos al tratar la base imponible, depende de cómo se exprese la magnitud de esta para que el tipo adopte la caracterización necesaria para que el resultado de tal aplicación sea una cantidad de dinero.

Así, si la base es monetaria, el tipo adoptará la forma de un porcentaje al que se denomina **alícuota** (es el sistema más utilizado en los impuestos). Si la base no es monetaria, el tipo adoptará la forma de una determinada cantidad de dinero por volumen o unidades de base y pueden clasificarse en **tipos de gravamen específicos**: los que consisten en una cantidad fija de dinero (se utiliza en la mayoría de los II.EE); o **tipos de gravamen graduales**: los que consisten en sumas de dinero que varían en función de los tramos en que se ha dividido la base imponible (**ejemplo**: el ITPAJD para el supuesto de los arrendamientos). Caben también tipos **mixtos** entre estas dos últimas modalidades.

Junto con estos tipos de gravamen coexiste en tipo 0 (art. 55.3 LGT), que en realidad no puede ser calificado de tal tipo de gravamen sino de auténtica exención tributaria (ejemplos de tipo 0 los tenemos en el IGIC/IVA). Igualmente, la ley de cada tributo podrá establecer tipos reducidos o bonificados.

Bien, siguiendo con **las clases de tipos de gravamen** más utilizados en los impuestos, las *alícuotas*, estas a su vez se pueden clasificar en *alícuotas proporcionales* y *alícuotas progresivas*.

Las **alícuotas proporcionales** son aquellos tipos de gravamen porcentuales que se aplican a la base imponible sin tener en cuenta la cuantía de la misma (ejemplo: ITPAJD, en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, donde se gravan, por ejemplo, la transmisión de inmuebles en Canarias, al tipo proporcional del 6,5%).

Las **alícuotas progresivas** son aquellos tipos de gravamen porcentuales que aumentan a medida que aumenta la base imponible. Esta progresividad del tipo de gravamen puede ser, a su vez, **continua** o **por escalones**.

La **progresividad continua** supone aplicar el tipo de gravamen progresivo correspondiente al tramo, a toda la base. Lo que produce o puede producir lo que se conoce con el *error de salto*. El **error de salto** se produce cuando el aumento de la base no es proporcional al aumento del tipo de gravamen. Imaginemos, **por ejemplo**, que a un aumento de 1 céntimo de euro de la base, corresponda un aumento del tipo de gravamen progresivo de un 10 por ciento, que aplicado a toda la base puede suponer un gravamen desmedido. Para corregir este error, el artículo 56.3 de la LGT dispone la reducción de oficio, como mínimo, del exceso (salvo en los tributos que se pagan por medio de efectos timbrados).

Un **ejemplo**:

PROGRESIVIDAD:
CONTINUA
Art. 37 RDLeg. 1/1993, de 24/9, ITP y
AJD y Res. 1/2001, de conversión a
euros de las escalas de gravamen de
determinados Impuestos.

ESCALA DE TRIBUTACIÓN DE LAS
LETRAS DE CAMBIO

Hasta 24,04 euros	0,06
De 24,05 a 48,08	0,12
De 48,09 a 90,15	0,24
De 90,16 a 180,30	0,48
De 180,31 a 360,61	0,96
De 360,62 a 751,27	1,98
De 751,28 a 1.502,53	4,21
De 1.502,54 a 3.005,06	8,41
De 3.005,07 a 6.010,12	16,83
De 6.010,13 a 12.020,24	33,66
De 12.020,25 a 24.040,48	67,31
De 24.040,49 a 48.080,97	134,63
De 48.080,98 a 96.161,94	269,25
De 96.161,95 a 192.323,87	538,51

En el ejemplo anterior de tarifa continua, podemos observar cómo un ligero aumento de un solo céntimo de euro en el tramo final de 6.010,12 euros, hace *saltar* el tipo aplicable del 16,83 por ciento al 33,66 por ciento. Esto es, solo un céntimo de aumento de la base hace aumentar, desproporcionadamente, el tipo de gravamen aplicable.

La **progresividad por escalones** (que evita el error de salto) supone la previa división de la base en tramos, a cada cual se aplica un tipo de gravamen (tipo marginal). La cuota tributaria será la suma del resultado de la aplicación a cada tramo de su tipo correspondiente. Al conjunto de tipos de gravamen aplicables a estas bases divididas en tramos se denomina **tarifas** (art. 55.2, segundo párrafo, LGT).

Ejemplo de tarifa del IRPF en su tramo estatal:

PROGRESIVIDAD POR ESCALONES

Art. 62 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF, y de modificación parcial del IRNR, IS e IP.

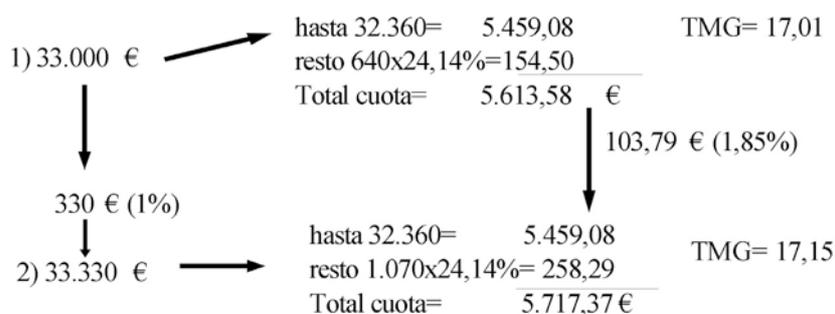
Base liquidable Hasta euros	Cuota íntegra Euros	Resto base liquidable Hasta euros	Tipo aplicable Porcentaje
0	0	17.360	15,66
17.360	2.718,58	15.000	18,27
32.360	5.459,08	20.000	24,14
52.360	10.287,08	En adelante	27,13

$T_{mg} = \text{cuota} \times 100 / \text{BI}$ (art. 63,2 LIRPF).



En la aplicación de esta tarifa los tipos de gravamen están implícitos, por lo que la tarifa, en cada tramo, nos da directamente la cuota marginal. Por otro lado, como se aplican varios tipos marginales, al final hay que hallar el tipo medio de gravamen (TMG) aplicando la fórmula descrita en el ejemplo, lo que nos permitirá saber el tipo de gravamen total aplicable a nuestra base liquidable.

Para que se comprenda mejor la mecánica aplicativa de este tipo de tarifa así como su perfección técnica a la hora de evitar el error de salto, pongamos el siguiente **ejemplo** de cálculo con dos supuestos numerados:



Vemos como un aumento de 330 euros, entre el supuesto 1 y el 2, produce un razonable aumento de la cuota tributaria.

2.5.4. La cuota tributaria

La cuota tributaria se regula en el artículo 56 de la LGT y es el fruto de la aplicación del tipo de gravamen a la base liquidable, en los tributos variables; o, en los tributos fijos, la fijada directamente por la ley. A esta cuota se la denomina **cuota íntegra**.

Fruto de la aplicación a esta *cuota íntegra* de las reducciones, deducciones, etc., establecidas en la ley, surge otro concepto de cuota tributaria a la que se denomina **cuota líquida** (art. 56.5, LGT).

Finalmente, el resultado de reducir esta cuota líquida, en los casos establecidos en la ley, hace surgir otro concepto como es el de **cuota diferencial** (art. 56.6, LGT).

2.5.5. La deuda tributaria

Se regula en el artículo 58 de la LGT cuando dispone que:

1. La **deuda tributaria** estará constituida por **la cuota** o cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta.
2. 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.
3. Las **sanciones tributarias** que puedan imponerse de acuerdo con lo dispuesto en el título IV de esta ley **no formarán parte de la deuda tributaria**, pero en su recaudación se aplicarán las normas incluidas en el capítulo V del título III de esta ley.

Como podemos observar, el concepto de **deuda tributaria** es más amplio que el de cuota tributaria, pues la deuda engloba la cuota tributaria que deriva de la cuantificación de la obligación tributaria principal, las cantidades que derivan de la cuantificación de las obligaciones de realizar pagos a cuenta y, finalmente, otro grupo de obligaciones accesorias, que, de darse el supuesto, pueden nacer y que son los intereses y recargos señalados por la norma transcrita.

3. OBLIGACIONES SUBSIDIARIAS Y ACCESORIAS

3.1. Significado

Tal y como dijimos al comienzo del estudio del tributo y su estructura, junto con la obligación tributaria principal surgen también un cúmulo de obligaciones materiales y formales, distintas de la principal, cuya finalidad es la de procurar que con esa obligación principal se cumpla.

Pues bien, nuestro objetivo ahora es el análisis sucinto de estas otras obligaciones y deberes.

3.2. Pagos a cuenta

Los pagos a cuenta (art. 37, LGT) son **obligaciones tributarias materiales** cuya función es el **adelanto** del pago del tributo. Tienen, como *obligaciones subsidiarias* de la principal, la **finalidad** de facilitar y garantizar el pago del tributo. Se da en tributos como el IRPF y el IS.

Los distintos pagos a cuenta son:

- Pagos fraccionados.
- Las retenciones.
- Los ingresos a cuenta.

En los *pagos fraccionados*, el propio contribuyente de los impuestos antes citados tiene la obligación de realizar, en determinados supuestos, **adelantos del tributo** que se deducirán de la cantidad final a pagar. Esta obligación material subsidiaria nace antes que la obligación tributaria principal.

Las *retenciones* las realiza un sujeto distinto del contribuyente, pero a cargo de este. Se trata de la obligación, que tienen determinados sujetos (**retenedores**) en el momento de abonar determinados rendimientos, de **retener**, antes del abono de esos rendimientos, ciertas cantidades e ingresarlas, a nombre y por cuenta del contribuyente, en Hacienda. El contribuyente, cuando finalmente deba pagar el impuesto, detraerá de su deuda tributaria estos pagos a cuenta.

Los *ingresos a cuenta* son un tipo de retenciones que se practican por personas distintas del contribuyente, sobre rendimientos abonados a este en especie. **Ejemplo:** los bienes que se obtienen en determinados concursos televisivos.

En general, remitimos al alumno al módulo 3 donde se analizan también estos pagos a cuenta con motivo del estudio del IRPF y del IS.



3.3. Repercusión

La repercusión se recoge en el artículo 38 de la LGT, a la que denomina: “obligación entre particulares resultante del tributo”.

En la repercusión lo que se produce es el traslado, establecido por ley (*traslación jurídica*) y realizado por el contribuyente, de la cuota tributaria a otro sujeto que queda así obligado a soportarla.

La ley otorga a estos dos sujetos, el que repercute y el repercutido, la cualidad de obligados tributarios: uno a realizar la traslación y otro a soportarla (siempre que se produzca en los términos establecidos por las leyes de los tributos que la regulan, en particular: el IGIC/IVA).

Nos remitimos al estudio que de esta institución se realiza en el módulo 4 cuando abordamos el IGIC.

3.4. El responsable

Se recoge en el artículo 41 de la LGT cuando dispone que:

1. La ley podrá configurar como **responsables solidarios o subsidiarios** de la **deuda tributaria**, **junto** a los deudores principales, **a otras personas o entidades**. A estos efectos, se considerarán deudores principales los obligados tributarios del apartado 2 del artículo 35 de esta ley.

2. **Salvo precepto legal expreso en contrario**, la responsabilidad será siempre **subsidiaria**.

3. Salvo lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 42 de esta Ley, **la responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria exigida en período voluntario**.

Cuando haya transcurrido el plazo voluntario de pago que se conceda al responsable sin realizar el ingreso, se iniciará el período ejecutivo y se exigirán los recargos e intereses que procedan.

4. La **responsabilidad no alcanzará a las sanciones**, salvo las excepciones que en esta u otra ley se establezcan.

5. Salvo que una norma con rango de ley disponga otra cosa, la derivación de la acción administrativa para exigir el pago de la deuda tributaria a los responsables **requerirá un acto administrativo en el que, previa audiencia al interesado, se declare la responsabilidad y se determine su alcance y extensión**, de conformidad con lo previsto en los artículos 174 a 176 de esta ley. Con anterioridad a esta declaración, la Administración competente podrá adoptar medidas cautelares del artículo 81 de esta ley y realizar actuaciones de investigación con las facultades previstas en los artículos 142 y 162 de esta ley.

La derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios requerirá la previa declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios.

6. Los responsables **tienen derecho de reembolso** frente al deudor principal en los términos previstos en la legislación civil.

Del artículo transcrito extraemos las siguientes **características**:

La *primera*, que el responsable es una persona que se coloca en la obligación tributaria principal **al lado** del deudor principal: contribuyente o, en su caso, sustituto. Por tanto, y a diferencia de lo que ocurría con el sustituto, **el responsable no desplaza** al contribuyente de su obligación, sino que se coloca junto a él.

La *segunda*, que el responsable realiza su propio **hecho de la responsabilidad** que tiene el efecto de colocarlo junto al deudor principal en la obligación tributaria principal. Lo cual supone la realización previa de un hecho imponible por el contribuyente, y el consiguiente nacimiento de una obligación tributaria principal.

La *tercera*, que el responsable es establecido por la ley (*principio de reserva de ley*).

La *cuarta*, que el responsable no es un deudor principal (contribuyente o sustituto) y por ello básicamente responde del cumplimiento de la obligación tributaria principal. Lo que, por otro lado, pone de manifiesto la **finalidad de garantía** que tiene atribuida esta figura subjetiva.

La *quinta*, que el responsable puede ser **solidario o subsidiario**. La **regla general** es que la responsabilidad, si no se dispone lo contrario, será siempre **subsidiaria**.

El **responsable solidario** responde de la deuda tributaria y para su cobro la Administración Tributaria puede dirigirse en cualquier momento, después de que el deudor principal no haya pagado la deuda en el plazo de pago en período voluntario. Cuando el **responsable es subsidiario**, la Administración Tributaria ha de dirigirse para el cobro de la deuda, en primer lugar, al deudor principal; solo cuando este deudor principal haya sido declarado fallido (se haya agotado la acción de cobro, incluso en vía ejecutiva), podrá la Administración exigir el pago al responsable subsidiario.

La *sexta*, para que exista responsabilidad es requisito ineludible que esta **sea declarada** en un acto administrativo, con audiencia previa del afectado. Este procedimiento **se regula** en los artículos 174 a 176 de la LGT.

La *séptima*, que satisfecha la deuda por el responsable, este tiene una **acción de reembolso** (o resarcimiento) sobre el deudor principal. Ahora bien, este derecho, reconocido por la norma tributaria se tiene que ejercitar con arreglo a las normas de la legislación civil, pues estamos ante una relación entre particulares: el contribuyente y el responsable. Pues una vez extinguida la deuda por el pago del responsable, la acción de reembolso se resuelve en una relación entre particulares, y al margen de que será difícil cobrar de un insolvente.

Finalmente, los **supuestos de responsabilidad solidaria que establece la LGT** se recogen en el artículo 42 cuando dispone que:

1. Serán responsables solidarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades:

- a) Las que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria. Su responsabilidad también se extenderá a la sanción.
- b) Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo a) anterior, los partícipes o cotitulares de las entidades a que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de esta ley, en proporción a sus respectivas participaciones respecto a las obligaciones tributarias materiales de dichas entidades.
- c) Las que sucedan por cualquier concepto en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas, por las obligaciones tributarias contraídas del anterior titular y derivadas de su ejercicio. La responsabilidad también se extenderá a las obligaciones derivadas de la falta de ingreso de las retenciones e ingresos a cuenta practicadas o que se hubieran debido practicar. Cuando resulte de aplicación lo previsto en el apartado 2 del artículo 175 de esta ley, la responsabilidad establecida en este párrafo se limitará de acuerdo con lo dispuesto en dicho artículo. Cuando no se haya solicitado dicho certificado, la responsabilidad alcanzará también a las sanciones impuestas o que puedan imponerse.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será aplicable a los adquirentes de elementos aislados, salvo que dichas adquisiciones, realizadas por una o varias personas o entidades, permitan la continuación de la explotación o actividad.

La responsabilidad a que se refiere el primer párrafo de esta letra no será aplicable a los supuestos de sucesión por causa de muerte, que se regirán por lo establecido en el artículo 39 de esta ley.

Lo dispuesto en el primer párrafo de esta letra no será aplicable a los adquirentes de explotaciones o actividades económicas pertenecientes a un deudor concursado cuando la adquisición tenga lugar en un procedimiento concursal.

2. También serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente y, en su caso, del de las sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del período ejecutivo, cuando procedan, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria, las siguientes personas o entidades:

- a) Las que sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria.
- b) Las que, por culpa o negligencia, incumplan las órdenes de embargo.
- c) Las que, con conocimiento del embargo, la medida cautelar o la constitución de la garantía, colaboren o consientan en el levantamiento de los bienes o derechos embargados, o de aquellos bienes o derechos sobre los que se hubiera constituido la medida cautelar o la garantía.
- d) Las personas o entidades depositarias de los bienes del deudor que, una vez recibida la notificación del embargo, colaboren o consientan en el levantamiento de aquéllos.

3. Las leyes podrán establecer otros supuestos de responsabilidad solidaria distintos de los previstos en los apartados anteriores.

Los **supuestos de responsabilidad subsidiaria en la LGT** se recogen en el artículo 43 cuando dispone que:

1. Serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades:

- a) Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo a) del apartado 1 del artículo 42 de esta ley, los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que, habiendo éstas cometido infracciones tri-

butarias, no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones. Su responsabilidad también se extenderá a las sanciones.

b) Los administradores de hecho o de derecho de aquellas personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades, por las obligaciones tributarias devengadas de éstas que se encuentren pendientes en el momento del cese, siempre que no hubieran hecho lo necesario para su pago o hubieren adoptado acuerdos o tomado medidas causantes del impago.

c) Los integrantes de la administración concursal y los liquidadores de sociedades y entidades en general que no hubiesen realizado las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a dichas situaciones e imputables a los respectivos obligados tributarios. De las obligaciones tributarias y sanciones posteriores a dichas situaciones responderán como administradores cuando tengan atribuidas funciones de administración.

d) Los adquirentes de bienes afectos por ley al pago de la deuda tributaria, en los términos del artículo 79 de esta ley.

e) Los agentes y comisionistas de aduanas, cuando actúen en nombre y por cuenta de sus comitentes.

f) Las personas o entidades que contraten o subcontraten la ejecución de obras o la prestación de servicios correspondientes a su actividad económica principal, por las obligaciones tributarias relativas a tributos que deban repercutirse o cantidades que deban retenerse a trabajadores, profesionales u otros empresarios, en la parte que corresponda a las obras o servicios objeto de la contratación o subcontratación.

La responsabilidad prevista en el párrafo anterior no será exigible cuando el contratista o subcontratista haya aportado al pagador un certificado específico de encontrarse al corriente de sus obligaciones tributarias emitido a estos efectos por la Administración tributaria durante los 12 meses anteriores al pago de cada factura correspondiente a la contratación o subcontratación.

La responsabilidad quedará limitada al importe de los pagos que se realicen sin haber aportado el contratista o subcontratista al pagador el certificado de encontrarse al corriente de sus obligaciones tributarias, o habiendo transcurrido el período de doce meses desde el anterior certificado sin haber sido renovado.

La Administración tributaria emitirá el certificado a que se refiere este párrafo f), o lo denegará, en el plazo de tres días desde su solicitud por el contratista o subcontratista, debiendo facilitar las copias del certificado que le sean solicitadas.

La solicitud del certificado podrá realizarse por el contratista o subcontratista con ocasión de la presentación de la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre Sociedades a que esté obligado. En este caso, la Administración tributaria emitirá el certificado o lo denegará con arreglo al procedimiento y en los plazos que se determinen reglamentariamente.

g) Las personas o entidades que tengan el control efectivo, total o parcial, directo o indirecto, de las personas jurídicas o en las que concurra una voluntad rectora común con éstas, cuando resulte acreditado que las personas jurídicas han sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta para eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública y exista unicidad de personas o esferas económicas, o confusión o desviación patrimonial. La responsabilidad se extenderá a las obligaciones tributarias y a las sanciones de dichas personas jurídicas.

h) Las personas o entidades de las que los obligados tributarios tengan el control efectivo, total o parcial, o en las que concurra una voluntad rectora común con dichos obligados tributarios, por las obligaciones tributarias de éstos, cuando resulte acreditado que tales personas o entidades han sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta como medio de elusión de la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública, siempre que concurran, ya sea una unicidad de personas o esferas económicas, ya una confusión o desviación patrimonial.

En estos casos la responsabilidad se extenderá también a las sanciones.

2. Las leyes podrán establecer otros supuestos de responsabilidad subsidiaria distintos de los previstos en el apartado anterior.

3.5. La sucesión

Cuando una persona fallece o cuando una sociedad se extingue, las deudas tributarias pueden transmitirse a otras personas. Es importante que se comprenda, que las obligaciones tributarias o mejor dicho, que **la relación jurídico-tributaria es la misma**, *solo cambia uno de los sujetos: el deudor*, que al desaparecer de la relación transmite su posición deudora en esta relación a otra persona distinta.

Estamos ante lo que se denomina la **sucesión**, y puede ser *inter vivos* o *mortis causa*.

La sucesión *mortis causa* (art. 39 LGT) se da cuando una persona fallece, adquiriendo su patrimonio sus herederos y legatarios. Este patrimonio, lógicamente, está conformado por todo un conjunto de bienes y derechos y también de obligaciones de todo tipo: en particular, las tributarias.

Mientras la herencia no haya sido aceptada por los herederos y legatarios, decimos que está yacente. Las obligaciones tributarias, en este caso, deberán ser cumplidas por el representante de este patrimonio. Una vez que la herencia ha sido aceptada por sus herederos y legatarios (se puede aceptar a *beneficio de inventario*), pasan a estos las obligaciones que estén pendientes de cumplir.

En ningún caso son transmisibles las sanciones, siguiendo el principio de personalidad que preside todo el Derecho sancionador.

La sucesión *inter vivos* (art. 40 LGT) se da cuando una persona jurídica se disuelve y liquida, transmitiéndose las obligaciones tributarias pendientes de esta sociedad o entidad a los socios, partícipes o cotitulares, siendo responsables del cumplimiento de estas obligaciones hasta el límite de la cuota de participación que les haya correspondido, en el caso de que el tipo de sociedad tuviera limitada la responsabilidad de sus socios, partícipes, etc.; o, en caso que la sociedad o entidad no tuviera limitada la responsabilidad de los socios, estos responden *solidariamente* con todo su patrimonio sin límite alguno.

También se produce la transmisión en los casos de venta del activo de las sociedades o entidades, de forma completa o por partes. Igualmente, en los casos de disolución de fundaciones o de entidades sin personalidad. En estos dos supuestos, las deudas se transmiten a los adquirentes de los citados bienes.

En este supuesto de sucesión *inter vivos*, sí son transmisibles las sanciones.

3.6. El interés de demora

Se trata de una obligación material accesoria, que se abona por la realización de pagos fuera de plazo, por la presentación de declaraciones o autoliquidaciones con resultado a ingresar, fuera de plazo; o por el cobro de una devolución improcedente, entre otros casos (art. 26, LGT).

3.7. Recargos

Se trata de una obligación tributaria material accesoria, y son de dos tipos:

El *primero* se refiere a los **recargos por declaración fuera de plazo** (*declaración extemporánea*), sin que la Administración Tributaria nos haya requerido tal presentación. Se recogen en el artículo 27 de la LGT.

El *segundo*, los recargos en período ejecutivo: los que se producen una vez terminado el período voluntario de pago e iniciado el período ejecutivo (art. 28 LGT).

3.8. Devoluciones

Surge del principio general establecido en el artículo 1895 del CC, por el que cuando una persona recibe un ingreso sin derecho a ello, tiene la obligación de devolverlo; y se concreta en materia tributaria en el artículo 30 de la LGT.

Supuestos que deben encuadrarse en este apartado son:

- *La devolución derivada de la normativa de cada tributo* (art. 31, LGT). **Ejemplo:** cuando las retenciones practicadas en el IRPF superan, “es bastante habitual”, la deuda que el contribuyente ha de ingresar.
- *Devolución de ingresos indebidos* (art. 32, LGT). **Ejemplo:** el pago duplicado de un tributo, entre otros.
- *El reembolso de los costes de las garantías* (art. 33, LGT). **Ejemplo:** la devolución del coste de un aval bancario.

3.9. Garantías

Con el objetivo de **asegurar** el cumplimiento de las obligaciones tributarias, surgen una serie de medidas entre las que solo vamos a destacar las correspondientes al cumplimiento de la deuda surgida de la obligación tributaria principal (*garantías en sentido estricto*) y que también están sometidas a su establecimiento por la ley (*principio de reserva de ley*).

A este tipo de medidas se las denomina **garantías del crédito tributario**, y se regulan en la LGT en sus artículos 77 a 80 y son las siguientes:

a) Derecho de prelación (art. 77, LGT): se trata de un derecho de preferencia de cobro de la Hacienda cuando concurren varios acreedores sobre un determinado deudor y en determinadas condiciones.

b) Hipoteca legal tácita (art. 78, LGT): derecho de preferencia, especial, de cobro de la Hacienda sobre cualquier acreedor en el supuesto de deudas no satisfechas referidas a bienes o derechos, o sus productos, inscribibles en un registro público.

c) Afeción de bienes (art. 79, LGT): se trata de un derecho de la Hacienda (*garantía real*) a cobrar la deuda tributaria no satisfecha con motivo de la transmisión de bienes afectos por la ley, en cada caso. Y que, en determinadas condiciones, le otorga el derecho a cobrar esa deuda no satisfecha ejecutándola sobre los citados bienes. Los impuestos que establecen que las deudas tributarias se vinculan (afeción) con esta finalidad a los bienes transmitidos son el ITPAJD y el ISD.

d) Derecho de retención (art. 80, LGT): facultad concedida a la Administración tributaria de **retener** las mercancías declaradas en la Aduana para el pago de la correspondiente deuda aduanera y fiscal, siempre que falte una *garantía suficiente* de que tal deuda se va a pagar.

3.10. Obligaciones formales

Como recordáis, junto con las *obligaciones materiales*, que consistían en dar dinero (*obligaciones pecuniarias*), coexisten las **obligaciones formales**, que consisten en *hacer o en permitir* determinadas actuaciones en relación con la aplicación de los tributos (*obligaciones no pecuniarias*).

A veces, el cumplimiento de estas obligaciones formales es más gravoso para los obligados tributarios que el cumplimiento de las propias obligaciones materiales, por lo que se entiende que su establecimiento también esté sometido a la ley (*principio de reserva de ley*), tal y como se establece en el artículo 29.2 de la LGT.

Se recogen en el artículo 29 de la LGT y **destacan las siguientes:**

- Presentación de declaraciones y autoliquidaciones.
- La solicitud y utilización del número de identificación fiscal (NIF/CIF).
- La de llevar una contabilidad y la de conservar los registros y la documentación asociada.
- La de información propia o de terceros en relación con los tributos así como la aportación de toda la documentación que corresponda.
- La de facilitar la práctica de la inspección y comprobación tributaria.

No solo existen obligaciones formales a cargo de los obligados tributarios **sino también a cargo de la propia Administración tributaria.**

Estas otras obligaciones formales se recogen, básicamente, en el artículo 34 de la LGT con el título “los derechos y garantías de los obligados tributarios”.

Entre estas obligaciones **vamos a destacar:**

- La de informar y asistir a los obligados tributarios en relación con los tributos.
- La de informar a los obligados tributarios del estado de tramitación de los procedimientos tributarios en los que estén inmersos (*sean parte*).
- La de tratar con respeto y consideración a los obligados tributarios.

Finalmente, se crea el **Consejo para la Defensa del contribuyente**, integrado en el Ministerio de Hacienda, con la función de **velar por los derechos de los obligados tributarios**, el cual atenderá las **quejas** que se produzcan con motivo de la aplicación de los tributos por parte de los órganos del Estado, asimismo, hará las **sugerencias y propuestas** que estime oportunas (art. 34.2, LGT).

II. EL TRIBUTO Y SU APLICACIÓN

1. SIGNIFICADO

Una vez que hemos estudiado lo que es el tributo: el conjunto de derechos, obligaciones, poderes y deberes, establecido por las normas tributarias a lo que se suele denominar **Derecho Tributario Material**, nos corresponde ahora estudiar otro conjunto de normas que permiten que el tributo actúe, esto es, se aplique. A este otro conjunto de normas se las denomina **Derecho Tributario Formal**, pues nos indica la forma de aplicación de los tributos.

A estas formas de aplicación se las puede denominar, simplídicamente, **procedimientos**, porque indican una forma de proceder, un camino con un destino: hacer efectivo el tributo en su más amplia acepción.

Para hacer efectivo el tributo la Administración tributaria y también los obligados tributarios llevan a cabo una actividad que, en términos amplios, se puede calificar de gestión.

2. ACTOS DE GESTIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

En cuanto se refiere a la Administración tributaria, esta actividad se concreta en dos funciones: la **liquidación administrativa** y la **recaudación**.

Veámoslas muy brevemente:

a) Liquidación administrativa

Es un **acto** de la Administración por medio del cual esta (a través del órgano competente) **determina el importe de la deuda tributaria** o, en su caso, **el importe de la cantidad a devolver o a compensar** (art. 101.1, LGT).

Evidentemente esta actividad es absolutamente necesaria en los *tributos variables*, pero no en los *fijos*, pues en estos el importe de la obligación tributaria principal lo determina, directamente, la ley.

Hay **dos clases de liquidaciones** (art. 101.2, LGT):

- Provisionales.
- Definitivas.

Seguendo a MARTÍN QUERALT y otros, son **liquidaciones definitivas** aquellas que se han llevada a cabo *tras una previa y completa comprobación inspectora de la totalidad de los elementos determinantes de la obligación tributaria* y se han valorado y cuantificado. Sin embargo, estamos ante una **liquidación provisional** cuando la misma, todavía, es susceptible de revisión.

Como hemos visto, muy unida a la liquidación se encuentra la **inspección**.

La inspección de los tributos se lleva a cabo por órganos de la Administración tributaria y se concreta en las siguientes funciones (art. 141, LGT) de las que destacamos las siguientes:

- De investigación de los hechos que hacen nacer las distintas obligaciones tributarias.
- De comprobación de la veracidad de las declaraciones realizadas por los obligados tributarios.
- De comprobación del cumplimiento de los requisitos para la obtención de beneficios fiscales.
- De liquidación a resultas de sus actuaciones de comprobación e investigación.

Estas actuaciones, que se insertan en el **procedimiento de inspección**, se documentan en *comunicaciones, diligencias, informes y actas* (art. 143.1, LGT).

El más importante de todos estos documentos es el **acta**.

El **acta de inspección** se define en el artículo 143.2 de la LGT, que por su claridad reproducimos a continuación:

2. Las actas son los **documentos públicos** que **extiende la inspección** de los tributos con el fin de recoger el **resultado de las actuaciones inspectoras** de comprobación e investigación, **proponiendo la regularización** que estime procedente de la situación tributaria del obligado o declarando correcta la misma.

Finalmente, las **clases de actas** recogidas en la LGT en su artículo 154 y siguientes son:

- Actas con acuerdo.
- Actas de conformidad.
- Actas de disconformidad.

b) Recaudación

Por **recaudación tributaria** entendemos aquella *actividad pública (función administrativa) que conduce al cobro de las deudas tributarias* (art. 160.1, LGT). Se regula en los artículos 160 y siguientes de la LGT, y en el Reglamento General de Recaudación (RGR), aprobado mediante RD 939/2005, de 29 de julio.

La **titularidad** de esta *función administrativa*, dentro de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), corresponde, como órgano central, al Departamento de Recaudación de la Agencia. También tienen atribuida esta función las Dependencias Regionales de Recaudación de la AEAT.

La recaudación de las deudas tributarias se puede realizar, según dispone el artículo 160.1 de la LGT, en **dos períodos**:

- En período voluntario.
- En período ejecutivo.



En **período voluntario** se recaudan las deudas mediante el pago realizado por el propio obligado tributario dentro del plazo establecido. Por **ejemplo**, cuando se trata de tributos autoliquidados por los particulares, como el IRPF, los plazos de ingreso en período voluntario se establecen en cada tributo. En el IRPF estos plazos coinciden con los meses de mayo y junio del año siguiente al devengo del impuesto. **El pago, por tanto, es la forma normal y lógica de extinción de las obligaciones tributarias.**

Dentro del período voluntario hemos de destacar las **siguientes cuestiones**:

La *primera*, **los sujetos del ingreso**. Se trata de quienes tienen que pagar para cumplir con la obligación que les ha nacido. Estos sujetos coinciden con la lista contenida en el artículo 35 de la LGT que señala a los **obligados tributarios**. Aunque nada impide el pago por cualquier otra persona distinta del obligado (art. 33.1 del RGR).

La *segunda*, **el objeto del ingreso y formas y medios de pago**. Este objeto no puede ser más que la cantidad de dinero debida al ente público. Al margen de que esta cantidad se pueda abonar (formas de pago) en **efectivo**, lo normal; en **especie**, con **bienes del Patrimonio Histórico Español**; o, en algún tipo de tributo con **efectos timbrados**; imputándose los pagos según las reglas contenidas en los artículos 63 de la LGT y 116.3 del RGR.

En el pago en **efectivo** se puede utilizar el *dinero* de curso legal, el *cheque*, la *tarjeta de crédito o débito*, la *transferencia bancaria* entre otros. Y, en caso de que, *indebidamente o por fuerza mayor*, el órgano de recaudación no admita el pago, el obligado puede **consignar** el importe de su deuda y en su caso

el de las costas reglamentariamente devengadas, en la Caja general de Depósitos u órgano equivalente de los demás entes públicos, con los efectos liberatorios o suspensivos, respecto de sus obligaciones tributarias, correspondientes (art. 64 LGT).

La *tercera*, **el lugar** del pago. Este pago, para que extinga la obligación, se ha de realizar en las Cajas de los órganos competentes o de la entidad autorizada (art. 33.2 del RGR). No obstante se prevé la posibilidad, lo que constituye la regla general, de ingreso en las entidades colaboradoras: Cajas de Ahorros y Bancos.

La *cuarta*, la posibilidad de **aplazamiento y fraccionamiento** del pago art. 65 LGT.

La *quinta*, los ingresos **fuera de plazo** comportan el nacimiento de obligaciones accesorias que suponen el pago **de intereses de demora** o de **recargos** por pago extemporáneo sin requerimiento previo, que fueron estudiados, como tales obligaciones accesorias, en el marco de las relaciones jurídicas que surgen del tributo.

En **período ejecutivo (art. 163 y siguientes, LGT)**, se recaudan las deudas no ingresadas en período voluntario y supone la ejecución expropiatoria de los bienes del deudor para transformarlos en dinero y permitir así el cobro del tributo (SÁINZ DE BUJANDA). Finalmente, junto con el pago, que como acabamos de ver es la forma normal de extinción de las obligaciones tributarias, existen **otros medios de extinción** como son los siguientes:

- La prescripción (arts. 66 a 70, LGT).
- La compensación (arts. 71 a 74, LGT).
- La condonación (art. 75, LGT).
- Baja provisional por insolvencia (art. 76, LGT).

De todas estas otras formas de extinción, nos vamos a referir, exclusivamente y de forma sucinta, a la prescripción.

La **prescripción tributaria** es una forma de extinción de las obligaciones tributarias y de las infracciones y sanciones.

La prescripción de las obligaciones tributarias se regula en los artículos 66 a 70 de la LGT. Y se produce por el **transcurso de 4 años** sin que los **titulares** tanto del derecho como de la obligación **ejerzan las facultades atribuidas** por sus correspondientes derechos y obligaciones.

Cuáles son los derechos (según los califica la propia LGT) que prescriben en este plazo, los señala la LGT en su artículo 66 cuando dispone que:

Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos:

- a) El derecho de la Administración para **determinar la deuda tributaria** mediante la oportuna liquidación.
- b) El derecho de la Administración para **exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y auto-liquidadas**.
- c) El derecho a solicitar las **devoluciones** derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías.
- d) El derecho a **obtener las devoluciones** derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías.

La prescripción **se interrumpe** cuando, dentro del **período de 4 años**, se actúa en el ejercicio de esos derechos o esas obligaciones a las que acabamos de hacer mención.

Finalmente, la prescripción se aplica **de oficio** por la Administración Tributaria, lo que supone que el obligado tributario no tiene necesidad de invocarla (art. 69.2, LGT).

3. ACTUACIONES DE LOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS EN LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS

También a los **obligados tributarios les corresponden ciertas tareas** encomendadas por la ley **en relación con la aplicación de los tributos** (art. 83.1, LGT).

De entre todas las posibles actuaciones de los obligados tributarios, solo nos vamos a referir, sucintamente, **a dos**:

- La declaración tributaria.
- Las autoliquidaciones tributarias.

La **declaración tributaria** se define en el artículo 119.1 de la LGT como:

1. Se considerará **declaración tributaria** todo **documento** presentado ante la Administración tributaria donde **se reconozca o manifieste la realización de cualquier hecho relevante** para la aplicación de los tributos.

Como podemos observar, se trata de manifestaciones del particular mediante las que pone en conocimiento de la Administración Tributaria, en cuanto nos interesa en este momento del estudio, la realización por este del hecho imponible o de otros hechos generadores de obligaciones tributarias.



Las **autoliquidaciones** se definen en el artículo 120.1 de la LGT como:

1. Las **autoliquidaciones** son **declaraciones** en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, **realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación** necesarias para **determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria** o, en su caso, **determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar**.

Si además de comunicar a la Administración Tributaria los datos identificativos de la realización del tributo también se llevan a cabo las operaciones de cuantificación que permiten determinar el importe de la deuda tributaria, entonces estamos ante la declaración-liquidación o, como comúnmente se la conoce: **autoliquidación tributaria** (utilizada en la inmensa mayoría de los tributos).

III. LA REVISIÓN DE LOS ACTOS DE APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS: BREVE REFERENCIA

Los actos que la Administración tributaria lleva a cabo en la aplicación de los tributos se supone que **se ajustan a lo que disponen las normas**, esto es, **se presume que son válidos** (*presunción de legalidad*).

No obstante esta idea de validez, estos actos están sometidos a **revisión** por la propia Administración que los ha llevado a cabo, a iniciativa propia, o por impugnación del particular (obligado o interesado tributario) planteada mediante recurso ante la Administración en lo que se viene a denominar la **vía administrativa**.

El artículo 213 de la LGT establece los medios de revisión en vía administrativa cuando dispone que:

1. Los actos y actuaciones de aplicación de los tributos y los actos de imposición de sanciones tributarias podrán **revisarse**, conforme a lo establecido en los capítulos siguientes, **mediante**:

- a) Los procedimientos especiales de revisión.
- b) El recurso de reposición.
- c) Las reclamaciones económico-administrativas.

Pero también, y una vez agotada la vía administrativa, el particular puede plantear esta revisión ante los **órganos jurisdiccionales** (*control judicial de la Administración*) mediante el **recurso contencioso-administrativo**.

IV. EL TRIBUTO Y SU INFRACCIÓN: BREVE REFERENCIA

Las dos formas de reaccionar que tiene el ordenamiento jurídico-tributario ante conductas que supongan la violación de una norma tributaria son la administrativa y la penal.

Las conductas tipificadas como infracción tributaria llevan a una sanción administrativa. Y las conductas tipificadas como delito contra la Hacienda Pública llevan a la pena.

Por tanto tenemos, las infracciones y sus correspondientes sanciones y, por otro, los delitos y sus correspondientes penas.

El artículo 183 de la LGT establece el **concepto y las clases de infracciones** cuando dispone que:

- 1. Son infracciones tributarias** las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley.
- 2. Las infracciones tributarias se clasifican** en leves, graves y muy graves.
- 3. Las infracciones y sanciones en materia de contrabando** se regirán por su normativa específica.

Por su parte, el artículo 185 de la LGT **establece las clases de sanciones** al disponer:

- 1. Las infracciones tributarias se sancionarán mediante la imposición de sanciones pecuniarias** y, cuando proceda, de **sanciones no pecuniarias de carácter accesorio**.
- 2. Las sanciones pecuniarias** podrán consistir en **multa fija o proporcional**.

Estas infracciones se determinan y las sanciones se imponen en el seno del procedimiento sancionador.

Cuando estas violaciones de las normas tributarias están **tipificadas en el Código Penal (CP)**, estamos ante los delitos, y, en nuestra materia, ante los delitos contra la Hacienda Pública que lle-

van a penas de privación de libertad y, en su caso, de multas; y que se imponen en el seno del **procedimiento jurisdiccional penal**.

Estos delitos se regulan en los artículos 305 a 310 del CP.

El artículo 305 establece el delito de **defraudación tributaria** al disponer que:

1. El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de 120.000 euros, será castigado con la pena de prisión de uno a cuatro años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía.

El artículo 310 del CP establece los delitos contables al disponer que:

Será castigado con la pena de prisión de cinco a siete meses el que estando obligado por ley tributaria a llevar contabilidad mercantil, libros o registros fiscales:

- a) Incumpla absolutamente dicha obligación en régimen de estimación directa de bases tributarias.
- b) Lleve contabilidades distintas que, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, oculten o simulen la verdadera situación de la empresa.
- c) No hubiere anotado en los libros obligatorios negocios, actos, operaciones o, en general, transacciones económicas, o los hubiese anotado con cifras distintas a las verdaderas.
- d) Hubiere practicado en los libros obligatorios anotaciones contables ficticias.

Finalmente, también están tipificados otros delitos como los relacionados con el **fraude de subvenciones** (art. 308 del CP); con la **defraudación a la Seguridad Social** (art. 307 del CP); los delitos en **materia de contrabando**; así como los delitos contra la Hacienda Comunitaria.



ACTIVIDADES

1. Es de mucho interés que el alumno aplique la estructura general del hecho imponible, que hemos estudiado en este módulo, a impuestos como el IRPF, el IS y el IGIC, determinando en cada caso los distintos elementos de que se compone este hecho.



BIBLIOGRAFÍA

- Cervantes, C. J. y otros (2004). *Guía de la Ley General Tributaria*. Bilbao: CISPRAXIS, S.A.
- Cortés, M. (1985). *Ordenamiento Tributario Español I*, 4.^a Ed. Madrid: Cívitas.
- Ferreiro, J. J. (2006). *Curso de Derecho Financiero Español, Instituciones*, 25.^a Ed. Madrid: Marcial Pons.
- Martín, J. y otros. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 17.^a Ed. Madrid: Tecnos.
- Pérez, F. (2006). *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 16.^a. Navarra: Thomson/Cívitas.
- Ramallo, J. (1978). “Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria”, *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 20, 630.
- Sáinz de Bujanda, F. (1993). *Lecciones de Derecho Financiero*, 10.^a Ed. Madrid: Servicio de Publicaciones de la Universidad Complutense.



EJERCICIOS DE AUTOEVALUACIÓN

1. La esencia del tributo es:
 - a) La relación jurídica tributaria compleja.
 - b) Las obligaciones formales.
 - c) La obligación tributaria principal.

2. La ley clasifica los vínculos que surgen del tributo en:
 - a) Obligaciones materiales, obligaciones formales y obligaciones de naturaleza sancionadora.
 - b) Obligaciones materiales y obligaciones formales.
 - c) Obligaciones materiales.

3. Son obligados tributarios:
 - a) Las personas físicas, las personas jurídicas y los entes a los que la ley impone el cumplimiento de obligaciones.
 - b) Las personas físicas y las personas jurídicas.
 - c) Los entes sin personalidad.

4. Las características de la obligación tributaria principal son:
 - a) Se trata de una obligación de hacer, *ex lege*, y de Derecho público.
 - b) Se trata de una obligación de dar, *ex lege*, y de Derecho público.
 - c) Se trata de una obligación mixta, de dar y hacer, *ex lege*, y de Derecho público.

5. La obligación tributaria principal nace:
 - a) De la realización del hecho de la sustitución.
 - b) De la realización del hecho de la responsabilidad.
 - c) De la realización del hecho imponible.

6. La consecuencia principal de realizar el hecho imponible es:
 - a) El nacimiento de obligaciones formales.
 - b) El nacimiento de obligaciones sancionadoras.
 - c) El nacimiento de la obligación tributaria principal.

7. Al sujeto que realiza el hecho imponible la ley lo denomina:
 - a) Sustituto.
 - b) Contribuyente.
 - c) Retenedor.

8. El método ordinario de determinación de la base imponible es:
- a) La estimación directa y objetiva.
 - b) La estimación indirecta.
 - c) La estimación objetiva.



SOLUCIONES A LOS EJERCICIOS DE AUTOEVALUACIÓN

1. c)
2. a)
3. a)
4. b)
5. c)
6. c)
7. b)
8. a)





Módulo 3

El Derecho Tributario. Parte Especial. Los Tributos Estatales (I):
La Empresa Turística en la Imposición Directa

PRESENTACIÓN

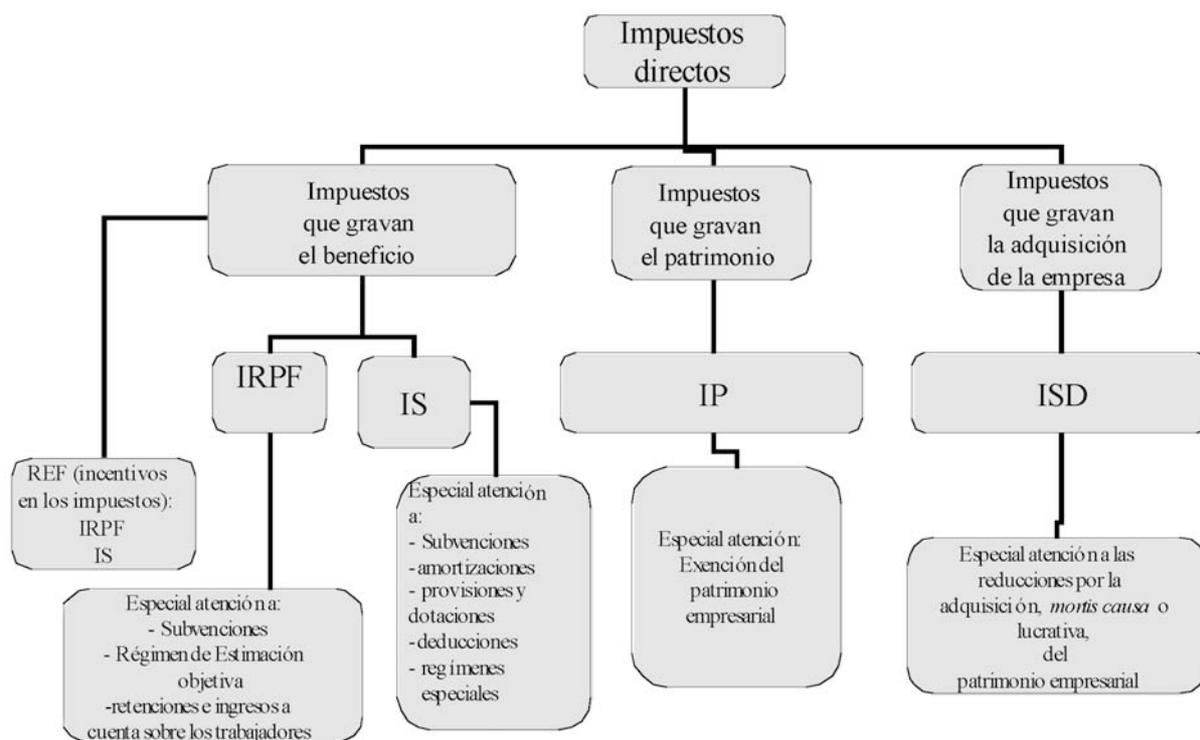
En este módulo se analizan, siguiendo la clasificación general que divide a los impuestos en directos e indirectos, los distintos impuestos de naturaleza directa que afectan a la actividad turística. Señalando en cada caso, y en el desarrollo de los impuestos que se estudian, aquellos aspectos más relevantes para la empresa turística.

OBJETIVOS

La estructura de este módulo pretende dotar al alumno de esta Diplomatura en Turismo “en línea” de dos habilidades que nos parecen esenciales en esta materia: *la primera*, la de conocer los distintos impuestos que componen la imposición directa en España y, la segunda, la de conocer, en cada uno de ellos, la incidencia que tienen en la actividad turística: sea en su patrimonio o sea en su beneficio.



ESQUEMA DE LOS CONTENIDOS



EXPOSICIÓN DE LOS CONTENIDOS

I. LA IMPOSICIÓN DIRECTA EN ESPAÑA

El *Sistema Tributario* estatal se clasifica, en relación con los impuestos, en impuestos directos e indirectos. En este módulo vamos, por tanto, a estudiar los impuestos directos que afectan a la empresa turística así como el conjunto de incentivos fiscales que componen el Régimen Económico y Fiscal de Canarias, trascendentales para esta actividad.

El esquema de estudio es el siguiente:

- El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- El Impuesto sobre Sociedades.
- El Régimen Económico y Fiscal de Canarias: Su incidencia en el IRPF y en el IS.
- El Impuesto sobre el Patrimonio.
- El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

II. EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

1. RÉGIMEN JURÍDICO Y CARACTERÍSTICAS GENERALES

La norma que regula el nuevo impuesto sobre la renta de las personas físicas en España es la **Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y**

de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, desarrollada por su Reglamento aprobado mediante Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo. Ciertamente una Ley con un título muy largo y justificado, porque en ella no solo se contiene la regulación completa del impuesto que vamos a estudiar sino también la reforma parcial de otros impuestos.

Este impuesto, al que se le conoce abreviadamente como el **IRPF**, tiene una naturaleza *directa y personal*, es *subjetivo y progresivo*, *grava la renta de las personas físicas* y es un impuesto que está *parcialmente cedido* a las Comunidades Autónomas.

Vamos a analizar, brevemente, cada una de estas características que configuran la naturaleza de este impuesto y que se detallan en los artículos 1 y 2 de la Ley:

- El IRPF es un impuesto *directo*, porque grava la riqueza denominada renta, en cuanto que es obtenida y, por tanto, considerando que esa obtención o producción de la renta es el indicativo de capacidad económica que se quiere gravar en este impuesto.
- El IRPF es un impuesto *personal*, porque en la definición del hecho imponible del mismo se contiene la referencia a la persona sobre la que va a recaer el gravamen del impuesto.
- El IRPF es un impuesto *subjetivo*, porque en el momento de cuantificar la prestación de la obligación tributaria (lo que se tiene que pagar para cumplir con la obligación) se tienen en cuenta las circunstancias personales y familiares, circunstancias que **modulan**, reduciendo, esa cantidad de dinero que hay que entregar para cumplir con la obligación tributaria por IRPF.
- El IRPF es un impuesto *progresivo*, porque en el momento de determinar el tipo de gravamen aplicable a la base liquidable, este aumenta progresivamente conforme aumenta el importe de la citada base.
- El IRPF es un impuesto que *grava la renta de las personas físicas*, porque recae sobre la totalidad de los rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales así como las imputaciones de renta establecidas en la Ley (que estudiaremos al abordar el hecho imponible). Este aspecto, además, lo diferencia del Impuesto sobre Sociedades, que estudiaremos seguidamente, porque este último grava la renta, pero de las personas jurídicas.
- Finalmente, el IRPF es un impuesto *parcialmente cedido* a las Comunidades Autónomas porque el Estado, que es el que ostenta la mayoría de las competencias de este impuesto, ha cedido a las Comunidades Autónomas parte de las competencias normativas (ver el art. 38 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía) y, además, ha cedido también parte de la recaudación del impuesto.

El IRPF afecta a la empresa turística desde el momento en que se trate de una persona física que, desde el punto de vista profesional, sea independiente, esto es, no se encuentre sometida a una relación laboral y por lo tanto bajo la dependencia de un empresario y obtenga, como veremos al estudiar el epígrafe siguiente, rendimientos o rentas gravadas por este impuesto.

2. HECHO IMPONIBLE Y EXENCIONES

El hecho imponible que lleva a la persona física que lo realice, si no lo impide una exención, a verse gravada por este impuesto, se define en el artículo 6 de la Ley como **“(...) la obtención del renta por el contribuyente”**.

Quién es el contribuyente ya lo sabemos: la persona física que realice el hecho imponible. Pero, ¿qué es la renta?

El concepto de renta a efectos del IRPF se define en el artículo 6 de la Ley En él se dice que componen la renta del contribuyente los siguientes rendimientos:

- Los rendimientos del trabajo.
- Los rendimientos del capital.
- Los rendimientos de las actividades económicas.
- Las ganancias y pérdidas patrimoniales.
- Las imputaciones de renta que se establezcan en la ley.

Tendremos ocasión de analizar estos rendimientos, si quiera brevemente, cuando abordemos el estudio de la base imponible.

Todos los rendimientos anteriormente citados, o si se quiere, fuentes de renta, están referidas a un período determinado (incluso aunque no se hayan cobrado). El período impositivo en el IRPF es el año natural: comienza el 1 de enero y finaliza, normalmente¹¹, a 31 de diciembre (art. 12.1 Ley). Pues bien, todos los rendimientos que hemos señalado anteriormente se contraen a ese período, es decir, el contribuyente computará todos los rendimientos obtenidos durante ese período. Devengándose el impuesto a 31 de diciembre, último día del período (art. 12.2 Ley).

No obstante, no todos los rendimientos anteriores se someten a tributación, pues hay algunos que **están exentos** (art. 7 Ley), esto es, rendimientos que aún siendo calificados de renta no van a tributar.

Resumidamente estas **rentas exentas** son:

Las prestaciones públicas extraordinarias por actos de terrorismo así como las pensiones que deriven o tengan su causa en estos actos; las ayudas a los afectados por el virus del Sida; las pensiones de personas que sufrieron lesiones o mutilaciones por la Guerra Civil; las indemnizaciones como consecuencia de responsabilidad civil por daños personales; las indemnizaciones por despido o cese del trabajador; las prestaciones de la seguridad social o entidades que la sustituyan que tengan su causa en una incapacidad permanente absoluta o en una gran invalidez.

Siguen las exenciones con las prestaciones económicas de instituciones públicas por acogimiento de personas con discapacidad; las becas; las anualidades por alimentos; los premios literarios, artísticos y científicos relevantes; las ayudas de contenido económico a los deportistas de alto nivel; las prestaciones por desempleo cuando se perciban en su modalidad de prestación única; los premios de literarias y apuestas del Estado, Comunidades Autónomas, Cruz Roja y ONCE; las gratificaciones extraordinarias satisfechas por el Estado con motivo de la participación en misiones internacionales o de paz; los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos realizados en el extranjero, en determinadas condiciones; las indemnizaciones satisfechas por las administraciones públicas por daños personales ocasionados por el funcionamiento de los servicios públicos; las prestaciones percibidas por entierro o sepelio; las ayudas económicas del art. 2 de la Ley 14/2002 de 5 de junio; las percepciones derivadas por instrumentos de cobertura cuando cubran exclusi-

11 Decimos “normalmente” porque en el caso de fallecimiento del contribuyente en un día distinto al 31 de diciembre, el período impositivo finaliza el mismo día de fallecimiento (art. 13 de la Ley).

vamente el aumento de interés del tipo variable de los créditos hipotecarios asumidos por la adquisición de la vivienda habitual.

Finalmente, también están exentas las indemnizaciones previstas por el Estado y las Comunidades Autónomas para compensar la privación de libertad en establecimientos penitenciarios como consecuencia de la Ley de Amnistía; las rentas vitalicias resultantes de los planes de ahorro a que se refiere la DA 3.º de la Ley; los rendimientos del trabajo percibidos por personas con discapacidad como consecuencia de aportaciones a planes de pensiones a que se refiere el artículo 53 de esta Ley así como los rendimientos derivados de las aportaciones a patrimonios protegidos a que se refiere la DA 18.ª de esta Ley; las prestaciones económicas públicas para el cuidado del entorno familiar; y, para terminar, los dividendos y participaciones en beneficios a que se refiere el art. 25.1, letras a y b, de esta Ley.

3. SUJETOS PASIVOS

Son contribuyentes del IRPF las **personas físicas**¹².

Además, estas personas físicas tienen que ser **residentes**¹³ en España, pues de lo contrario sus rentas tributarán por otro impuesto: el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Por residencia en España se entiende la permanencia en nuestro territorio durante más de 183 días de un año natural o, que radique en nuestro país la base de nuestras actividades e intereses económicos (art. 9 de la Ley).

4. LA BASE IMPONIBLE Y LIQUIDABLE



4.1. Concepto y clasificación de los rendimientos

Por base imponible se entiende “(...) el importe de la renta del contribuyente (...)” (art. 15. 1 de la Ley). Este importe de la renta es igual a la suma de todos los rendimientos obtenidos por el contribuyente en un año natural, minorados con los gastos que la ley permite deducir de cada rendimiento. Obteniéndose así un **rendimiento neto** de cada uno de los conceptos que componen la renta. **Conclusión:** la base imponible está compuesta por rendimientos netos.

La base liquidable la constituye “(...) el resultado de practicar en la base imponible (...) las reducciones”, que permite la Ley (art. 15.3 de la Ley).

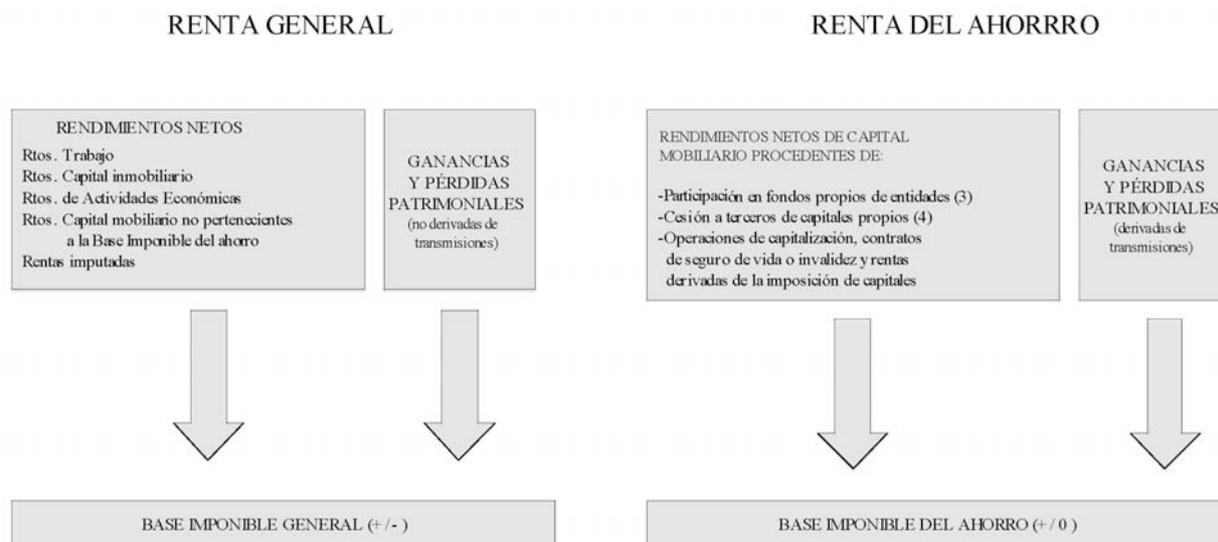
Una **novedad** de la nueva Ley del IRPF es que divide la renta sometida a gravamen en RENTA GENERAL y RENTA DEL AHORRO, esto es: selecciona unas, de entre todas las modalidades de renta acotadas en el hecho imponible, y las agrupa bajo el concepto de renta general; y otras las agrupa bajo el concepto de renta del ahorro.

12 Merece la pena hacer mención a la Sentencia del Tribunal Constitucional 45/1989, de 20 de febrero (en adelante, abreviadamente, STC), que declaró inconstitucional la tributación obligatoria de la familia. Lo que no impide que, facultativamente, en este impuesto se pueda optar por la **tributación familiar** (arts. 82 y ss., de la Ley).

13 A estos efectos, son considerados residentes en España las personas físicas a que se refiere el artículo 10 de la Ley).

Tal agrupación de rentas en estas dos grandes divisiones tiene como consecuencia la configuración de una base imponible general y otra base imponible del ahorro; y, por otro lado, como en cada base imponible se regula la posibilidad de practicar reducciones, surge, de cada base imponible, una base liquidable general y otra del ahorro.

Un esquema aclarará esta división:



Módulo 3

También existen en este impuesto otras clasificaciones de los rendimientos que se han de tener en cuenta, porque afectan al cálculo del rendimiento neto y, por lo tanto, al cálculo de la base imponible. Me refiero a las rentas percibidas en forma *monetaria* y en *especie* y, por otro lado, a las rentas *regulares* e *irregulares*.

Lo normal es que los rendimientos se obtengan en dinero y por tanto en forma monetaria pero, es también usual, especialmente entre los rendimientos derivados del trabajo, que, parte de estas rentas se perciban o puedan percibirse en especie. Por **ejemplo**: el alquiler de mi vivienda habitual lo abona mi empresa.

Igualmente hay rendimientos que se perciben de forma irregular en el tiempo. Esta situación da lugar a otra clasificación de los rendimientos en rentas percibidas regularmente y rentas percibidas de forma irregular. En este último caso hay que tener en cuenta las reducciones establecidas por la Ley en los rendimientos del trabajo y en los rendimientos de actividades económicas.

Las *rentas regulares*¹⁴ son aquellas que se generan en un período igual o inferior a dos años y que se obtienen de forma periódica o recurrente.

Las *rentas irregulares* son aquellas que se generan en un período superior a dos años y no se perciben de forma periódica o recurrente y, además, también lo son aquellas que reglamentariamente se califiquen de rentas obtenidas de forma notoriamente irregular en el tiempo (art. 18.2 de la Ley).

14 Con excepción de las ganancias y pérdidas patrimoniales que siguen reglas especiales.

4.2. Rendimientos que conforman la base imponible

A) Rendimientos del trabajo

Los rendimientos **íntegros**¹⁵ del trabajo son todos aquellos, percibidos en dinero y en especie, que derivan de una relación laboral (trabajadores por cuenta ajena) o administrativa (funcionarios y otros), o son consecuencia de ella. Por **ejemplo**: sueldos, salarios, pluses, horas extraordinarias, entre otras (art. 17 de la Ley).

No obstante lo expuesto, a efectos de este impuesto también se consideran rendimientos del trabajo aquellos en los que no se da esa nota de **dependencia**, antes señalada, por diversas razones: porque estos rendimientos se obtuvieron en el pasado, como por **ejemplo** las pensiones; o porque traen su causa de una relación laboral extinta (prestaciones por desempleo); en otras ocasiones porque se asimilan a las percepciones derivadas del trabajo como ocurre con las retribuciones de los consejeros miembros de los Consejos de Administración de las empresas; igualmente cuando traen su causa de una relación de carácter político, como ocurre con las retribuciones de los parlamentarios, entre otros; también son calificadas por este concepto aquellos ingresos que derivan de relaciones de naturaleza religiosa, como por **ejemplo** las retribuciones del clero. Finalmente, también se incluyen aquellas retribuciones de carácter profesional como, por **ejemplo**, las derivadas de impartir cursos, conferencias, o las derivadas de la realización de libros, artículos de revista, entre otras y siempre que en este caso se cedan los derechos de explotación de la obra.

Como **gastos deducibles** de los ingresos íntegros descritos solo se admiten los recogidos en el artículo 19.2 de la Ley.

Fruto de aplicar estos gastos sobre los rendimientos íntegros surge el rendimiento neto del trabajo personal del contribuyente por este impuesto, que se integra en la base imponible general.



B) Rendimientos de capital inmobiliario

Se trata, dentro de la denominación genérica de rendimientos derivados del capital, de aquellos que proceden, en dinero o en especie, de bienes inmuebles tanto rústicos como urbanos que no estén afectos a una actividad empresarial. **Ejemplo**: las percepciones recibidas por el arrendamiento de estos bienes.

De los rendimientos íntegros anteriores se **deducen** los gastos permitidos por la Ley en este concepto de renta y se aplican las reducciones igualmente permitidas (art. 23 de la Ley).

C) Rendimientos de capital mobiliario

Se incluyen en este apartado las percepciones derivadas de las siguientes operaciones:

- *Participación en fondos propios de cualquier entidad.* Por **ejemplo**, la percepción de dividendos y, en general, cualquier utilidad derivada de la condición de socio, accionista, partícipe de cualquier sociedad o entidad.
- *Cesión a terceros de capitales propios.* Por **ejemplo**, todos los rendimientos derivados de obligaciones, bonos, empréstitos, entre otros.

¹⁵ La Ley denomina rendimientos íntegros a los ingresos antes de aplicar sobre ellos las deducciones que, en cada caso, permite la Ley.

- *Operaciones de capitalización y de seguros de vida o invalidez y de rentas derivadas de la imposición de capitales.* Por **ejemplo**, las rentas vitalicias o las percepciones derivadas de los seguros de vida.
- *Otros rendimientos de capital mobiliario.* Este apartado es una especie de “cajón de sastre” en el que se incluyen todos los rendimientos de capital mobiliario que no encajan en las anteriores operaciones. **Ejemplo:** las percepciones procedentes de la propiedad intelectual cuando el contribuyente que los obtiene no sea el autor de las obras de que proceden.

Los **gastos deducibles** de estos rendimientos íntegros y las reducciones aplicables se recogen en el artículo 26 de la Ley. Fruto de esta deducción y, en su caso, reducción, surge el rendimiento neto del capital mobiliario.

D) Rendimientos de actividades económicas

Estamos ante los rendimientos que provienen de una actividad que implica la ordenación por cuenta propia de los medios humanos y de capital, de ambos o de cualquiera de ellos con la finalidad de producir o distribuir bienes y servicios. En definitiva, estamos ante las actividades empresariales y profesionales en su más amplio sentido (art. 27.1 de la Ley).

El rendimiento neto se calcula por diferencia, como en los casos anteriores, entre los ingresos de la actividad y los gastos deducibles que, en este rendimiento, en general, coincide con todos los gastos que se han producido en la actividad y que se permiten deducir en el Impuesto sobre Sociedades, con algunas salvedades (art. 28 y ss., de la Ley).

Dentro de este tipo de rendimiento tributa particularmente la actividad turística, cuando es realizada por personas físicas. En este ámbito es de especial interés el régimen de **estimación objetiva**.

La *estimación objetiva* es un régimen simplificado de determinación de la base imponible que estudiaremos más adelante y al que nos remitimos.

Por otro lado, capítulo aparte merecen las **subvenciones**, de *capital* o *corrientes*, en la empresa turística, que, en general, se integran en la base imponible como un componente más a incluir en el cómputo de la misma y por este concepto de rendimientos de actividades empresariales y profesionales.

E) Ganancias y pérdidas patrimoniales

En este apartado se recogen los ingresos provenientes de las plusvalías o las pérdidas derivadas de las minusvalías, en ambos casos provenientes del capital. Ganancias y pérdidas de capital, en definitiva.

Se consideran **ganancias o pérdidas** todas las variaciones patrimoniales que se produzcan con motivo de una alteración en la composición del mismo; por **ejemplo**, la venta de un inmueble de mi propiedad produce la alteración citada.

El importe de este incremento o disminución patrimonial se determina, en general, por diferencia entre dos valores: el valor de adquisición, al que se suman todos los gastos satisfechos inherentes a esta operación de compra; y el valor de venta, al que se le restan todos los gastos satisfechos inherentes a la operación (art. 34 y ss., de la Ley).

4.3. Métodos de determinación de la base imponible

Como ya estudiamos en el módulo 2 correspondiente al análisis de la base imponible en general, el método ordinario, normal, para la realización de las distintas operaciones que tienen como finalidad determinar la cifra dineraria fruto del cómputo de todos los rendimientos netos del contribuyente en un año natural, es el de estimación directa.

Bajo este método se determina la base restando, de los ingresos íntegros obtenidos, los gastos fiscalmente deducibles y aplicando, en su caso, las reducciones permitidas en cada tipo de rendimiento por la Ley, tal y como hemos analizado, con anterioridad, en cada componente de renta.

El método directo tiene dos modalidades:

- El normal.
- El simplificado.

La especialidad de la modalidad simplificada del método de determinación directa consiste, básicamente, en la simplificación del cálculo de las amortizaciones y en la aplicación de una deducción a tanto alzado por provisiones y gastos de difícil justificación.

Finalmente, estamos ante una modalidad opcional para el contribuyente que le exige que no haya obtenido más de 600.000 euros netos de cifra de negocio durante el año anterior. Si se supera esta cifra la determinación de la base se realizará utilizando el método normal (art. 30.1 de la Ley).

Otro método de determinación de la base imponible en el IRPF es el **de estimación objetiva**.

Bajo este otro método el cálculo del rendimiento neto se reduce, facilitándose extraordinariamente la determinación de la base imponible.

Los ingresos a computar en la base imponible se determinan, en el método objetivo, sobre la base de unos módulos, signos e índices previamente establecidos en una norma (Orden Ministerial)¹⁶ por cada actividad.

Este método objetivo es el que más afecta a la empresa turística, porque bajo él tributan la inmensa mayoría de las actividades empresariales personas físicas.

Un **ejemplo** de módulo en actividad turística:

Actividad: Servicio de hospedaje en hostales y pensiones.
Epígrafe I.A.E.: 682

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad antes de amortización Euros
1	Personal asalariado	Persona	5.145,96
2	Personal no asalariado	Persona	17.541,62
3	Número de plazas	Plaza	270,85

¹⁶ La OM vigente en la actualidad es la Orden EHA 804/2007, de 30 de marzo, por la que se desarrollan para 2007 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de Las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En el ejemplo anterior podemos observar que los módulos para la actividad referenciada son 3. Cada módulo tiene un valor. En consecuencia, para determinar la base imponible se debe multiplicar el valor de cada módulo por el número de personas o de plazas que tiene la actividad, y siempre que se dé el módulo concreto, pues puede suceder que no se tenga, por ejemplo, personal asalariado; en este caso solo podré computar los módulos 2 y 3. Sumados los resultados de cada módulo obtengo el rendimiento neto de la actividad, que forma parte de la base imponible junto con los rendimientos netos de los demás conceptos que antes hemos estudiado.

Conviene aclarar que esta modalidad simplificada se aplica, en general, para el cálculo del rendimiento neto de las operaciones típicas, ya que si las operaciones se refieren, por ejemplo, a la transmisión de activos (la venta de un inmueble afecto a la actividad) el rendimiento neto de esta operación no se calcula bajo este sistema sino aplicando las reglas de las ganancias y pérdidas patrimoniales.

La estimación objetiva es una modalidad *opcional* que se aplica a los contribuyentes cuyo volumen de rendimientos íntegros obtenidos en el año anterior no supere los 450.000 euros y, en el caso de tratarse de actividades agrícolas y ganaderas, este volumen no ha de superar los 300.000 euros (art. 31 de la Ley).

Por otro lado, en un amplio número de supuestos la aplicación de este método conlleva también la aplicación del régimen simplificado del IVA y del IGIC.

Finalmente, junto a estos dos métodos de determinación existe también otro excepcional denominado de estimación indirecta para los supuestos contemplados en el artículo 53 de la LGT.

4.4. Integración y compensación de rentas

Se trata de integrar (sumar) y compensar (restar) todos los rendimientos netos en la base imponible, para así determinar la cifra, la magnitud dineraria, en que esta consiste.

Lógicamente los rendimientos con signo positivo se suman y los rendimientos con signo negativo se restan, pero en algunos casos con límites.

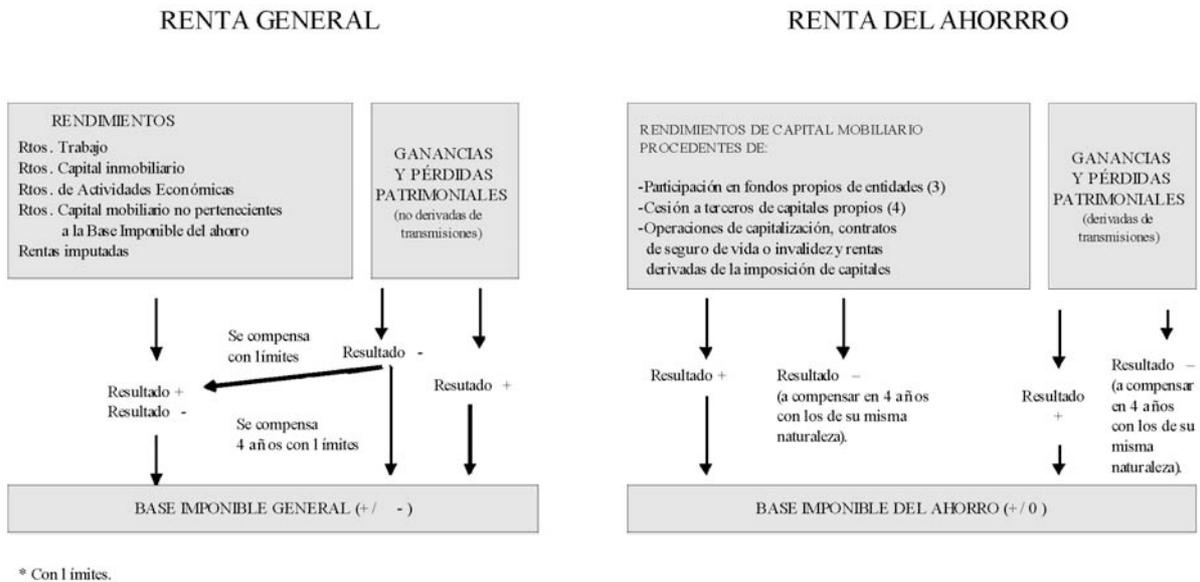
En la **base imponible general** todos los rendimientos, con excepción de los correspondientes a las ganancias y pérdidas patrimoniales, se integran y compensan entre sí sin limitación alguna.

Los rendimientos correspondientes a las ganancias y pérdidas patrimoniales se integran y compensan entre sí. Si el saldo es positivo, se integra con el resto de rendimientos pero, en caso de que sea negativo, se compensa con los otros rendimientos positivos con algunos límites (art. 48 de la Ley).

En la **base imponible del ahorro** se suman todos los rendimientos positivos correspondientes a esa base, con excepción de los provenientes de las ganancias y pérdidas patrimoniales que tienen sus propias reglas. Si el saldo es negativo se puede compensar con los rendimientos positivos de esta naturaleza de los cuatro años siguientes.

Cuando se trata de ganancias y pérdidas patrimoniales de la base imponible del ahorro, se integra en la base imponible el saldo positivo resultante de sumar y restar, entre sí, este tipo de rendimientos.

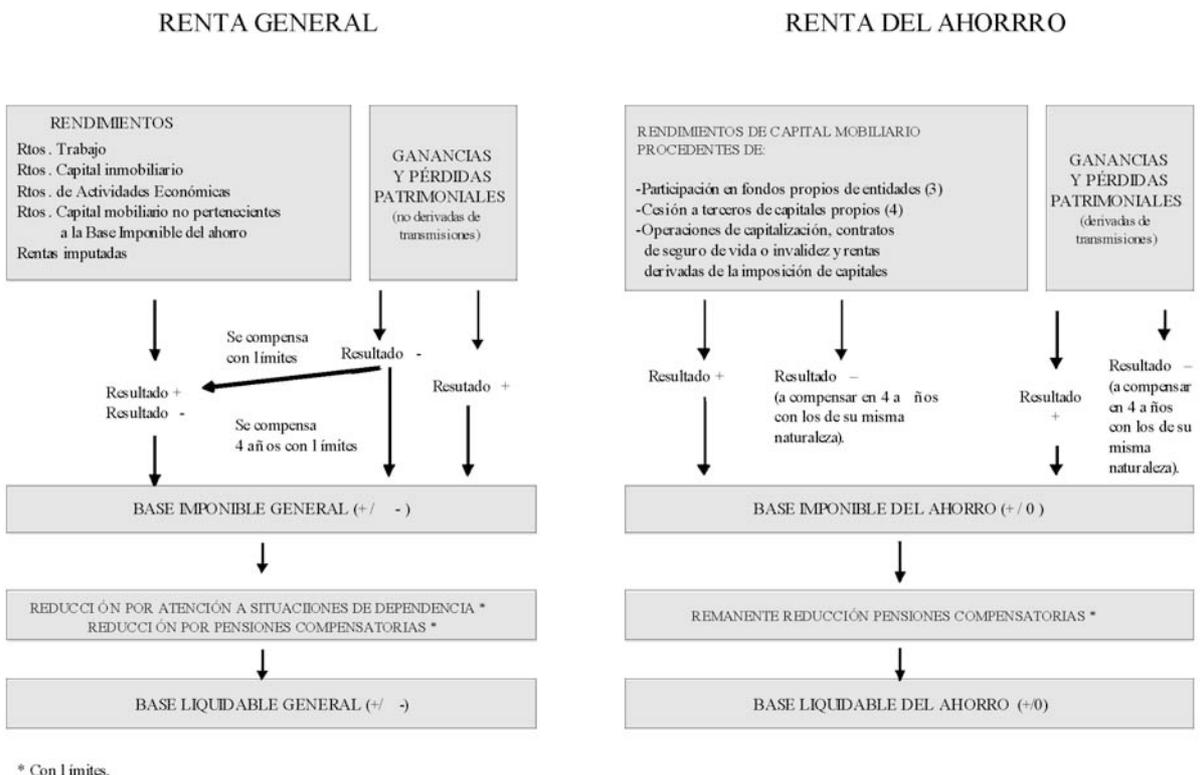
El siguiente esquema explicativo aclarará este punto:



4.5. La base liquidable

Este concepto surge de reducir la base imponible en los casos establecidos por la Ley, obteniéndose así otra cifra, otra magnitud, a la que llamamos base liquidable.

El siguiente esquema aclara este concepto:



4.6. Los mínimos personal y familiar

En los artículos 56 y siguientes de la Ley se establecen unas cantidades que van a reducir la base liquidable con la finalidad de adecuar el gravamen de este impuesto a las circunstancias personales y familiares del contribuyente.

4.7. Deuda tributaria

El componente esencial de la deuda tributaria es la cuota tributaria.

En el IRPF hay distintas clases de cuotas. La primera de ellas es la cuota íntegra.

Para el **cálculo de la cuota íntegra** del impuesto se ha de aplicar el tipo de gravamen que corresponda a la base liquidable general y a la base liquidable del ahorro.

Para la base liquidable general hay una escala o tarifa cuyos tipos de gravamen aumentan progresivamente conforme aumenta la base liquidable. Además, como se trata de un impuesto compartido entre el Estado y las Comunidades Autónomas, existen dos tarifas: una la estatal y otra la autonómica. Las normas que determinan las tarifas autonómicas las dicta la propia Comunidad (art. 62 y ss., de la Ley).

En la base liquidable del ahorro los tipos de gravamen son fijos. Y, como hemos comentado en el párrafo anterior, también se comparte este tipo de gravamen entre el Estado y las Comunidades Autónomas, existiendo un tipo fijo estatal y otro autonómico (art. 66 de la Ley).

Fruto de estas bases liquidables estatales y autonómicas surgen, por aplicación de los correspondientes tipos de gravamen estatales y autonómico a cada una de ellas, unas cuotas íntegras estatal y autonómica, a la que se aplican las deducciones, estatal y autonómicas correspondientes.

Finalmente, como dijimos al comienzo de este epígrafe, la cuota íntegra no es la única cuota sino que, como consecuencia de la aplicación a esta cuota de determinadas deducciones, van surgiendo como resultado otras cuotas a las que la Ley pone distintas denominaciones.

Si a la **cuota íntegra** le aplicamos las deducciones previstas en los artículos 67 y 68 de la Ley surge una nueva cantidad, reducida, a la que llamamos **cuota líquida**.

Como antes hemos comentado que había dos cuotas íntegras, una estatal y otra autonómica, como a la cuota íntegra estatal se le aplican ciertas deducciones y también a la cuota íntegra autonómica se le aplican otras (las aprobadas específicamente por la Comunidad de la que es residente habitual el sujeto pasivo), surgirán, de nuevo, dos cuotas distintas de la íntegra a la que llamaremos **cuota líquida**, y de la que igualmente tendremos dos: la cuota líquida estatal y la cuota líquida autonómica. Estas dos cuotas líquidas se unen, se suman, formando ya una sola **cuota líquida total**.

A esta **cuota líquida total** se aplican las deducciones previstas en el artículo 79 de la Ley, obteniéndose así una nueva clase de cuota, más reducida, a la que denominamos **cuota diferencial**. Si el resultado de la cuota diferencial es positivo, esta es la cantidad a ingresar por el impuesto; si es negativo, entonces es la cantidad a devolver al sujeto pasivo. Y todo al margen de que, junto a esta cuota diferencial se puedan unir otros conceptos tal y como dispone el artículo 58. 2 de la LGT, que conforman la deuda tributaria.

4.8. Gestión del impuesto

La gestión del IRPF corresponde, casi por completo, al sujeto pasivo, que se ve así obligado al cumplimiento de múltiples deberes que, en algunas ocasiones, pueden llegar a ser más gravosos que el propio pago de la deuda tributaria, si tenemos en cuenta la dificultad técnica en la gestión, de este y, en general, de muchos tributos.

Lógicamente el más importante de los deberes a cargo de sujeto pasivo del impuesto es el de declarar los rendimientos obtenidos y el de liquidar (**autoliquidar**) su impuesto para determinar la cantidad a pagar en concepto de IRPF.

Esas operaciones se realizan en los meses de mayo y junio, en los que se declara y liquida el impuesto correspondiente al año natural anterior.

En particular, en estas labores de declaración y liquidación existe la posibilidad de que la propia Administración Tributaria (la Agencia Estatal de Administración Tributaria), a solicitud del sujeto pasivo, expida lo que se denomina el *borrador de declaración* en el que se contienen los datos de los rendimientos obtenidos por el contribuyente así como la liquidación de los mismos, liberándose así el sujeto pasivo de esta carga adicional que comporta el cumplimiento estos deberes. Desgraciadamente, no todos los contribuyentes pueden acogerse a este importante servicio (art. 98 de la Ley).

Entre los deberes, mención aparte merecen **las retenciones. Este es otro de los puntos en los que la actividad turística se ve afectada muy particularmente por este impuesto.**

Las retenciones son determinadas cantidades que los retenedores (empresarios turísticos), deducen de algunos rendimientos (los rendimientos del trabajo, por ejemplo) de los sujetos pasivos (los trabajadores por cuenta ajena), en el momento de su abono (arts. 99 y ss., de la Ley).

Las cantidades retenidas constituyen un pago a cuenta para los sujetos que han soportado la retención (los retenidos). Pago que han de ingresar en el Tesoro Público los retenedores.

El concepto de retención se aplica a los pagos realizados en dinero. Cuando se trata de un **pago en especie** se denomina *ingreso a cuenta*. En este punto del estudio hemos de señalar que es habitual en la empresa turística la existencia de pagos en especie a sus trabajadores, consistentes en la cesión de un vehículo o de una vivienda. Pago que tendrá que valorarse según las reglas del impuesto y sobre el que el empresario deberá aplicar el correspondiente ingreso a cuenta.

El importe de la retención depende del tipo de rendimiento:

- En los *rendimientos del trabajo* la retención es bastante compleja de determinar, pues varía en función de los rendimientos que se prevén obtener y de determinadas condiciones familiares tenidas en cuenta para este cálculo. En la práctica, calcular las retenciones del trabajo obliga a practicar una liquidación del impuesto en todo regla.
- En el caso de *rendimientos por arrendamiento de inmuebles urbanos, de rendimientos de capital mobiliario, de actividades económicas* (el 15%/7%/2% y 1%, respectivamente, art. 101.5 de la Ley) y de *ganancias patrimoniales*, la retención, en general, es del 18 por ciento pero hay que tener en cuenta las excepciones (art. 101 de la Ley).

III. EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

1. CARACTERÍSTICAS GENERALES

El Impuesto sobre Sociedades (IS), se regula en el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de enero, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, desarrollada por su Reglamento aprobado mediante Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio.

En su naturaleza destacan las siguientes características:

Es un impuesto *directo*, porque grava la obtención de renta; es también un impuesto personal y subjetivo, porque en la definición del hecho imponible se contiene la referencia al sujeto llamado a contribuir y subjetivo, porque a la hora de gravar al sujeto pasivo se tienen en cuenta ciertas circunstancias, propias del sujeto, para modular este gravamen. Finalmente, es también un impuesto periódico, cuyo período coincide, en general, con el ejercicio económico de la entidad (art. 26 de la Ley).

2. HECHO IMPONIBLE

La obtención de renta, cualquiera que fuere su fuente y origen, por el sujeto pasivo, constituye el hecho imponible de este impuesto (art. 4.1 de la Ley).

Como hemos señalado en las características generales, el periodo impositivo en este impuesto coincide con el ejercicio económico de la sociedad, siempre que no exceda de 12 meses (art. 26.1 y 3, de la Ley).

El devengo se produce el último día del período impositivo.

Los ingresos y los gastos se imputan al ejercicio en el que son exigibles, aunque siempre que lo autorice la Administración Tributaria se puede alterar este criterio y ser sustituido por el del cobro.

3. SUJETOS PASIVOS Y EXENCIONES

A diferencia del IRPF, en este impuesto los sujetos pasivos son las **personas jurídicas** residentes¹⁷ en España.

Se excluyen de la consideración de sujetos pasivos por este impuesto a las sociedades civiles, aunque tengan personalidad jurídica (esto es, sean auténticas sociedades) y a los entes del artículo 35.4 de la LGT (herencias yacentes, comunidades de bienes, etc.), por carecer de personalidad jurídica propia. Sin embargo, van a tributar por Sociedades, aunque se trate de entes sin personalidad jurídica, los fondos de inversión, los fondos de garantía de inversiones, las uniones temporales de empresas, entre otras (art. 7.1 de la Ley).

¹⁷ El artículo 8 de la Ley señala que tienen esta consideración:

- a) Las sociedades constituidas conforme a las leyes españolas.
- b) Las sociedades que tengan su domicilio social en España.
- c) Las sociedades que tengan la sede de dirección efectiva en España.

El estudio de este epígrafe se completa con las **exenciones** que, en este impuesto, tienen un marcado carácter subjetivo.

Están exentos de forma total: El Estado las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales y sus organismos autónomos; el Banco de España y los Fondos de Garantía de Depósitos y de garantía de inversiones; las entidades de la Seguridad Social; entre otros (art. 9 de la Ley).

Están exentas, solo parcialmente, las entidades e instituciones sin ánimo de lucro recogidas en el Título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, y las entidades e instituciones, no recogidas en el citado Título II anterior, que no tengan ánimo de lucro así como las uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas, los colegios profesionales, las asociaciones empresariales, las cámaras de comercio, entre otras (art. 9 de la Ley).

4. BASE IMPONIBLE

La base imponible está constituida por el importe de la renta en el período impositivo. Este importe se minorará con las bases imponibles negativas de períodos anteriores (art. 10 de la LIS).

El método de determinación de la base imponible es el de estimación directa, sin perjuicio de la existencia, para los supuestos establecidos en la Ley, del régimen de estimación objetiva en la que se determinará la base, total o parcialmente, en función de signos, índices o módulos.

Junto a estos dos regímenes de determinación existe también el régimen excepcional de estimación indirecta para los supuestos contemplados en el artículo 53 de la LGT.

En el método de **estimación directa** se parte del **resultado contable** para la determinación de la base imponible. Resultado contable corregido, posteriormente, mediante la aplicación de determinadas reglas.

Al resultado contable se llega por diferencia entre los ingresos atribuidos a la actividad y los gastos necesarios para obtener esos ingresos.

Entre los **ingresos** se pueden citar, a título de ejemplo, los siguientes: ingresos por ventas y prestaciones de servicios; incremento de las existencias; **subvenciones**; ingresos financieros (participaciones en el capital de otras sociedades, intereses de valores y créditos, descuentos sobre compras); beneficios procedentes del patrimonio social; e ingresos excepcionales o extraordinarios.

Al igual que hicimos al analizar el IRPF, en el impuesto sobre sociedades también merecen, al menos brevemente, una mención especial las **subvenciones**, tan importantes para la empresa turística. En general, las subvenciones otorgadas a las empresas turísticas se integran, total o parcialmente, dependiendo de su naturaleza y fines, en la base imponible junto con el resto de componentes que estamos analizando.

Entre los **gastos** se pueden citar, igualmente a título de ejemplo, los siguientes: las compras consumidas, la disminución de existencias, servicios exteriores, tributos, gastos de personal (en los que se incluyen los gastos derivados de la Seguridad Social a cargo de la empresa), gastos de gestión, gastos financieros (intereses de títulos de renta fija, de deudas, descuentos sobre ventas, pérdidas en valores, etc.), pérdidas procedentes del inmovilizado, gastos excepcionales, las dotaciones para amortizaciones y para provisiones, entre otros.

Obtenido el resultado contable, este ha de corregirse al alza o a la baja (arts. 10 y ss., de la Ley).

Incrementan el resultado contable: las dotaciones para riesgos y gastos (salvo algunas excepciones); las dotaciones a provisiones o fondos internos que cubran contingencias similares a los planes y fondos de pensiones, entre otras.

Disminuyen el resultado contable: **las amortizaciones**, las dotaciones para insolvencias (con excepciones), algunas dotaciones para riesgos y gastos; la aplicación del beneficio a determinadas finalidades (donativos a sociedades de desarrollo industrial, etc.); entre otras.

En este punto del estudio del impuesto hemos de hacer mención, necesariamente, a la empresa turística.

Evidentemente estamos ante un impuesto que afecta singularmente a toda la empresa turística que tenga forma societaria.

En las correcciones al rendimiento contable que acabamos de comentar, resulta de mucho interés retener que las **amortizaciones (que como hemos indicado disminuyen el resultado contable que sirve de base para aplicar el tipo de gravamen) tienen una especial importancia para la empresa turística**, dado el rápido deterioro que esta sufre sobre su inmovilizado y no digamos cuando se trate de empresas de transporte marítimo o aéreo. Igual importancia tienen para la empresa turística las renovaciones, ampliaciones o mejoras de los elementos patrimoniales del inmovilizado material **y su amortización**, pues se trata de gastos en los que, frecuentemente, incurrirán este tipo de empresas.

La Ley del impuesto también ha tenido en cuenta a las empresas de reducida dimensión (arts. 108 y ss.), entre las que cabe destacar a las PYMES.

La mayor parte de la empresa turística se integrará en este último concepto, lo que supone para ella la aplicación de una serie de beneficios en forma de **incentivos fiscales**.

En particular, las PYMES van a poder obtener mejoras importantes en relación con las amortizaciones de las que acabamos de hablar, como por ejemplo, la libertad de amortización de elementos del inmovilizado material nuevos, en determinadas condiciones (art. 109.1 de la Ley). E incluso, aplicarán tipos de gravamen más beneficiosos para este tipo de empresas (art. 114).

Finalmente, dos aspectos más a tratar: el **primero**, la *compensación de las bases imponibles negativas* con los rendimientos positivos hasta un plazo de 15 años (art. 15.1 de la Ley); el **segundo**, los *tipos de gravamen*, que en este impuesto son varios: uno general al 35 % y otros que van del 25% hasta el 0% y uno especial al 40% (art. 28 de la Ley).

5. DEUDA TRIBUTARIA

Como se sabe, el resultado de aplicar el tipo de gravamen a la base imponible es la **cuota íntegra**.

De esta cuota se deducen determinadas cantidades en función de las deducciones y bonificaciones permitidas por la Ley del impuesto.

Las **deducciones** del Impuesto sobre Sociedades se pueden sistematizar en las siguientes categorías:

- Deducciones para evitar la doble imposición, tanto interna como internacional (arts. 30 a 32 de la Ley).
- Bonificaciones aplicables en función de ciertos sujetos, actividades y territorios (arts. 33 y 34 de la Ley).
- Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades (arts. 35 a 44 de la Ley).

Todas las deducciones son importantes, en la medida que ayudan a “aligerar” el pago de la obligación tributaria. Con todo, nos vamos a detener, brevemente, en la última de las categorías de deducciones antes señaladas.

Si todas las deducciones son importantes, las que se refieren al incentivo de determinadas actividades son cruciales **para la empresa turística**.

Entre el numeroso grupo de supuestos que se integran en esta categoría de deducción destacan, por su interés para la empresa turística, las siguientes:

- *Deducción para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación*: Todas las inversiones que fomenten la mejora de la capacidad de acceso y manejo de la información de transacciones comerciales a través de Internet, así como la mejora de los procesos internos mediante el uso de las tecnologías de la información y comunicación, tendrán derecho a una deducción de la cuota íntegra del 15% del importe de las inversiones realizadas en estos medios, (art. 36 de la Ley).
- *Deducción por actividades de exportación*: Tendrán derecho a una deducción del 25% del importe satisfecho en gastos de propaganda y publicidad de proyección plurianual para el lanzamiento de productos, de apertura y prospección de mercados en el extranjero y de concurrencia a ferias, exposiciones, etc., incluidas las celebradas en España que tengan carácter internacional (art. 37 de la Ley).
- *Deducción por inversiones en bienes de interés cultural, (...) sistemas de navegación y localización de vehículos, (...)*: Esta deducción puede ser importante para las empresas de arrendamiento de vehículos y para las actividades de transporte de viajeros, entre otras (art. 38 de la Ley).
- *Deducción por inversiones medioambientales*: Todas las inversiones en bienes del activo material que tengan como objetivo reducir o evitar la contaminación atmosférica se les puede aplicar esta importante deducción (art. 39 de la Ley).
- *Deducción por gastos de formación profesional y por creación de empleo para trabajadores minusválidos* (arts. 40 y 41 de la Ley).
- *Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios*: En este caso tenemos una importantísima deducción para los rendimientos obtenidos por la venta de determinados elementos patrimoniales afectos a la empresa, siempre que el importe de lo obtenido se reinvierta, de nuevo, en determinados elementos patrimoniales para la citada empresa (art. 42 de la Ley).

Finalmente, y dentro de los **regímenes especiales del impuesto**, destacan dos por su importancia para **la empresa turística**:

El primero, **el régimen especial de fusiones, escisiones y aportaciones** (arts. 83 y ss., de la Ley), por su importancia en relación con los TUOPERADORES, que, como se sabe, son grupos empresariales que surgen de la unión de varias organizaciones por operaciones de fusión o absorción, o simplemente por acuerdos comerciales, en las que se exoneran las plusvalías obtenidas con motivo de la transmisión de bienes y derechos en las operaciones antes señaladas.

El segundo, **el régimen especial de las entidades navieras en función del tonelaje** (arts. 124 y ss., de la Ley). Se trata de un régimen especial que permite determinar la base imponible del impuesto en régimen objetivo, aplicando una cantidad en euros que varía en función del tonelaje del buque.

6. GESTIÓN DEL IMPUESTO

Entre los deberes y obligaciones en este impuesto destacan el de declarar las rentas obtenidas y el de liquidar e ingresar el impuesto: determinar la deuda tributaria y proceder, en plazo, a ingresarla en el Tesoro Público.

Finalmente, hay que señalar la obligación de estas entidades de realizar **pagos a cuenta**: *pagos fraccionados, retenciones e ingresos a cuenta*.

- *Pagos fraccionados*: Se trata de pagos que realizan **a cuenta** de la deuda tributaria correspondiente al ejercicio fiscal de que se trate, los sujetos pasivos de este impuesto. Estamos, por tanto, ante un *adelanto* del pago de la deuda tributaria de la entidad, que se realiza en los primeros 20 días naturales de los meses de abril, octubre y diciembre. Evidentemente, estos anticipos pueden y deben ser deducidos en el momento de declarar y autoliquidar el impuesto.

La base para el cálculo de estos pagos es la cuota íntegra ingresada del ejercicio fiscal anterior, con algunas minoraciones, base sobre la que se aplica un porcentaje que, para los períodos impositivos iniciados en 2007, es del 18% (art. 62 de la Ley 42/2006, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2007).

- *Retenciones e ingresos a cuenta*: Se trata de la obligación que pesa sobre **los sujetos que abonen rendimientos de capital mobiliario** (definidos en el IRPF), *rendimientos derivados del arrendamiento de bienes inmuebles urbanos* o cuando abonen *premios derivados de juegos, concursos, etc.*, de detraer una cantidad de este abono o, si se trata de un rendimiento en especie, de ingresar una cantidad, **a nombre y por cuenta del retenido (esto es: del sujeto que ha “sufrido” la detracción)** retenido que podrá deducir de la cuota de su impuesto estas cantidades retenidas en concepto de pago a cuenta.

El porcentaje de retención o ingreso a cuenta es, en general, el 18%, que se aplica a la *contraprestación íntegra* por los conceptos antes aludidos (art. 40.6 de la Ley el IS).

Módulo 3

IV. RÉGIMEN ECONÓMICO Y FISCAL DE CANARIAS: SU INCIDENCIA EN EL IRPF Y EN EL IS

Canarias ha disfrutado, tradicionalmente, de un régimen especial en materia económica y fiscal (REF), fundamentado constitucionalmente tanto en el artículo 138.1 como en la Disposición Adicional 3.^a de nuestra Constitución Española vigente desde 1978.

En particular, el régimen fiscal especial canario se ha caracterizado por una serie de **incentivos** de los cuales destacan tres por su importancia para la empresa turística:

El primero, la **deducción por inversiones en Canarias (art. 94 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico y Fiscal de Canarias)**, recoge una serie de deducciones sobre las inversiones realizadas en Canarias, tanto por sociedades como por personas físicas con actividad empresarial o profesional, domiciliadas en Canarias o con establecimientos permanentes radicados en este territorio (y siempre que, en este último caso, las inversiones realizadas se hayan producido y permanezcan en territorio canario), deducciones aplicables tanto en el IRPF como en el IS.

La importante deducción se aplica a las inversiones realizadas sobre los elementos que también den derecho a deducción en el régimen general tanto del IRPF como del IS, así como en la adqui-

sición de elementos del activo fijo usados, tales como maquinaria, instalaciones y utillaje; equipos para los procesos de información; elementos de transporte, exterior e interior, excluidos los vehículos susceptibles de uso propio por personas vinculadas directa o indirectamente a la empresa.

En este último caso, la deducción en la adquisición de elementos del activo fijo usados, que se acaban de detallar, se exige acreditar que su adquisición supone una evidente mejora tecnológica para la empresa (art. 2.º, RD 241/1992, de 13 de marzo).

El segundo de los incentivos, la reserva para inversiones en Canarias (art. 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias), recoge un importante incentivo que opera mediante la aplicación de deducciones a las inversiones materializadas a través de una reserva: la reserva para inversiones en Canarias (RIC). Este incentivo es incompatible con la deducción anterior por inversiones en Canarias (art. 27.12 Ley 19/1994).

La RIC se aplica tanto a sociedades como a personas físicas que desarrollen actividades empresariales y profesionales en Canarias y, en el supuesto de personas físicas, determinen sus rendimientos en el régimen de estimación directa (o directa simplificada, Consulta DGT de 8 de marzo de 2000).

El beneficio fiscal consiste en una reducción de los beneficios empresariales **no distribuidos** que se destinen a la dotación de la reserva (como máximo se puede dotar hasta el 90% de los beneficios no distribuidos), lo que exige su lógica inversión (materialización) posterior (sujeta a plazo determinado de tres años contados desde el devengo del impuesto) en determinados bienes, también limitados, que deberán permanecer en funcionamiento en la empresa durante cinco años como mínimo sin ser objeto de transmisión o cesión de uso a terceros.

La materialización de la RIC se puede realizar en los siguientes tipos de bienes:

- A) Inversiones iniciales en elementos patrimoniales nuevos del activo fijo material e inmaterial con motivo de la creación de un establecimiento, su ampliación o la diversificación de la actividad de un establecimiento para la elaboración de nuevos productos.
- B) La creación de puestos de trabajo relacionada directamente con las inversiones de la letra anterior.
- C) La adquisición de elementos patrimoniales del activo fijo material e inmaterial que no tengan la consideración de inversión inicial de la letra A) anterior así como la inversión en activos que tengan como finalidad la mejora y protección del medio ambiente canario.
- D) La suscripción de determinados valores (art. 27.4, letra D, Ley 19/1994).

Finalmente, *el tercero de los incentivos es la Zona Especial Canaria (ZEC).*

La ZEC puede ser definida como una zona franca y, por tanto, un lugar de muy baja tributación, creada con la finalidad de promoción del desarrollo económico y social de Canarias.

Tiene una vigencia temporal que expira el 31 de diciembre de 2019, mientras que la fecha límite para la autorización de la inscripción en el Registro Oficial de Entidades de la Zona Especial Canaria tiene como límite el 31 de diciembre de 2013. Y todo al margen de que el mantenimiento de esta zona especial está *siempre supeditado* al resultado de las **revisiones periódicas** que realice la Comisión Europea (art. 29.3 Ley 19/1994).

El ámbito geográfico en el que se aplica la ZEC abarca todo el archipiélago canario y se distribuye por áreas con una determinada superficie máxima. Así, a Gran Canaria y a Tenerife corresponde un máximo de cinco zonas o áreas delimitadas con una superficie total que no podrá exceder de 150 hectáreas en cada una de estas dos islas.

En La Palma habrá dos zonas cuya superficie total no podrá exceder de 50 hectáreas. En Fuerteventura, La Gomera, el Hierro y Lanzarote hay una zona para cada isla cuya superficie no podrá exceder, en cada una de ellas, de 25 hectáreas.

Solo pueden constituirse en la zona especial las personas jurídicas a quienes se autorice su inscripción en el Registro Oficial de Entidades de la Zona Especial Canaria (art. 40 de la Ley 19/1994), y cumplan con determinados requisitos (Anexo del RDL 2/2000), entre otros, con el de poseer su domicilio social en Canarias (art. 31 de la Ley 19/1994).

En el Anexo citado no se recoge la actividad turística, por lo que la primera consecuencia es que la *empresa persona jurídica dedicada a esta actividad no puede constituirse en entidad ZEC*, dejando de beneficiarse de los importantes incentivos atribuidos a estas entidades.

No obstante, es paradójico que el artículo 44, regla tercera, de la Ley 19/1994 hable de ciertas empresas turísticas, como las agencias de viajes, y otras actividades de apoyo turístico, dentro del tipo de gravamen especial a aplicar a la base imponible del IS de las entidades ZEC.

Esta mención a la empresa turística junto con la especial atención que ha de darse a la promoción turística dentro de la Ley 19/1994 (art. 19), hace pensar que no existe tal exclusión de esta actividad tan importante para Canarias para poder constituirse en entidad ZEC¹⁸.

El régimen fiscal de las entidades ZEC se regula en el artículo 42 y siguientes de la Ley 19/1994 y consiste, básicamente, en la aplicación de un tipo de gravamen especial en su tributación en el IS, muy reducido, aplicable a la parte de la base imponible que se corresponda con las operaciones realizadas en la zona especial. El tipo de gravamen es del 4%.

No obstante, se aplican determinados límites en la determinación de la parte de la base imponible sometida a este tipo de gravamen especial **cuando se trate de agencias de viajes o actividades de promoción turística** (regla Tercera, art. 44 de la Ley 19/1994).

Módulo 3

V. EL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

1. RÉGIMEN JURÍDICO Y NATURALEZA

Se regula en la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

Se trata de un impuesto *directo* y de naturaleza *personal, subjetiva y progresiva*, que grava el *patrimonio neto de las personas físicas*.

2. HECHO IMPONIBLE Y EXENCIONES

El hecho imponible lo constituye la titularidad, a 31 de diciembre, de un patrimonio neto, esto es, el conjunto de bienes y derechos de contenido económico que se posee como propietario, descontados las cargas y gravámenes que disminuyan su valor así como las deudas y obligaciones personales de las que deba responder (art. 3 de la Ley).

Están exentos los bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español, objetos de arte y antigüedades, con ciertos límites y requisitos; el ajuar doméstico (efectos personales y del hogar, exclui-

¹⁸ En este mismo sentido se manifiesta RUIZ. (2002). en *Fiscalidad de la Empresa Turística*, Edersa, Madrid, pág. 173.

dos joyas, vehículos, objetos de arte y antigüedades); los derechos consolidados de Planes de Pensiones; **el patrimonio empresarial**; la vivienda habitual del contribuyente, con ciertos límites, entre otros, (art. 4, ocho de la Ley).

Resulta de mucho interés para la empresa turística **resaltar la exención del patrimonio empresarial** de los empresarios o profesionales personas físicas, cuyo patrimonio afecto a la actividad turística se declara exento de tributación por este impuesto.

3. SUJETOS PASIVOS

Por *obligación personal* son considerados sujetos pasivos las personas físicas residentes en España, que tributan por la totalidad de su patrimonio se halle en España o fuera de ella.

Por *obligación real* son considerados sujetos pasivos las personas físicas no residentes, que tributarán por el patrimonio de que sean titulares y que se encuentre en España.

4. BASE IMPONIBLE

Constituye la base imponible el valor del conjunto de bienes y derechos de contenido económico que se posee como propietario, descontados las cargas y gravámenes que disminuyan su valor así como las deudas y obligaciones personales de las que se deba responder (art. 9 y ss.).

5. DEUDA TRIBUTARIA

La base imponible se reduce en una cantidad que, para los contribuyentes residentes en Canarias y que tributen por obligación personal, es de 120.000 euros y de 400.000 euros para aquellos contribuyentes con una minusvalía igual o superior al 65% (DA vigesimosexta de la Ley 12/2006, de 28 de diciembre, de la Comunidad Autónoma de Canarias, de Presupuestos Generales para 2007).

Así obtenemos la base liquidable a la que se aplica una escala de tipos de gravamen progresivos en función de su montante.

A la cuota íntegra, que surge de la aplicación del tipo de gravamen a la base liquidable, se le aplican algunas deducciones que la disminuyen. A este nuevo importe disminuido se le denomina deuda tributaria, que se ingresa.

VI. EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

1. RÉGIMEN JURÍDICO Y CARACTERÍSTICAS GENERALES

Se **regula** en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y se desarrolla por su Reglamento aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre.

Entre sus **características** destacan su naturaleza de impuesto *directo, subjetivo, instantáneo y progresivo*.

2. HECHO IMPONIBLE

Estamos ante un impuesto que tiene dos modalidades de hecho imponible o, más técnicamente, **dos hechos imponibles distintos**.

El primero, el *impuesto sobre sucesiones*; el segundo, *el impuesto sobre donaciones*. Hechos que, aun siendo diferentes, se pueden estudiar conjuntamente.

Los *supuestos* que se someten a tributación por este impuesto, al margen de ciertas presunciones, son:

- La adquisición de bienes y derechos a título de **herencia o legado** u otro título sucesorio (un **ejemplo** de “otro título sucesorio...” son las cantidades que, el fallecido y en testamento, asigna al *albacea*).
- La adquisición de bienes o derechos por **donación** o por cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e *inter vivos* (un **ejemplo** de “otro negocio jurídico...” es la condonación de deudas).
- La percepción de cantidades **por los beneficiarios de contratos de seguros de vida**, cuando sean personas distintas del contratante del mismo (salvo en los supuestos expresamente regulados en el artículo 6.2, a, de la Ley del IRPF).

El **devengo** se produce, en las adquisiciones *mortis causa*, el día del fallecimiento del causante (persona de la que se hereda, por **ejemplo**). En las adquisiciones por *donación*, el devengo se produce en la fecha del contrato o acto lucrativo. Y, en *ambos casos*, siempre que **no exista alguna limitación** en la adquisición, por ejemplo, por la existencia de una condición que ha de darse necesariamente para que se produzca tal adquisición; en este último caso, el devengo se produce cuando desaparezca la limitación.

Módulo 3

3. EXENCIONES

Destaca, por su importancia para **la empresa turística**, la siguiente:

- *En la adquisición de la empresa individual o del negocio profesional o de participaciones en entidades*: Con determinadas condiciones, reducción del 95% del valor de la misma.

4. SUJETOS PASIVOS

A) Por obligación personal (residentes en España):

- En las adquisiciones *mortis causa*: *los causahabientes*.
- En las adquisiciones por donación y demás transmisiones lucrativas *inter vivos*: *el donatario o el favorecido* por ella.
- En los seguros de vida: *el beneficiario*.

B) Por obligación real (no residentes en España):

- Los que adquieran bienes y derechos situados o fijados en España.

5. BASE IMPONIBLE Y LIQUIDABLE

La **base imponible** está constituida por el valor neto de los bienes y derechos adquiridos por cada sujeto; esto es, el valor real de estos bienes adquiridos minorado por las cargas y deudas deducibles (como por **ejemplo**, minoran el valor real las deudas contraídas por el fallecido, en las adquisiciones *mortis causa*, que consten en documento público o en documento privado que reúna los requisitos del art. 1227 del Código civil, entre otros, art. 12 de la LISD).

Una vez determinada la base imponible siguiendo las reglas anteriores, se deducen ciertas cantidades en las adquisiciones *mortis causa* que varían en función del grado de parentesco entre el causante y los causahabientes, y también la edad y minusvalía de estos últimos (art. 20 de la LISD).

Ejemplo: (DA vigésimo segunda, Ley 12/2006, de Presupuestos Generales para 2007, Canarias).

Grupo I: adquisiciones por descendientes y adoptados menores de veintiún años, 18.500 euros, más 4.600 euros por cada año menos de veintiuno que tenga el causahabiente.

En las adquisiciones por descendientes y adoptados menores de 18 años la reducción será equivalente al 100% del valor de la base imponible, sin que el importe de esta reducción pueda exceder de 1.000.000 de euros.

Grupo II: adquisiciones por descendientes y adoptados de veintiuno o más años, cónyuges, ascendientes y adoptantes: 18.500 euros.

Grupo III: adquisiciones por colaterales de segundo y tercer grado, ascendientes y descendientes por afinidad: 9.300 euros.

Grupo IV: en las adquisiciones por colaterales de cuarto grado, grados más distantes y extraños, no habrá lugar a reducción por razón de parentesco.

2. En las adquisiciones por personas con minusvalía física, psíquica o sensorial, con un grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100 e inferior al 65 por 100, de acuerdo con la normativa general reguladora de la Seguridad Social, se aplicará una reducción de 72.000 euros. Caso de que el grado de discapacidad sea igual o superior al 65 por 100, se aplicará una reducción de 400.000 euros. Estas reducciones se aplicarán además de las que pudieran corresponder en función del grado de parentesco con el causante.

Fruto de las deducciones anteriores surge la **base liquidable**¹⁹, a la que se aplica la tarifa progresiva de la que surge así la **cuota íntegra**.

Ejemplo: (Tarifa del ISD).

Base liquidable	Cuota íntegra	Resto base liquidable	Tipo aplicable
-	-	-	-
Hasta pesetas 0	Pesetas 0	Hasta pesetas 1.330.000	Porcentaje 7,65
1.330.000	101.745	1.329.000	8,50
2.659.000	214.710	1.329.000	9,35
3.988.000	338.972	1.329.000	10,20
5.317.000	474.530	1.329.000	11,05
6.646.000	621.384	1.329.000	11,90
7.975.000	779.535	1.329.000	12,75
9.304.000	948.983	1.329.000	13,60
10.633.000	1.129.727	1.329.000	14,45
11.962.000	1.321.767	1.329.000	15,30
13.291.000	1.525.104	6.635.000	16,15
19.926.000	2.596.657	6.635.000	18,70
26.561.000	3.837.402	13.270.000	21,25
39.831.000	6.657.277	26.520.000	25,50
66.351.000	13.419.877	66.351.000	29,75
132.702.000	33.159.299	en adelante	34,00

¹⁹ En el caso de las donaciones y actos gratuitos *inter vivos*, la base imponible coincide con la liquidable.

A la cuota íntegra se le aplica un *coeficiente multiplicador* que también varía en función del parentesco entre el causante o donante y los adquirentes y el patrimonio preexistente de estos últimos. Finalmente, se admite como única deducción la referida a la doble imposición internacional (art. 23 LISD), surgiendo así la deuda tributaria.

6. GESTIÓN DEL IMPUESTO

Se trata de un impuesto cedido a las Comunidades Autónomas, por lo que la gestión del mismo, en general, se realiza por los órganos correspondientes de la Hacienda de la Comunidad Autónoma de Canarias.

Por otro lado, se trata de un impuesto que puede ser declarado y autoliquidado por el propio contribuyente²⁰ o, en su caso, declarado por el contribuyente y liquidado por la propia administración financiera canaria en el supuesto de las adquisiciones *mortis causa*.

²⁰ Hay comunidades autónomas en las que la autoliquidación es obligatoria para el contribuyente, como por ejemplo, Andalucía, (art. 34.4, LISD). En Canarias, sin embargo, se mantiene como potestativa la autoliquidación por los contribuyentes.

ACTIVIDADES

1. Seleccione de la Orden EHA 804/2007, por la que se desarrolla para el año 2007 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, entre otros, y localice los módulos, signos e índices correspondientes a las distintas actividades turísticas.
2. Distinga, al menos en tres actividades distintas de las seleccionadas con anterioridad, los elementos a tener en cuenta para el cálculo del beneficio tributable de cada actividad seleccionada.
3. Relacione críticamente y comente estos elementos y su incidencia real en el cálculo del beneficio tributable de la actividad mediante este método de determinación de la base imponible.



BIBLIOGRAFÍA

Ferreiro, J. J. y otros (2006). *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial. Sistema Tributario. Los tributos en particular*. Madrid: Marcial Pons.

Martín, J, y otros (2007). *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Madrid: Tecnos.

Ruiz, M. (2002). *Fiscalidad de la Empresa Turística*. Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas, S.A.

EJERCICIOS DE AUTOEVALUACIÓN

1. El IRPF es un impuesto de naturaleza:
 - a) Directa, personal y objetiva.
 - b) Indirecta, personal y subjetiva.
 - c) Directa, personal y subjetiva.

2. Los rendimientos que componen la base imponible del IRPF son:
 - a) Rendimientos del trabajo, del capital y de actividades económicas.
 - b) Rendimientos del trabajo, del capital, de actividades económicas y ganancias y pérdidas patrimoniales.
 - c) Ganancias y pérdidas patrimoniales, rendimientos del trabajo y del capital.

3. La tributación de la empresa turística en el IRPF se realiza, básicamente, mediante la utilización de qué método de determinación de la base imponible:
 - a) El método de estimación directa.
 - b) El método de estimación indirecta.
 - c) El método de estimación objetiva.

4. Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades son:
 - a) Las personas físicas.
 - b) Las personas jurídicas.
 - c) Las comunidades de bienes.

5. Entre los regímenes especiales del Impuesto sobre Sociedades, cuáles destaca por su importancia para la empresa turística:
 - a) El régimen de entidades de tenencia de valores extranjeros.
 - b) El régimen de fusiones, escisiones y aportaciones y el de empresas navieras.
 - c) El régimen de las comunidades titulares de montes vecinales.

6. El Régimen Económico y Fiscal de Canarias destaca por sus importantes incentivos fiscales a la empresa. Podría determinar los incentivos fiscales de este régimen especial más importantes para la empresa turística:
 - a) La exención de las operaciones de telecomunicación.
 - b) La exención de los minoristas del IGIC.
 - c) La deducción por inversiones en Canarias, la RIC y la ZEC.



7. ¿Qué beneficio fiscal de importancia para la empresa turística destacaría en el Impuesto sobre el Patrimonio?
- a) La exención del patrimonio empresarial.
 - b) La exención de los objetos de arte y antigüedades.
 - c) La exención del Patrimonio Histórico.
8. En el Impuesto sobre Sucesiones y donaciones qué beneficios fiscales para la empresa turística, destacaría:
- a) Las reducciones por la adquisición de la empresa.
 - b) Las deducciones de gastos.
 - c) Las deducciones de deudas del causante.

SOLUCIONES A LOS EJERCICIOS DE AUTOEVALUACIÓN

1. c)
2. b)
3. c)
4. b)
5. b)
6. c)
7. a)
8. a)



GLOSARIO DE TÉRMINOS

Naturaleza jurídica del IRPF: es un impuesto directo, personal, subjetivo, progresivo, cedido parcialmente a las comunidades autónomas, que grava la renta de las personas físicas.

División de la renta sometida a gravamen en el IRPF: renta general y renta del ahorro.

Rendimientos que conforman la base imponible en el IRPF: rendimientos del trabajo, rendimientos de capital mobiliario e inmobiliario, **rendimientos de actividades económicas (destaca por su importancia para la empresa turística, especialmente bajo el régimen de estimación objetiva)**, ganancias y pérdidas patrimoniales.

Retenciones en el IRPF: cantidades que los retenedores (los empresarios turísticos, por ejemplo) deducen de algunos rendimientos en el momento de su abono a los trabajadores por cuenta ajena.

Naturaleza jurídica del IS: es un impuesto directo, personal, subjetivo y periódico.

Amortizaciones en el IS: correcciones que disminuyen el resultado contable de la sociedad y resultan muy importantes para la empresa turística dado el rápido deterioro que en esta sufre su inmovilizado.

Deducciones de la cuota en el IS: deducciones de la cuota tributaria muy importantes para la empresa turística. En particular, destacan: la deducción para el fomento de las tecnologías de la información, la deducción por actividades de exportación, la deducción por inversiones en bienes de interés cultural, sistemas de navegación, etc., entre otras.

Deducción por inversiones en Canarias: incentivo fiscal del REF que permite una serie de deducciones sobre las inversiones realizadas en Canarias. Estas deducciones se aplican tanto en el IRPF como en el IS.

Reserva para inversiones en Canarias: incentivo del REF que opera mediante la aplicación de deducciones a las inversiones materializadas a través de esta reserva. Se aplica tanto a sociedades como a personas físicas que desarrollen actividades empresariales y profesionales en Canarias.

Zona Especial Canaria (ZEC): es una zona franca de muy baja tributación para las empresas que se instalen en ella. Se ha creado con la finalidad de promoción del desarrollo económico y social de Canarias.

Exenciones en el IP: es de mucho interés para la empresa turística la exención del patrimonio empresarial, afecto a la actividad, de los empresarios y profesionales personas físicas.

Exenciones en el ISD: por su importancia para la empresa turística destaca, en la adquisición de la empresa individual o del negocio profesional o de participaciones en entidades, la reducción del 95 por ciento del valor de la citada empresa, negocio o participación.



Módulo 4

El Derecho Tributario. Parte Especial. Los Tributos Estatales (II):
La Empresa Turística en la Imposición Indirecta.
Las Tasas Estatales que afectan a la Empresa Turística

PRESENTACIÓN

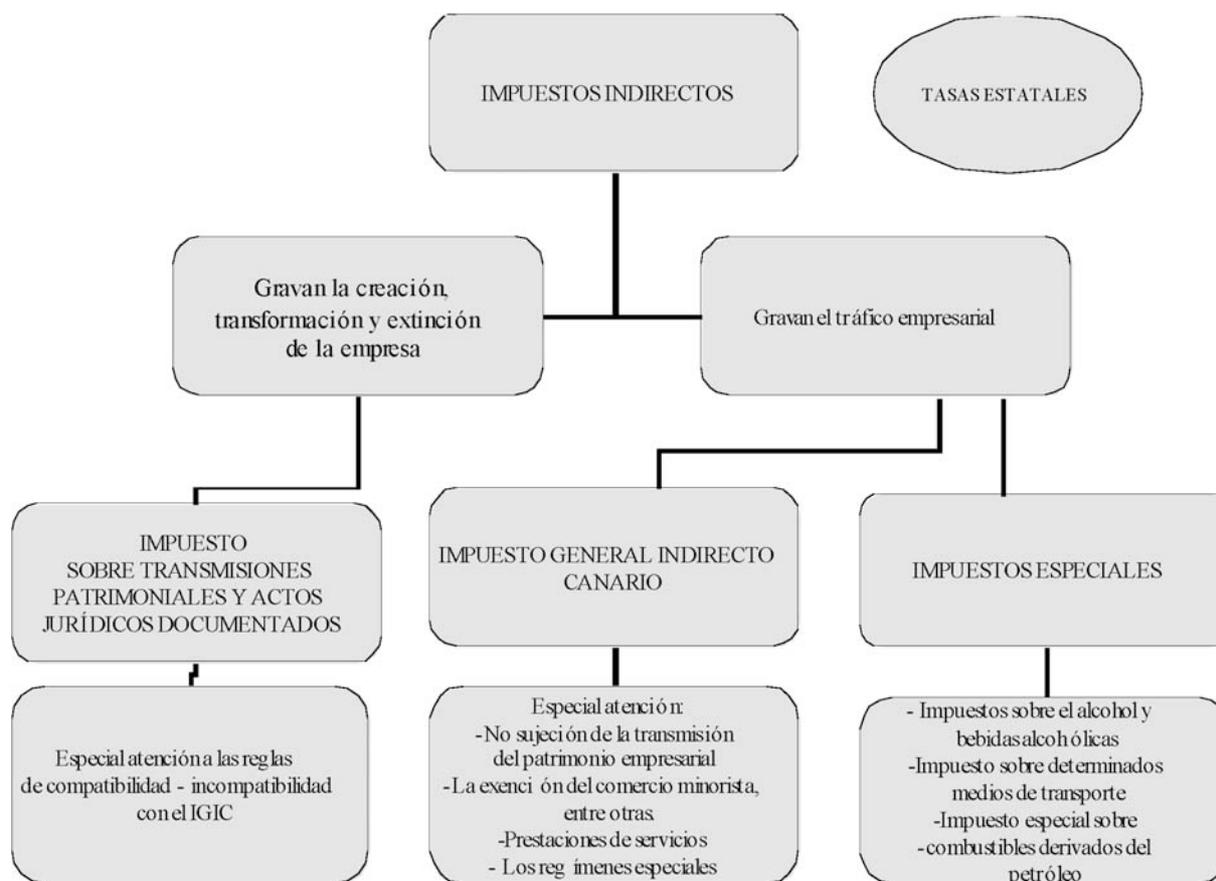
En este módulo se abordan los impuestos indirectos que afectan a la empresa turística, así como las tasas estatales. A diferencia del módulo anterior, en el que se analizaron los impuestos que incidían bien en el patrimonio o bien en el beneficio de la empresa turística, en este se estudia principalmente un grupo de impuestos que, en general, gravan el denominado tráfico turístico, esto es, gravan la actividad turística.

OBJETIVOS

El alumno debe obtener del estudio de este módulo una visión clara tanto de las operaciones que comúnmente se desarrollan en el tráfico turístico como los impuestos que las gravan.



ESQUEMA DE LOS CONTENIDOS



Módulo 4

EXPOSICIÓN DE LOS CONTENIDOS

I. LA IMPOSICIÓN INDIRECTA EN ESPAÑA

Siguiendo con la clasificación de los impuestos en directos e indirectos, a este módulo corresponde el análisis de la imposición indirecta así como de las tasas estatales que afectan a la empresa turística.

Los impuestos que se estudian, por su relación con la empresa turística, son los siguientes:

- El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- El Impuesto General Indirecto Canario.
- Impuestos Especiales:
 - El Impuesto sobre determinados medios de transporte.
 - El Impuesto sobre hidrocarburos.
 - El Impuesto especial sobre las labores del tabaco y sobre las bebidas alcohólicas.

Las tasas que afectan a la actividad turística son:

- Por ocupación o uso del dominio público.
- Por prestaciones de servicios vinculadas al transporte.

II. EL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

1. INTRODUCCIÓN

Bajo una única denominación: *Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, se agrupan tres impuestos diferentes (art. 1 de la Ley):

- Transmisiones Patrimoniales Onerosas
- Operaciones Societarias.
- Actos Jurídicos Documentados.

Estamos, en consecuencia, ante tres impuestos diferentes, cada uno con su propia estructura de tributo: hecho imponible, relación jurídica tributaria, etc., pero también con aspectos comunes a los tres.

Su regulación jurídica se encuentra en el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y en el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

En cuanto a su naturaleza jurídica, se trata de un impuesto *indirecto, real y cedido* a las Comunidades Autónomas.

Para el estudio de estos tres impuestos vamos a analizar, en primer lugar, sus aspectos comunes y, en un segundo lugar, la estructura tributaria de cada uno de ellos.



2. ASPECTOS COMUNES

2.1. Reglas de compatibilidad e incompatibilidad entre los tres impuestos

Uno de los principios generales de nuestro Derecho Tributario es el de *prohibición de la doble tributación*, que viene a significar que por un mismo acto, negocio o hecho económico en general, realizado por un contribuyente, no se puede tributar, a la vez, por dos impuestos distintos.

Pues bien, las reglas de *incompatibilidad* tienen el sentido de impedir, en cumplimiento de este principio general, la doble tributación que se daría si no existieran las mismas.

Por el contrario, y, en general, cuando se establecen *reglas de compatibilidad* lo que se nos está indicando es que no existe doble tributación, por un mismo acto o negocio, y, por tanto, se puede y se debe tributar por los dos impuestos relacionados por esta regla de compatibilidad.

Entre los tres impuestos antes señalados existen las siguientes **reglas** que rigen las relaciones entre ellos:

Regla de incompatibilidad: un mismo acto o negocio no puede estar, simultáneamente, sometido a *Transmisiones Patrimoniales Onerosas* y a *Operaciones Societarias* (art. 2 de la Ley).

Regla de compatibilidad: tanto transmisiones patrimoniales onerosas como operaciones societarias son, cada uno, **compatibles** con *actos jurídicos documentados*.

2.2. Ámbito de aplicación

Se someten a tributación los actos o negocios que, en general, se hayan realizado en España (art. 6 de la Ley).

2.3. Exenciones y demás beneficios fiscales

El artículo 45 recoge los beneficios fiscales aplicables a estos impuestos.

En general, se encuentran exentos los entes públicos así como las entidades sin fines lucrativos (con requisitos), las cajas de ahorros, la Iglesia Católica y demás confesiones religiosas, así como una larga lista de operaciones recogidas en el apartado B) de este artículo 45 de la Ley.

2.4. Gestión del impuesto

El impuesto se gestiona siguiendo el esquema habitual de declaración-liquidación y, especialmente en este impuesto, de comprobación administrativa, particularmente, del valor de los bienes y derechos transmitidos (art. 46 de la Ley).

Como se trata de un impuesto *cedido*, la **gestión tributaria** del mismo, con las competencias que fija la Ley de Cesión, está atribuida a las Comunidades Autónomas.



3. ANÁLISIS DE LOS DISTINTOS IMPUESTOS

3.1. Transmisiones patrimoniales onerosas (TPO)

A) Hecho imponible, exenciones y no sujeción

En primer lugar, están sujetas a tributación por este concepto las transmisiones onerosas por actos *inter vivos* de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas y jurídicas (art. 7.1, A, de la Ley). **Por ejemplo:** la transmisión onerosa de un bien inmueble.

Igualmente, están sujetas al impuesto la constitución de derechos reales y la ampliación de su contenido (con condiciones), préstamos, fianzas, arrendamientos, pensiones y concesiones administrativas²¹, además de los supuestos contemplados en el apartado 2 de este artículo 7.1 de la Ley.

En segundo lugar, hemos de destacar la importante no sujeción para la empresa en general y, en particular, para la **empresa turística**, de todas las operaciones que constituyen el hecho imponible por este concepto de TPO, cuando estén realizadas por empresarios y profesionales y en el ejercicio de su actividad empresarial y profesional (art. 7.1.5 de la Ley del impuesto).

Ahora bien, esta no sujeción tiene dos excepciones: 1) las entregas, arrendamientos y la constitución de derechos reales de uso y disfrute (en este último supuesto, por **ejemplo:** la constitu-

21 Con excepción de las que tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar infraestructuras ferroviarias o inmuebles o instalaciones en puertos y aeropuertos (art. 7.1, B), de la Ley). Esta excepción de tributación por este impuesto hay que relacionarla con la tributación, de estos mismos supuestos, en el IGIC y en el IVA.

ción de un usufructo) de *bienes inmuebles*, cuando estas operaciones estén exentas del IGIC; y 2) la *entrega de inmuebles* incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial cuando, a efectos del IGIC, tal transmisión esté no sujeta a este último impuesto. La **razón es obvia**: se quiere hacer tributar, a toda costa, la transmisión de bienes inmuebles. Por lo que si la transmisión de estos bienes, que inicialmente debe tributar por los impuestos sobre el valor añadido cuando se trate de bienes afectos al patrimonio empresarial, quede exenta o no sujeta, se somete al gravamen del impuesto sobre transmisiones onerosas en aplicación de la excepción que acabamos de estudiar.

B) Sujetos pasivos, base imponible y deuda tributaria

Son *sujetos pasivos*, en general, **los adquirentes** de los bienes y derechos o aquellos en **cuyo favor** se realicen los actos gravados por el impuesto, por **ejemplo**: la constitución de un préstamo.

Constituye *la base imponible* el **valor real** del bien que se transmite (por **ejemplo**: el valor real de la transmisión de un bien inmueble) o del derecho que se constituye o se cede (por **ejemplo**: el valor real de un arrendamiento o de un usufructo). **Se deducen las cargas** que disminuyan el valor real de los bienes o derechos transmitidos, *pero no las deudas* (art.10 de la Ley).

La **deuda tributaria** está compuesta por la cuota tributaria que surge de la aplicación a la base imponible del tipo de gravamen que corresponda.

3.2. El Impuesto sobre Operaciones Societarias (OS)

A) Hecho imponible y no sujeción

Están sujetas las siguientes operaciones (art. 19 de la Ley):

- La constitución, aumento y disminución de capital, la fusión, escisión y disolución de sociedades.

Este primer grupo de operaciones sujetas a este impuesto resulta de mucho interés para **la empresa turística** que *se constituye con forma societaria*, pues esta constitución, esto es, la creación de la sociedad, va a tributar por este impuesto. *Pero todo lo que acabamos de mencionar también le es de aplicación* a las **comunidades de bienes** (cuando ejerzan una actividad empresarial) y a **la copropiedad de buques**, entre otros, pues estas dos comunidades, y a los solos efectos de este impuesto, están equiparadas a las sociedades (art. 22 de la Ley).

Por otro lado, la incidencia de las *operaciones de fusión* en el **sector turístico** es muy importante, por lo que es de sumo interés retener que estas operaciones también son gravadas por este impuesto, tal y como acabamos de ver en este primer punto de las operaciones sujetas. Sin perjuicio de la posible aplicación de la *exención* de tributación por el Impuesto sobre Transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados de las **fusiones a que se refiere el artículo 97 y ss., de la LIS**.

- Las aportaciones que efectúen los socios para reponer pérdidas sociales.
- El traslado a España de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad, cuando se traslade desde un país no perteneciente a la UE o, si es un país de la Unión, que no hubiese tributado en ese país por un impuesto similar al que estamos estudiando.

Obviamente, estas operaciones de traslado tienen también mucha importancia para **la empresa turística**, por su frecuencia.

Por el contrario, *no están sujetas* las operaciones de ampliación de capital con cargo a la reserva constituida, exclusivamente, por prima de emisión de acciones.

B) Sujetos pasivos, base imponible y deuda tributaria

Son *sujetos pasivos* (art. 23 de la Ley), en la constitución, aumento de capital, fusión, escisión, traslado de sede y aportaciones de socios: *la sociedad*; y en la disolución y reducción de capital: *los socios, copropietarios, comuneros o partícipes*.

La *base imponible* es (art. 25 de la Ley), en general, en la *constitución y aumento del capital de sociedades que limiten la responsabilidad de los socios* (por **ejemplo**: sociedades de responsabilidad limitada) coincide con el importe nominal del capital. En los supuestos de *traslado de sede de dirección efectivo o de domicilio social*, la base imponible es el *haber líquido* de la sociedad que se traslada, fijado en el día en que se adopte el acuerdo. En los supuestos de *escisión y fusión* la base imponible se fijará atendiendo a la cifra de capital social del nuevo ente creado, en el caso de fusiones, o al aumento del capital de la sociedad absorbente en el resto.

Finalmente, la *deuda tributaria* (art. 26 de la Ley) está compuesta por la cuota que se obtiene aplicando a la base imponible el tipo de gravamen que es del 1 por cien.

3.3. El Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados

Las operaciones sujetas a este impuesto son, en general, la formalización de determinados documentos notariales, mercantiles y administrativos (art. 27 y ss., de la Ley).



III. EL IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO

1. INTRODUCCIÓN

Como es conocido, Canarias, por sus singularidades territoriales, tiene reconocido un **régimen económico y fiscal especial (REF)**.

Este reconocimiento parte de la Constitución Española de 1978 y se fundamenta, en particular, en la **Disposición Adicional 3ª** y en el **artículo 138.1** de nuestra Carta Magna.

Uno de los pilares básicos de este régimen especial lo constituyen *los impuestos propios* del REF, siendo el más importante el **Impuesto General Indirecto Canario (IGIC)**.

El IGIC *es un impuesto sobre el valor añadido* (IVA). Por lo que la primera consecuencia es que *se trata de un IVA pero con peculiaridades propias* (por ejemplo: la exención de las ventas minoristas al consumo, que no existe en el IVA peninsular). La segunda, que *se aplica, exclusivamente, en el ámbito territorial canario*.

Se encuentra **regulado** en la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias y su Reglamento Estatal de desarrollo, aprobado mediante Real Decreto 2538/1994, de 29 de diciembre, entre otras. Es de destacar también, el Reglamento de Facturación aprobado mediante Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre.

En su naturaleza jurídica destaca su carácter de impuesto *indirecto, real, objetivo, instantáneo pero de liquidación periódica, cedido, sobre el valor añadido y plurifásico proporcional*.

Veamos cada una de estas características separadamente:

El IGIC es un impuesto *indirecto* porque grava la manifestación de riqueza en un momento distinto a su obtención y posterior a esta. Ese momento es el del gasto.

El IGIC es un impuesto *real*, porque la manifestación de riqueza que se somete al impuesto no se relaciona, al menos directamente, con la persona.

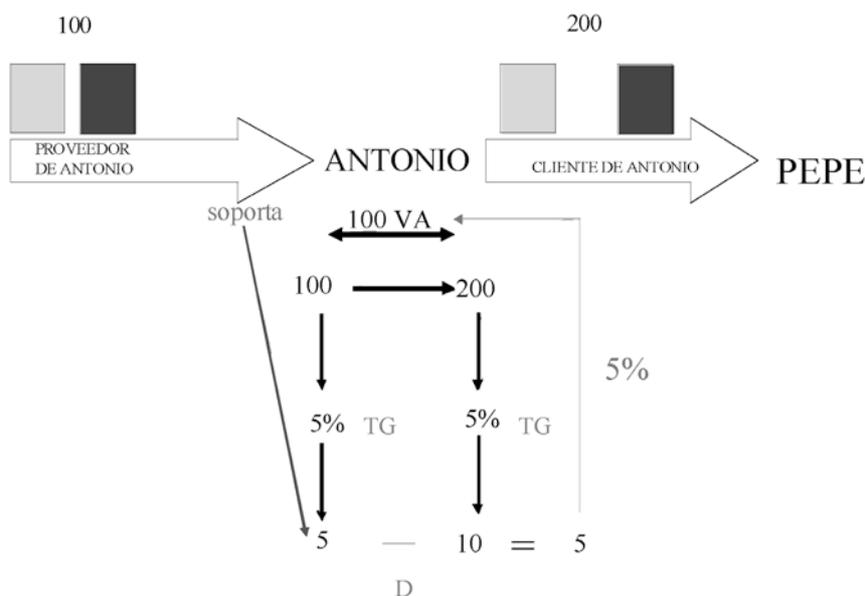
El IGIC es *objetivo*, porque a la hora de establecer la normas que nos van a indicar cómo se va a gravar la riqueza del sujeto que ha realizado el hecho imponible, y con cuánto ha de contribuir, no se tienen en cuenta sus circunstancias personales y familiares.

El IGIC es un impuesto *instantáneo*, pues sus hechos imponibles están constituidos por operaciones que no necesitan más que un “instante” para realizarse. **Ejemplo:** la venta de un bien o la prestación de cualquier servicio. No obstante, la liquidación del impuesto se realiza por períodos, en general de tres meses. Por esta razón decimos que el IGIC es un impuesto *instantáneo pero de liquidación periódica*.

El IGIC es un impuesto *cedido a la comunidad autónoma de canarias*, quien tiene atribuida, como competencia propia derivada de su régimen especial, la gestión del impuesto y el derecho a lo obtenido de su recaudación, al margen de que el importe de esta recaudación se distribuya, también por derecho propio, entre los Cabildos y los Ayuntamientos del Archipiélago Canario (artículo 64 de la LIGIC).

El IGIC es un impuesto *sobre el valor añadido*, pues grava ese valor, es decir: grava la cantidad que resulte de la diferencia entre lo pagado por el empresario o profesional en sus compras de bienes y servicios y el valor de las ventas o transferencias que realice con sus productos en la larga cadena de producción, distribución y venta.

El siguiente **cuadro explica** este concepto de gravamen del valor añadido:

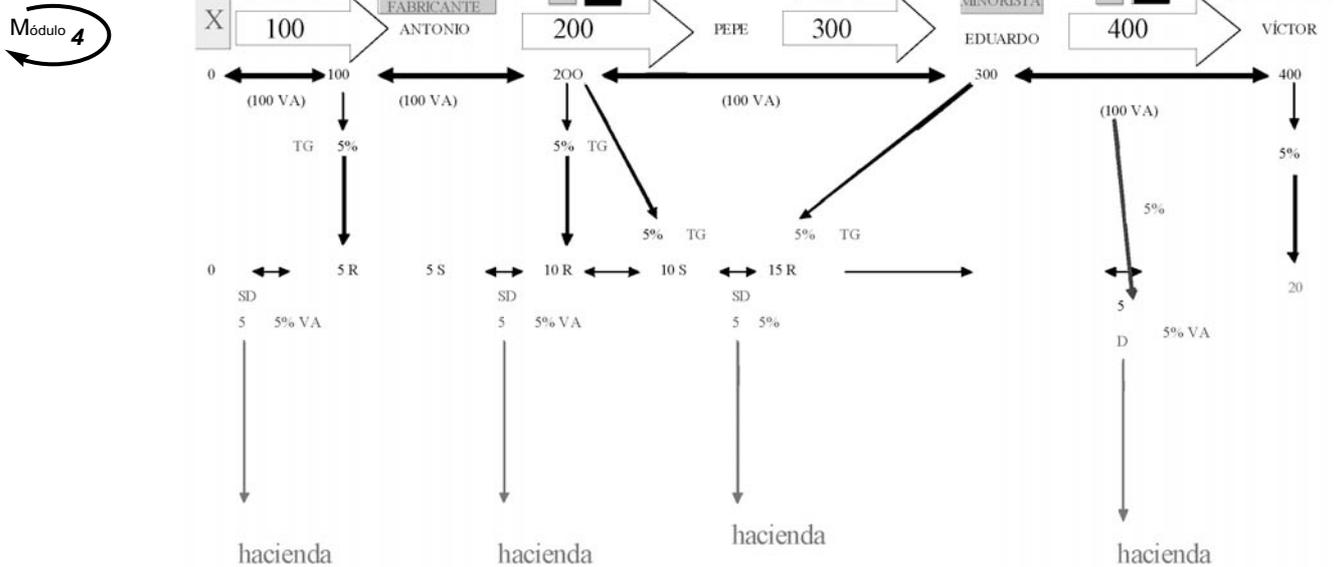


En este ejemplo podemos observar cómo un proveedor cualquiera vende productos a Antonio y, en la venta, este proveedor le cobra a Antonio no solo el precio del producto vendido, que es de 100, sino también el IGIC correspondiente a esta venta, que es de 5 (5% de 100). Este Igitc pagado por Antonio tiene la calificación de Igitc soportado. Posteriormente, vemos que Antonio

vende unos productos a Pepe por 200 y también le carga el Igc correspondiente a esta venta que es de 10 (5% de 200). Este Igc que obtiene Antonio de Pepe se califica para Antonio de Igc devengado (por repercusión directa a Pepe) por su operación de venta. Ahora Antonio tiene dos Igc's: uno soportado y otro devengado que, en general, podrá deducir restando el devengado del soportado, liberándose así del igic soportado, y procediendo a ingresar en la Hacienda canaria el saldo restante que es de 5. Pero si observamos bien el ejemplo, este saldo de 5 es el 5% de la diferencia entre lo que le costó a Antonio la compra de los productos a su proveedor y el importe de la venta a Pepe, que es de 100. Pues bien, estos 100 representan el Valor Añadido de la operación de Antonio, y el ingreso de 5 de este en Hacienda el gravamen del IGIC de la operación de venta de Antonio. Por eso decimos que el IGIC grava el valor añadido de cada operación en el tráfico empresarial y profesional de bienes y servicios.

Finalmente, el IGIC es un impuesto *multifásico proporcional* porque grava todas y cada una de las fases por las que un bien o un servicio pasa hasta llegar al consumidor (multifásico) y, además, es *proporcional* porque en cada una de esas fases el gravamen es proporcional al aumento de valor del bien en cada una de ellas: **el valor añadido**.

Un **esquema** completo del funcionamiento del IGIC aclarará estos conceptos:



En el esquema anterior podemos observar el procedimiento completo de gravamen de un impuesto sobre el valor añadido.

En este ejemplo, más completo que el anterior sobre el valor añadido, se puede observar cómo el gravamen del valor añadido finaliza cuando el bien o servicio llega al consumidor; sujeto al que la Ley obliga a pagar definitivamente el tributo y sin que tenga derecho a deducción alguna, al contrario del derecho de deducción atribuido a los empresarios y profesionales.

Este esquema, que es válido para los impuestos sobre el valor añadido, no lo es del todo para el Igc porque es este impuesto, como veremos al estudiar las exenciones, **la fase de venta mino-**

rista al consumo está exenta de tributación, en aplicación de la franquicia fiscal sobre el consumo existente en nuestro ámbito territorial canario.

El *ámbito espacial* en el que se aplica el impuesto coincide con el territorio de las islas Canarias: el espacio terrestre, su mar territorial hasta el límite de las doce millas náuticas y el espacio aéreo correspondiente a los dos anteriores (art. 3 de la LIGIC).

Esta delimitación territorial y en relación con la aplicación del IGIC tiene unos **efectos** muy importantes de los que conviene destacar algunos:

Por un lado, y como uno de los hechos imponibles del impuesto es la importación de bienes, cuando un bien entre en territorio canario la operación se va a calificar de importación. Igualmente, cuando un bien salga de este territorio, con motivo de una venta, esa “salida definitiva” se va a considerar una exportación.

Por otro, los buques y aeronaves dejan de estar en el interior del territorio a partir del límite de las doce millas náuticas.

Finalmente, a todas las operaciones sujetas que estén “conectadas” con el territorio canario y con otros: resto de España, países de la UE u otros, habrá que aplicarles las *reglas de localización* para fijar la operación a un solo territorio que, si es el canario, tendrá la consecuencia, en su caso, del gravamen del IGIC.

2. HECHOS IMPONIBLES

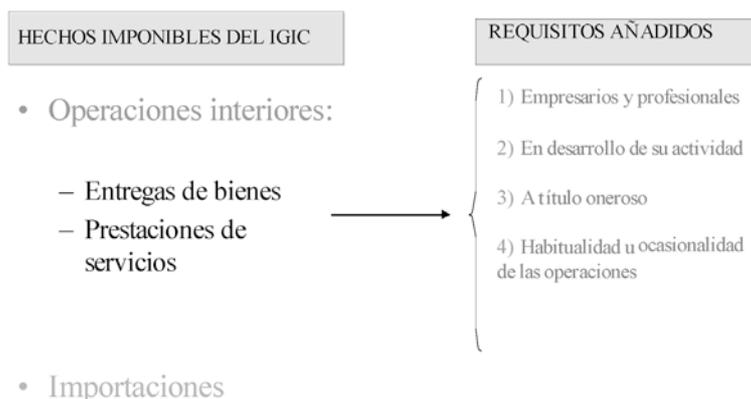
2.1. Delimitación y características

El IGIC se configura con **tres hechos imponibles**. Estos tres hechos son: las **entregas de bienes**, las **prestaciones de servicios** y las **importaciones**.

Desde esta perspectiva, el IGIC se configura como un impuesto con **presupuesto de hecho múltiple** (Clavijo), pues en definitiva, cada uno de sus hechos imponibles se inserta en la estructura del tributo, y todos conforman al impuesto como una unidad y así hay que estudiarla.

De estos tres hechos imponibles dos se califican de hechos que recaen sobre *operaciones interiores* (entregas de bienes y prestaciones de servicios) y necesitan, además del hecho de entregar o prestar un servicio, **unas características añadidas** que estudiamos seguidamente. Sin embargo, para el tercer hecho imponible: *las importaciones*, **no hay requisitos añadidos**, por lo que el hecho de la importación basta para generar el nacimiento de la obligación tributaria.

Veamos un **cuadro explicativo** donde se aclara esta cuestión:



Veamos estos requisitos “añadidos” de las operaciones interiores detenidamente:

A) Que las entregas de bienes y prestaciones de servicios sean realizadas por empresarios y profesionales en desarrollo de su actividad

Unimos en este primer apartado estas dos características porque la una no se entiende sin la otra. Es decir: *si estamos ante un empresario o profesional es porque este realiza una actividad empresarial o profesional. Y al revés, quien realice una actividad empresarial o profesional es considerado empresario o profesional.*

Pues bien, para que la entrega de bienes o la prestación de servicios hagan nacer para quien la realice una obligación de pago es necesario que el realizador del hecho tenga la *condición de empresario o profesional.*

No es difícil identificar a un *empresario o un profesional, típico*, sea éste persona física o persona jurídica. Y así nos lo recuerda el artículo 5.1 de la Ley del Impuesto.

No obstante en el IGIC, junto con estos empresarios y profesionales típicos también tienen esta consideración *los entes públicos*, en la medida que realicen actividades empresariales. Por **ejemplo**, la administración del Estado, la administración de la Comunidad Autónoma, la correspondiente de las Corporaciones Locales: Ayuntamientos y Cabildos, los organismos de la Seguridad Social, universidades, etc. *También la pueden tener*, por poner algunos ejemplos, los colegios profesionales, los partidos políticos, entre otros; las asociaciones, fundaciones, entidades eclesiásticas, etc. *Pero, también tienen la condición de empresarios y profesionales*, en la medida que realicen actividades de esta naturaleza, las comunidades de bienes, las herencias yacentes, las sociedades civiles y cualquier otro ente sin personalidad.

La Ley del IGIC no se contenta con este nutrido grupo de empresarios y profesionales, pues junto a ellos señala otros que también van a tener esta consideración. Son los siguientes:

- *Los arrendadores de bienes* y quienes constituyan, amplíen o transmitan derechos reales de goce y disfrute sobre bienes inmuebles (por **ejemplo**, en este último supuesto, el que constituya un usufructo sobre un inmueble).
- *Los urbanizadores de terrenos y los promotores, constructores o rehabilitadores de edificaciones*, con la finalidad, en general, de realizar operaciones económicas con ellos: venderlos o cederlos.

B) Con carácter oneroso

Las operaciones no sólo han de ser realizadas por empresarios y profesionales y en el ámbito de su actividad, sino que también han de ser onerosas. Esto es: con contraprestación o precio, como ocurre en, general, en las transferencias de bienes y servicios entre empresarios y profesionales (artículo 4.1 de la ley).

Esta idea de contraprestación es congruente con un impuesto que recaee sobre el valor añadido, pues este valor sólo se genera, en la normalidad de los supuestos, en las distintas transacciones entre empresarios y profesionales y en la larga cadena de producción, distribución y venta de bienes y servicios.

En consecuencia, y en congruencia con estas ideas, la norma señala como no sujetas las operaciones gratuitas o sin contraprestación: pues no generan valor añadido. Pero es más, tampoco podemos hablar de empresario o profesional cuando su actividad es, exclusivamente, de carácter gratuito (art. 5.2.1.º, LIGIC).

C) Requisitos de habitualidad y ocasionalidad

Estos requisitos no se refieren tanto a la operación concreta, en sí misma considerada, cuanto a la propia actividad.

Efectivamente, para que la sujeción al IGIC se produzca es necesario que el empresario y profesional realice su actividad de forma habitual. De ahí que una actividad empresarial o profesional “ocasional” no tiene efectos en este impuesto.

Ahora bien, si esta habitualidad u ocasionalidad se refiere a las **operaciones concretas**, aquí sí que podemos afirmar que en el IGIC quedan sujetas al impuesto todas las operaciones de la actividad empresarial o profesional, sean éstas habituales u ocasionales.

2.2. Descripción de los hechos imposables

El primero de los hechos imposables del Igic es el de *Entrega de Bienes*.

La LIGIC nos ofrece un *concepto general* y unos *supuestos particulares* que configuran este hecho imponible del impuesto.

El **concepto general** define la entrega de bienes como “*La transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales*”, (art. 6.1, primer párrafo, LIGIC).

Resulta de suma importancia comprender bien este concepto general, pues de ello depende que entendamos el propio impuesto.

La entrega de un bien se puede, **casi**, identificar con el contrato de compraventa. Y es cierto que la inmensa mayoría de las entregas de bienes se realizan a través de este tipo contractual, tan habitual.

Ahora bien, la norma que contiene el concepto general transcrito no se refiere a la compraventa sino que habla de *transmisión del poder de disposición* como fórmula que produce una entrega en el IGIC.

Por tanto, junto con la compraventa hay otras muchas operaciones que producen una entrega de bienes. Por **ejemplo**: la expropiación forzosa de un terreno afecto al patrimonio empresarial de un sujeto, las entregas de bienes en las operaciones de comisión, en las que el empresario (comitente) que *entrega* al comisionista un bien con el encargo de su venta a un tercero no necesita venderle el bien al comisionista para que no obstante se produzca una entrega de bienes en el IGIC; entre otros.

La **clave** del cabal entendimiento de ese concepto está en que en el IGIC se ha escogido como entrega de bienes *la transmisión del poder de disposición*. En consecuencia, si en la operación empresarial o profesional de que se trate, se está transmitiendo ese poder, entonces estaremos ante una entrega de bienes sujeta al impuesto.

¿Qué es *la transmisión del poder de disposición*?, pues siguiendo la doctrina civil, se trata de la transmisión del derecho de vender un bien. Por lo tanto, si un empresario transmite a otro el poder de vender un bien, se considera una entrega de bienes sujeta al impuesto.

Dijimos al comienzo de este epígrafe que la entrega de bienes también tenía, además de este concepto general, **unos supuestos particulares**. Estos supuestos particulares se recogen en el artículo 6.2 LIGIC y lo importante para este concepto que estamos analizando es que en todos **se transmite el poder de disposición**. **Consecuencia**: en cualquier operación entre empresarios y

profesionales donde se transmita el poder de disposición sobre un bien corporal, estaremos ante una entrega de bienes.

El segundo de los hechos imposables es la *Prestación de Servicios*.

Al igual que con las entregas de bienes, en las prestaciones de servicios hay un *concepto general y unos supuestos particulares*.

El concepto general define este hecho imponible por diferencia entre las entregas de bienes y las importaciones (art. 7.1 LIGIC). *En consecuencia*: todo lo que no sea entrega o importación será prestación de servicios.

No obstante esta “mala” definición de hecho imponible, se puede construir un concepto sobre las siguientes ideas:

- *Si la operación entre empresarios y profesionales se refiere a bienes corporales*, cuando estos bienes se cedan sin transmitir el poder de disposición estaremos ante una prestación de servicios. **Ejemplo**: el arrendamiento de un inmueble. En este ejemplo podemos observar cómo del bien se cede solo su uso y disfrute por un tiempo.
- *Si la operación se refiere a prestaciones de hacer puras*: por **ejemplo** los servicios de cualquier profesional, o de no hacer: por ejemplo abstenerse de hacer algo como estipulación en un contrato; o los servicios de un empresario de hostelería; en estos casos estamos claramente ante prestaciones de servicios.

También este concepto de prestaciones de servicios se completa con un buen número de **supuestos particulares** que recoge el artículo 7.2 de la LIGIC, y que se pueden reconducir, en general, a las ideas antes expuestas.

Hemos de destacar, que bajo este hecho imponible tributarán **las operaciones turísticas** como prestaciones de servicios que son. De ahí que, entre los *supuestos particulares*, la Ley del impuesto contenga diversos apartados bajo los que se comprenden prestaciones típicas de naturaleza turística. Estos apartados son:

- *El ejercicio independiente de una profesión arte u oficio (apartado 1.º, del art. 7.2)*: bajo el que tributarán las prestaciones de servicios de cualesquiera profesionales turísticos que realicen su trabajo sin dependencia laboral de ninguna empresa, *por ejemplo*: **los guías turísticos** que tengan la condición de profesionales independientes.
- *Los transportes (apartado 8.º, del art. 7.2)*: que se encuentran sujetos al impuesto (aunque veremos en las exenciones como, en su mayor parte, quedan exentos). Y, por otro lado, también se pueden encajar en este supuesto los arrendamientos de vehículos por agencias de alquiler de vehículos.
- *Los servicios de hostelería, restaurante o acampamento y las ventas de bebidas o alimentos para su consumo inmediato en el mismo lugar (apartado 9.º, del art. 7.2)*: bajo este importante apartado se recoge la sujeción de buena parte de las operaciones turísticas prestadas por hoteles, hostales, pensiones, restaurantes, bares, cafeterías, entre otras.
- *La explotación de ferias y exposiciones (apartado 14.º, del art. 7.2)*: en este apartado se encuadran todas las ferias turísticas en las que, al margen de que se organizan por sujetos determinados que prestan una serie de servicios muy variados a las empresas participantes (alquiler de espacios para situar los stands, mobiliario, etc.), y también a los visitantes (teléfono, cafetería, bancos, etc.); las propias empresas turísticas que acuden a estas ferias prestan también sus propios ser-

vicios (unas veces de forma gratuita, como por ejemplo la entrega de publicidad o la entrega de muestras gratuitas; otras con precio, como la venta de determinados productos).

- *Las operaciones de mediación y las de agencia o comisión cuando el agente o comisionista actúe en nombre ajeno (apartado 15.º, del art. 7.2):* entre las que destacan las prestaciones de servicios que realizan, por ejemplo, las agencias de viaje. Y todo al margen del régimen especial de agencias de viaje al que aludiremos más adelante cuando hablemos de los regímenes especiales del IGIC.
- Finalmente hemos de mencionar, aunque no se recoja como tal supuesto particular por el artículo 7.2 de la Ley del impuesto, la prestación de servicios a través del denominado *comercio electrónico*. Estas prestaciones de servicios no plantean más que la especialidad de ser prestados a través de la red Internet (Ejemplo: la adquisición de unos billetes de avión a través de la página web de la empresa Iberia).

El tercero de los hechos imposables es la importación de bienes.

Su **concepto general** se recoge en el artículo 8.1 de la LIGIC, definiéndose como *la entrada de bienes en las islas Canarias procedentes, bien del resto de nuestro país u otros países de la UE, o bien de terceros países.*

2.3. No sujeción y exenciones

2.3.1. No sujeción

En este epígrafe nos vamos a limitar a señalar los supuestos no sujetos que describe la Ley del impuesto, **destacando con algún comentario los más importantes para la empresa turística.**

Los supuestos de no sujeción se recogen en el artículo 9 de la LIGIC y son los siguientes:

- Transmisión del patrimonio empresarial y profesional (art. 9.1.º de la LIGIC)

Esta no sujeción, la transmisión del patrimonio empresarial, resulta de mucho interés para **la empresa turística**. Cuando se trata de una transmisión onerosa, esto es, por precio o si se quiere con contraprestación, encontramos varios supuestos: el primero, *la transmisión de todo el patrimonio empresarial o profesional a un solo adquirente*. Sería el caso de un empresario que vende todo su patrimonio empresarial a otro empresario que va a seguir con la explotación del negocio. Esta transmisión queda no sujeta al impuesto. Sin embargo, si en dicha transmisión existen bienes inmuebles, estos bienes en particular sí quedarán sujetos pero a Transmisiones patrimoniales onerosas y el contribuyente, en este caso, es el adquirente. El segundo supuesto es *la transmisión de todo el patrimonio empresarial o profesional o de una o varias ramas autónomas de la actividad en virtud de operaciones de fusión escisión o aportación, definidas en el artículo 83 de la LIS*: se trata de todo el patrimonio empresarial, o de una parte o de una o varias ramas autónomas (ramas autónomas: secciones de la empresa con actividad propia), en virtud de las operaciones de fusión, etc., antes señaladas.

Cuando se trata de una transmisión lucrativa, gratuita, por causa del fallecimiento del titular del patrimonio (*mortis causa*), también quedará dicha transmisión no sujeta si la totalidad del patrimonio empresarial o profesional o parte del mismo, se transmite a uno o a varios adquirente con la única condición de que continúen en el ejercicio de la misma actividad.

- Las entregas de dinero a título de contraprestación o pago (art. 9.2 de la LIGIC).
- Los servicios prestados por personas en régimen funcional o laboral o en cooperativas de trabajo asociado (art. 9.3 de la LIGIC).



- El autoconsumo (art. 9.4,5,6 y 7, de la LIGIC).
- Las entregas de bienes y las prestaciones de servicios sin contraprestación (art. 9.8 de la LIGIC).

En este apartado, por su interés **para la empresa turística**, es importante señalar la no sujeción de las *entregas de impresos de carácter publicitario y de objetos sin contraprestación* con motivo de una promoción turística.

- Las entregas o prestaciones realizadas por entes públicos (art. 9.9 de la LIGIC).

En esta no sujeción hay que incluir, **por su importancia para la empresa turística**, a las **oficinas de turismo**, siempre que tales servicios no se presten por medio de empresa.

- Las concesiones y autorizaciones administrativas (art. 9.10 de la LIGIC).

En esta última no sujeción conviene destacar, por su importancia para **la empresa turística**, que la no sujeción no ampara las concesiones y autorizaciones para utilizar infraestructuras ferroviarias, inmuebles o instalaciones en puertos y aeropuertos. Lo que supone que en estos casos tal concesión o autorización estén plenamente sujetas.

2.3.2. Exenciones

Las exenciones en el IGIC son muchas y complejas, por lo que hacer una descripción de las mismas excede, con mucho, los objetivos de este manual. En consecuencia, vamos a describir, muy sucintamente, una clasificación general de las mismas, remitiendo al alumno interesado en este apartado a los preceptos de la Ley que acompaña a esta clasificación.

No obstante, y antes de pasar a esta clasificación general de las exenciones del IGIC, **es muy importante** abordar *el significado de la exención en este impuesto* así como *sus efectos* en el funcionamiento general del mismo.

La exención en el IGIC, al igual que en el IVA, no supone, en la mayoría de los casos un auténtico beneficio fiscal (ahorro del impuesto) como sí ocurre en otros impuestos como, por ejemplo, en el IRPF.

Uno de los **objetivos principales** del IGIC es la *neutralidad impositiva* para los empresarios y profesionales que venden productos o prestan servicios. Esta neutralidad se traduce en un mecanismo, que vimos al comienzo del estudio de este impuesto en dos ejemplos del proceso de producción-distribución y venta de bienes y servicios. En este proceso pudimos observar cómo los empresarios y profesionales soportan cuotas de igic en sus compras de bienes y servicios y, a su vez, repercuten (devengan) cuotas de igic cuando venden sus productos o prestan sus propios servicios a otros empresarios y profesionales.

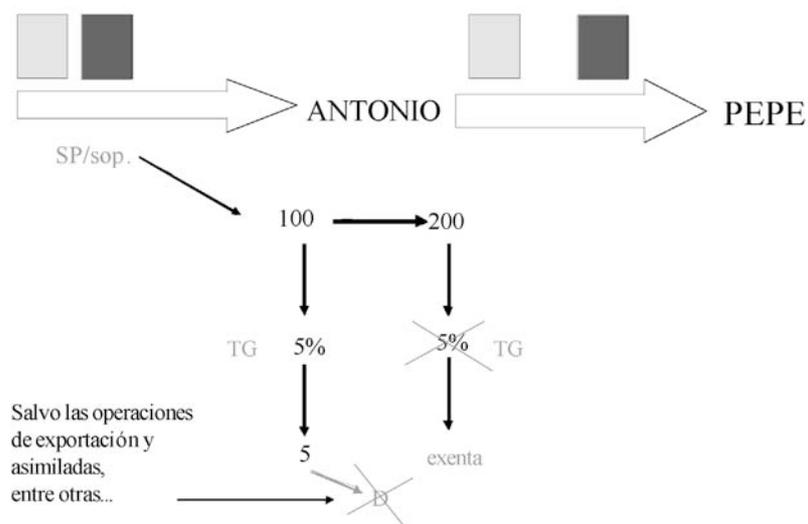
Así, el empresario o profesional sometido a este impuesto se encuentra con cuotas de igic que ha soportado (pagado) en sus compras y cuotas de igic que ha obtenido (ingresado) en sus ventas a otros empresarios y profesionales por repercusión.

Pues bien, para conseguir esta neutralidad impositiva a la que nos referíamos más atrás, existe en este tipo de impuestos el **derecho a la deducción**. Este derecho permite al empresario restar de sus igics obtenidos por repercusión los igics soportados, ingresando el saldo restante en Hacienda.

Ahora sí se pueden comprender los *efectos* de la exención tributaria en este impuesto:

El primero de estos efectos es que, **si la operación está exenta no hay repercusión**. Pero además, *el segundo*, **si no hay repercusión, se pierde el derecho a la deducción**²². **Consecuencia:** el empresario o profesional *va a estar exento respecto de sus ventas de bienes o servicios, pero no respecto de sus adquisiciones*.

Con este esquema se comprenderá mejor esta idea:



El tercero de los efectos: podemos encontrar a un mismo empresario que, por su actividad, esté a la vez exento y plenamente sujeto. Esto ocurrirá cuando en el ejercicio de una misma actividad, por ejemplo, la de arrendamiento de bienes inmuebles, unas operaciones estén exentas y otras plenamente sujetas (en el ejemplo citado están exentos los arrendamientos de viviendas y, por el contrario, plenamente sujetos los arrendamientos de locales de negocio). Esto da lugar a la aplicación de una regla, *la regla de prorrata*, que permite delimitar del total de mis igics soportados la parte que puedo deducir por mis operaciones plenamente sujetas, pues las exentas no dan derecho a deducción.

Finalmente, la CLASIFICACIÓN GENERAL de las exenciones a que aludimos al comienzo:

- Operaciones interiores: entregas de bienes y prestaciones de servicios (art. 10, LIGIC).

En este apartado son exenciones destacables las que corresponden a la venta minorista (art. 10.1.27, LIGIC) y la correspondiente a los empresarios personas físicas que no alcancen un determinado volumen de operaciones (art. 10.1.28, LIGIC); y todo en cumplimiento de la franquicia fiscal sobre el consumo, uno de los “pilares” sobre los que se sustenta el REF.

También resulta **de interés para la empresa turística** resaltar la **exención** del transporte, tanto en el interior de Canarias como con destino a la Península o al extranjero, marítimo o aéreo, de viajeros y sus equipajes y también de mercancías (arts. 12.11, 11.5 y 27.1.1º, q, LIGIC). Sin embargo, los transportes terrestres en el interior del territorio canario están sujetos al 2 por 100 (Anexo I, 2.1.º, LIGIC).

²² Salvo ciertas operaciones como las de exportación y asimiladas (arts. 11, 12 y 13, apartados 1 y 2, de la LIGIC), entre otras.

- Operaciones de exportación y asimiladas (arts. 11 y 12, LIGIC).

Por su importancia para la **empresa turística** resulta de interés señalar la exención de las entregas de bienes a personas no establecidas en Canarias, que viajan a las islas para adquirir bienes con la finalidad de exportación de estos bienes a sus países de origen. El supuesto recoge el caso de los *comerciantes africanos que llegan a las islas con motivo de una expedición comercial*, para adquirir bienes que luego venderán en los mercados de sus países de residencia (art 11.2, primer párrafo de la LIGIC).

Igualmente es importante señalar la exención de las entregas de bienes a *viajeros* residentes fuera de las islas Canarias (art. 11.2, segundo párrafo, de la LIGIC).

- Exenciones relativas a las áreas arancelarias exentas (art. 13, LIGIC).
- Exenciones de las operaciones de importación (art. 14, LIGIC).

También por su importancia para la **empresa turística** es de destacar la exención de las importaciones de **impresos de carácter publicitario como catálogos, listas de precios, folletos comerciales (art. 14.17.º de la LIGIC)**; la importación de **objetos de carácter publicitario sin valor comercial remitidos gratuitamente por proveedores**; así como **determinados bienes destinados a exposiciones o manifestaciones (art. 14.18.º, de la LIGIC)**.

3. LUGAR DE REALIZACIÓN DE LAS OPERACIONES

Con el término “lugar de realización” se comprenden una serie de reglas, ciertamente muy complejas, que tienen como **finalidad** fijar las operaciones de entrega de bienes y de prestación de servicios a un territorio cuando estas operaciones estén “conectadas” con dos o más territorios. Por **ejemplo**: operaciones de entrega de bienes realizadas por un empresario establecido en Canarias con otro establecido en la Península.

Es muy importante fijar la operación a uno de estos dos territorios porque de ello depende el impuesto aplicable: si se fija al territorio canario la operación estará sujeta al Igc, si se fija al territorio peninsular la operación estará sujeta al Iva.

Estas reglas se refieren tanto al hecho imponible entrega de bienes como al hecho imponible prestación de servicios²³ y, en ambos casos, disponen de una regla general y otras especiales. En nuestro caso vamos a analizar la regla de general de ambos hechos imposables.

La **regla general de localización de las entregas de bienes** se recoge en el artículo 16.1 de la LIGIC, y dispone: “Las entregas de bienes se entenderán realizadas donde éstos se pongan a disposición del adquirente”.

Consecuencia: la operación de entrega de bienes se fija al territorio en el que el empresario que entrega los pone a disposición del empresario que adquiere. Si el lugar de la puesta a disposición es el territorio canario, esta operación de entrega estará sujeta al Igc.

Ejemplo: Un fabricante establecido en Arucas vende una partida de zapatos a un comerciante establecido en Granada. El fabricante canario pone a disposición los zapatos en su almacén de Las Palmas.

²³ El hecho imponible importación, lógicamente, no necesita regla de localización, pues este hecho no conecta más que con un territorio: el de entrada de los bienes importados.

En este ejemplo la operación se localiza en *el lugar de la puesta a disposición* de los bienes, que es Las Palmas y, por tanto, estará sujeta al Igit. No obstante, como se trata de una *exportación*, que está exenta en aplicación del artículo 11 de la LIGIC, el vendedor no repercutirá el impuesto y tampoco, en este caso excepcional, perderá el derecho a la deducción de los igitos soportados al fabricar estos zapatos que ahora vende (art. 29.4, c, de la LIGIC).

La **regla general de las prestaciones de servicios** se recoge en el artículo 17.1.1.º de la LIGIC, disponiendo en su primer párrafo: “Los servicios se considerarán prestados en el lugar donde esté situada la sede de la actividad económica de quien los preste”.

Pero enseguida añade el apartado 2.º del artículo citado que si la operación se realiza desde un establecimiento permanente (una sucursal de la empresa, por ejemplo), el lugar desde el que se ha realizado la prestación del servicios será el lugar donde radique el citado establecimiento.

En defecto de los dos criterios anteriores, señala el apartado 3.º, el lugar será el del domicilio del prestador de los servicios.

Ejemplo: Un servicio prestado desde un establecimiento permanente situado en Canarias, perteneciente a una sociedad con domicilio social en Barcelona, se localiza en Canarias porque ese es el lugar donde radica el establecimiento permanente desde el que se presta el servicio.

4. DEVENGO

Al igual que hemos hecho en el epígrafe anterior, en este también analizaremos la regla general del devengo de cada uno de los hechos imponibles del IGIC.

Antes de comenzar este análisis es conveniente recordar que el devengo supone que el hecho imponible que corresponda se ha realizado y, por tanto, que ha nacido la obligación tributaria.

Por otro lado, como se trata de un impuesto instantáneo, que se devenga por cada entrega, prestación o importación, la declaración y liquidación se realiza, en general, por periodos trimestrales vencidos: se acumulan todas las operaciones realizadas durante este lapso de tiempo en una única declaración y liquidación.

En las **entregas de bienes** el devengo se produce: *en el momento de su puesta a disposición* (art. 18.1, a, de la LIGIC), al margen de otras reglas que le acompañan.

Recordemos que en las reglas de localización, que hemos analizado con anterioridad, la regla general de las entregas de bienes coincide con el lugar de la puesta a disposición.

Como podemos observar, *la puesta a disposición* se erige así en el elemento que sirve bien para fijar la operación a un territorio: **el lugar de la puesta a disposición**; o bien, para entender que la operación se ha producido: **el momento de la puesta a disposición (devengo)**.

En relación con el *devengo: momento en el que se entiende realizada la operación*, el artículo 338 del Código de Comercio “dibuja” los dos actos que corresponde a la entrega material de un bien entre un empresario que vende y otro que compra: *el primero* de estos actos corresponde al vendedor y culmina con la puesta a disposición del bien; *el segundo*, corresponde al comprador y consiste en el recibo del citado bien.

Ahora sí debe entenderse que, en general, la norma del IGIC haya escogido como momento en el que la operación se entiende realizada, esto es, el devengo de la operación, el más simple de los dos actos comentados con anterioridad: *el de la puesta a disposición*, para, desde ese momento, entender que la citada venta se ha devengado.

En **las prestaciones de servicios** el devengo se produce: “cuando se presten, ejecuten o efectúen o, en su caso, cuando tenga lugar la puesta a disposición de los bienes sobre los que recaigan”, (art. 18.1,b, de la LIGIC).

En **las importaciones** el devengo se produce: en el momento de solicitud en la Aduana del despacho de la mercancía (art. 18.2 LIGIC).

5. SUJETOS PASIVOS

Como ya estudiamos al comienzo de este impuesto, los sujetos pasivos del IGIC son los distintos empresarios y profesionales, personas físicas y jurídicas, que realizan las entregas de bienes y prestaciones de servicios y, además, lo son en calidad de contribuyentes (art. 19.1 de la LIGIC).

También son sujetos pasivos las herencias yacentes, las comunidades de bienes y, en general, aquellos entes que carecen de personalidad jurídica pero constituyen una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición (art. 19.2 de la LIGIC).

Finalmente, son también sujetos pasivos por **inversión** los empresarios y profesionales y también los entes públicos *que reciban* bienes y servicios de empresarios y profesionales *no establecidos en Canarias*. Esta regla supone convertir en sujeto pasivo no al auténtico realizador del hecho imponible: el empresario que entrega o el profesional que presta el servicio, sino al que adquiere el bien o el servicio y por el solo hecho de la condición de no establecido del que los ha entregado o prestado.

6. BASE IMPONIBLE Y TIPOS DE GRAVAMEN



6.1. Base imponible

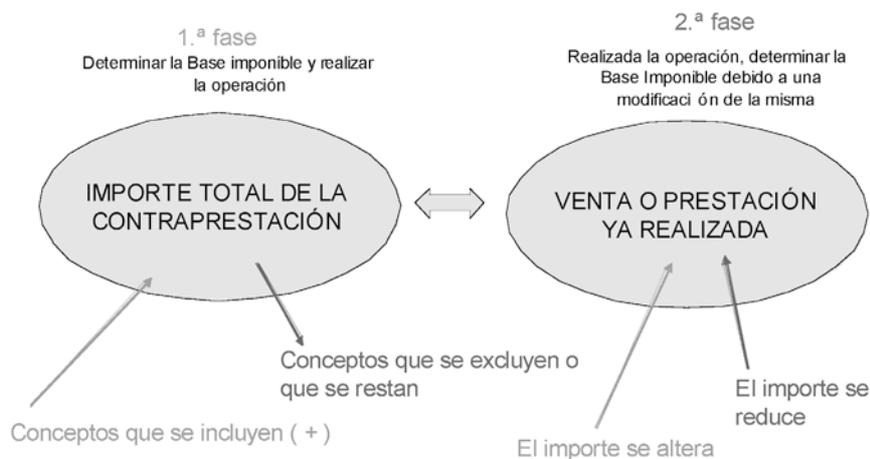
El estudio de la base imponible lo vamos a dividir en dos partes: *la base imponible en las operaciones interiores* (entregas de bienes y prestaciones de servicios) y *la base imponible en las importaciones*.

La base imponible en las operaciones interiores se recoge en los artículos 22 y 23 de la LIGIC. El artículo 22 contiene la regla general y el 23 las reglas especiales. En nuestro caso vamos a analizar solo la regla general.

Antes de comenzar con este estudio es muy importante comprender las distintas *fases* por las que pasa la conformación de la base imponible por operaciones interiores.

- **La primera fase** consiste en el cálculo de la base imponible de la operación. Fase en la que junto al precio de los bienes que se entregan o de las prestaciones de servicios realizadas se añaden, se suman, o, en otros, no se incluyen o, incluso, se restan, cantidades por determinados conceptos, obteniéndose así el importe total de la contraprestación. Una vez concluido el cálculo, ya tenemos una cantidad a la que llamamos base imponible de la operación.
- **La segunda fase** afecta a una base imponible determinada y a una operación realizada. Pero que, por razones típicas del mercado, se producen circunstancias que modifican esta base ya determinada, disminuyendo o aumentando su valor. **Ejemplo:** los proveedores me conceden un descuento por haber alcanzado un determinado volumen de ventas; o, un cliente no abona mi factura de venta de un producto y no se puede hacer efectiva la deuda por insolvencia o por ser incobrable el crédito. Evidentemente se trata de dos circunstancias que, en este caso, minoran la base imponible inicial de las operaciones realizadas. Minoración que la Ley exige se modifique la base imponible previamente determinada.

Con este **esquema** se comprenderán mejor estas dos fases:



Pues bien, **estudiamos la primera fase**: Imaginemos que un empresario vende un bien a otro empresario.

Para determinar la base imponible, la regla general de las entregas de bienes y de las prestaciones de servicios dice que: “(...) está constituida por el importe total de la contraprestación (...)” (art. 22.1 de la LIGIC).

Este importe total está compuesto por el **precio de venta** del bien al que se le **añaden** (se suman) otros conceptos como:

- Los gastos de comisiones, portes y transportes, seguros, entre otros.
- Las subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas.
- Los tributos y gravámenes de cualquier clase excepto el IGIC de la propia operación, el AIEM y el Impuesto especial sobre determinados medios de transporte.
- Las percepciones retenidas en los casos de resolución de operaciones.
- Envases y embalajes cobrados al cliente.

Pero también dijimos que de ese importe de la venta se **excluyen** (no se suman) otros conceptos o, en su caso, se **restan**:

- Las indemnizaciones.
- Los descuentos y bonificaciones concedidos previa o simultáneamente en el momento de realizar la operación. **Estos descuentos se restan.**
- Los suplidos.
- Los gastos en puertos y aeropuertos, seguros y fletes, en las entregas de bienes entre islas.

Fruto de las operaciones realizadas tenemos el importe total de la contraprestación, o lo que es lo mismo: la base imponible de la entrega o del servicio.

Pasamos a la segunda fase: el empresario anterior ha determinado su base imponible y ha realizado la operación. Pero, con posterioridad a la misma, se producen ciertas circunstancias que alteran o reducen esa base imponible, exigiendo la norma la modificación del cálculo inicial de esa base.

Estas *circunstancias que alteran o reducen la base* son:

- Devolución de envases y embalajes (que previamente incluimos su coste en el precio de la venta).
- Descuentos y bonificaciones concedidos después de realizada la operación: descuentos por pronto pago y *rappels*.
- Insolvencias del destinatario de la operación: concurso de acreedores y créditos total o parcialmente incobrables.
- Cuando el importe de la operación no sea conocido en el momento de realizarla (**ejemplo:** venta de productos de los agricultores a las cooperativas).

Finalmente, **la base imponible en las importaciones** se recoge en el artículo 25 de la LIGIC. Su **regla general** dispone que esta base está compuesta por el resultado de sumar al *valor en aduana* todos los *gravámenes y tributos* con motivo de la importación (con excepción del IGIC y del AIEM), y los *gastos accesorios y complementarios* como comisiones, portes y transportes, seguros, embalajes, etc., que se produzcan desde la entrada de los bienes en las islas hasta su primer lugar de destino en el interior del territorio canario.

6.2. Tipos de gravamen

Los tipos de gravamen del IGIC son:

- Operaciones interiores e importaciones:
 - Tipo general: 5%.
 - Tipo cero: 0% (para las operaciones del art. 27 y del Anexo VI).
 - Tipo reducido: 2% (para las operaciones del anexo I y del Anexo VI).
 - Dos tipos incrementados: 9% (para las operaciones del Anexo I bis) y 13% (Anexo II).
- Tipos de gravamen especiales: labores del tabaco (DA 8.^a, dos y tres, LIGIC).
- Recargos régimen minorista: art. 58 bis-3, LIGIC.

7. REPERCUSIÓN

Una vez determinada la base imponible se aplica el tipo de gravamen correspondiente, dando como resultado la cuota.

En la generalidad de los impuestos, esta cantidad de dinero que llamamos cuota es el importe del tributo que se ingresa en Hacienda, a salvo, claro está, los demás componentes de la deuda. No obstante, si recordamos los cuadros explicativos del funcionamiento de los impuestos sobre el valor añadido que estudiamos al comienzo del análisis de este impuesto, sabremos ya que en este tipo de impuestos esta cuota se repercute, es decir: se traslada al empresario que adquiere el bien o a quien se le presta el servicio. Este otro empresario o profesional soporta esta cuota que se le ha trasladado (traslación jurídica) junto con el precio del bien o servicio que adquiere y se documenta en la factura de venta o de prestación de servicios, en general, de forma separada al precio de los bienes transmitidos o de las prestaciones de servicios realizadas.

En consecuencia, **una nueva obligación a cargo del contribuyente, la obligación de repercusión**, nace fruto de la realización del hecho imponible del IGIC. Y consiste en trasladar la cuota tributaria resultante de aplicar el tipo de gravamen a la base imponible de la operación realizada.

La repercusión, junto con la deducción, como veremos más adelante, **es uno de los instrumentos más importantes del IGIC** que permite, repetimos, junto con la deducción, **“liberarse”** del impuesto a los empresarios y profesionales (principio de neutralidad) que actúan en el ámbito de su actividad, pues **la finalidad** de los impuestos sobre el valor añadido es **que el importe del tributo recaiga sobre el consumo**.

8. DEDUCCIÓN

El segundo de los instrumentos que permite liberar a los empresarios y profesionales de la tributación por este impuesto es **la deducción**.

La deducción se configura como un *derecho* para los empresarios y profesionales que actúan en el ámbito de su actividad. **Y se lleva a cabo a través de la factura de la operación**, siendo esta el *documento justificativo* del derecho a deducir (art. 31.1, LIGIC).

La deducción opera de la siguiente forma: de las cuotas obtenidas (devengadas) por repercusión en mis operaciones de entrega o de prestación de servicios, deduzco aquellas otras cuotas de Igit que previamente se han soportado las adquisiciones de bienes y servicios (art. 28.1 LIGIC). Fruto de esta operación, en general, se libera el contribuyente de las cuotas soportadas y solo ingresa en Hacienda **el saldo** de esta operación de deducción, que tiene la *calificación de auténtica cuota tributaria fruto de mi obligación tributaria principal por este impuesto*.

La deducción se ejerce en las declaraciones-liquidaciones que se realizan, en general, durante los primeros veinte días del mes siguiente al final de los cuatro trimestres del año. **Ejemplo**: el primer período va del 1 de enero al 31 de marzo y se declara y liquida hasta el 20 de abril. En esta declaración y liquidación se computan todas las operaciones realizadas en el período.

En este momento del estudio de este impuesto ya *debe comprenderse la finalidad principal* del mismo: el **gravamen del consumo**, puesto que liberándose del pago del tributo los distintos empresarios y profesionales, y en todas las fases del proceso de producción y comercialización de bienes y servicios, sea finalmente el consumidor, que no es empresario ni profesional o que, siéndolo, no actúa como tal, el que pague el impuesto sin que en este último caso tenga atribuida por la normativa del IGIC derecho a deducción alguna.

Las cuotas soportadas que, en general, se pueden deducir (cuotas soportadas deducibles, art. 29.1, 2 y 3, LIGIC) son:

- Las cuotas satisfechas en las adquisiciones de bienes y servicios.
- Las cuotas satisfechas en las importaciones de bienes.
- Las cuotas satisfechas en los supuestos de inversión del sujeto pasivo.
- El IGIC implícito en las adquisiciones de bienes a comerciantes minoristas.

Junto con la deducción general que acabamos de analizar, existen unos *supuestos especiales* de deducción que tienen la finalidad de facilitar esta detracción en operaciones concretas que requieren reglas particulares.

En primer lugar tenemos la **deducción de cuotas satisfechas con anterioridad al comienzo de la actividad (art. 43 y ss., LIGIC)**.

Uno de las condiciones para convertirse a efectos del Igit en empresario y profesional consiste en realizar adquisiciones de bienes y servicios con la intención de dedicarlos a realizar una actividad empresarial y profesional. Estamos ante los preparativos de una empresa o profesión que, en algunos supuestos, pueden llevar meses de trabajo antes de que la actividad de venta y prestación de servicios comience.

El problema en relación con la deducción es que lógicamente se están soportando cuotas de igit en estas adquisiciones pero, como la actividad de venta no ha comenzado, no tengo igits devengados de los que pueda deducir los previamente soportados.

Pues bien, este régimen especial de deducción va a permitir a estos empresarios y profesionales deducir sus igits soportados antes del comienzo de su actividad.

En segundo lugar tenemos **el régimen de deducción en sectores diferenciados de actividad (art. 34, LIGIC)**.

Cuando un mismo contribuyente realiza dos o más actividades económicas es fácil comprender que en cada una de estas actividades tenga un régimen de deducción distinto. Imaginemos, por ejemplo, que un mismo empresario se dedica, por un lado, a la actividad de venta de locales comerciales y, por otro, a la prestación de servicios médicos. Estamos ante dos actividades distintas (art. 34.2, LIGIC), pues pertenecen a un grupo distinto de la Clasificación Nacional de Actividades Económicas (CNAE) y tienen también un régimen de deducción distinto: la primera actividad está plenamente sujeta, por lo que tiene derecho a deducir el 100% de sus igits soportados en sus adquisiciones con destino a esta actividad y la segunda está exenta, por lo que no tiene derecho a deducción alguna. Sigamos imaginando que este contribuyente adquiere un ordenador que va a utilizar en las dos actividades. Evidentemente el problema se plantea en el cálculo del porcentaje de deducción de la cuota soportada en la adquisición de este ordenador que ahora se destina a una actividad que sí da derecho a la deducción y a otra que no.

Pues bien, precisamente este régimen especial establece las reglas de cálculo del porcentaje de deducción en los supuestos antes comentados.

En tercer lugar tenemos **la regla de prorrata (art. 35, LIGIC)**.

En este caso estamos *ante una misma actividad económica* pero cuyas operaciones, en unos casos, dan derecho a deducción y en otros, no. **Ejemplo:** actividad inmobiliaria de alquiler de viviendas (exenta, art. 10.1,23,b, LIGIC) y de locales comerciales (plenamente sujeta). El problema que se plantea, desde el punto de vista de la deducción es el mismo que se da en el caso anterior: si se adquieren bienes y servicios con destino a la actividad, en qué porcentaje se pueden deducir las cuotas soportadas teniendo en cuenta que de mis operaciones de prestación de servicios unas dan derecho a deducción y otras no.

La regla de prorrata viene a establecer los criterios para el cálculo de este porcentaje de deducción en el supuesto contemplado.

Y, en cuarto lugar, **el régimen de deducción por bienes de inversión (art. 40, LIGIC)**.

Afecta este régimen especial de deducción a los supuestos en los que una actividad sometida al régimen de deducción de prorrata (esto es: una actividad en la que no todas sus operaciones dan derecho a la deducción, como hemos visto con anterioridad), adquiere un bien de inversión que, por definición, permite la deducción “inmediata” de las cuotas soportadas en su adquisición. Para evitar el *fraude fiscal*, se somete a un proceso de regularización de las deducciones de estos bienes (art. 41, LIGIC).

9. DEVOLUCIONES

Si bien con los mecanismos de repercusión y posterior deducción se consigue el objetivo de la llamada neutralidad del impuesto, consistente en que el gravamen del igit no recaiga sobre empresarios y profesionales que actúan en el ámbito de su actividad, *hay situaciones en las que este principio de neutralidad queda truncado*. Imaginemos, por **ejemplo**, un empresario que se dedique, exclusivamente, a la exportación de bienes. Como la exportación es una actividad exenta, este empresario no tendrá que repercutir el igit en sus ventas, pero tampoco obtendrá, en consecuencia, un igit devengado del que deducir los igits satisfechos en sus adquisiciones. En este caso, como se puede observar claramente, *el principio antes citado quiebra por completo*, dado que en el caso de las exportaciones no se pierde el derecho a la deducción (art. 29.4, c, LIGIC).

El problema planteado viene a solucionarlo el mecanismo de la **devolución**, regulado en el art. 45 y ss., de la LIGIC.

La devolución supone que, los sujetos pasivos que no hayan podido deducir sus igits soportados por exceder estos de los igits devengados por repercusión, tienen derecho a solicitar a 31 de diciembre²⁴ la devolución del montante no deducido al que se tenía derecho (art. 45.1, LIGIC).

10. RÉGIMENES ESPECIALES

10.1. Significado

La existencia en todo impuesto de regímenes especiales **se justifica** porque la aplicación del régimen general u ordinario, que en el caso del IGIC es el que acabamos de estudiar, *perjudica de forma muy importante* a cierto tipo de empresas y profesiones, en general *pequeños empresario y profesionales* que tendrían grandes dificultades para cumplir con las obligaciones que este régimen ordinario o general conlleva; en otros casos, porque hay que dar una tratamiento particularizado a cierto tipo de actividades o empresas.

Los regímenes especiales del IGIC son:

- El Régimen simplificado.
- El Régimen especial de bienes usados.
- El Régimen especial de objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.
- El Régimen especial de las agencias de viajes.
- El Régimen especial de la agricultura y ganadería.
- El Régimen especial de comerciantes minoristas.
- El Régimen especial aplicable a las operaciones con oro de inversión.
- El Régimen especial del grupo de entidades.

²⁴ Esta fecha de solicitud de devolución es general, pues existe otra fecha de solicitud de devolución “rápida” que se realiza al final de cada mes para determinados sujetos sometidos a condiciones.

Ejemplo: Los empresarios exportadores, siempre que superen un determinado volumen de operaciones (art. 7 del Decreto 182/1992, de 15 de diciembre).

Vamos a analizar algunos de estos regímenes especiales atendiendo a su **particular interés para la empresa turística**.

10.2. El Régimen simplificado

Se recoge en los artículos 49 a 51 de la LIGIC, y está pensado para que se puedan acoger a él, pues es un régimen optativo²⁵, los pequeños empresarios y profesionales que reúnan determinados requisitos (art. 49.2, LIGIC).

Se trata de un **régimen de especial interés para la empresa turística**, aunque limitado a unas pocas actividades de esta naturaleza.

Lo que se pretende es calcular la cuota a ingresar por el impuesto, que, como se sabe, es un saldo, resultado de restar de las cuotas devengadas, las cuotas deducibles soportadas por las adquisiciones de bienes y servicios.

En este régimen hay dos tipos de cuotas:

La primera es la cuota anual (saldo anual, podríamos decir).

Para su determinación, que se hace, en general, a final del año natural en la liquidación del cuarto trimestre del año, las cuotas devengadas (las repercutidas) se calculan en función de los índices y módulos establecidos para cada actividad, establecidas en una Orden de la Consejería de Economía y Hacienda, para cada año natural.

Con el siguiente **ejemplo**, reproducido de la Orden de 21 de marzo de 2007, por la que se fijan los índices, módulos y demás parámetros del régimen simplificado del Impuesto General Indirecto Canario para el 2007 (BOC n.º 65, de 30/3/2007), se comprenderá mejor este cálculo:

Módulo 4

Actividad: Restaurantes de dos tenedores y venta de lotería Epígrafe I.A.E.: 671.4			
Módulo	Definición	Unidad	Cuota devengada anual por unidad. Euros
1	Personal empleado	Persona	1.711,14
2	Potencia eléctrica	Kw. Contratado	82,80
3	Mesas	Mesa	96,59
4	Máquinas tipo "A"	Máquinas tipo "A"	138,00
5	Máquinas tipo "B"	Máquinas tipo "B"	482,99
6	Importe total de las comisiones por lotería	Euro	0,05

Cuota mínima por operaciones corrientes: 13% de la cuota devengada por operaciones corrientes.
Nota: La cuota resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, la derivada de máquinas de recreo tales como billar, fútbol, dardos, etc..., así como de los expositores de cintas, vídeos, compact-disc, expendedores de bolas, etc..., máquinas de juegos infantiles, máquinas reproductoras de compact-disc y vídeos musicales, loterías y el servicio de uso de teléfono, siempre que se realicen con carácter accesorio a la actividad principal.

Del importe de las cuotas devengadas, calculado según los módulos del cuadro anterior, se deducen las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios para la actividad, con deter-

²⁵ ¡Atención! La voluntariedad del régimen simplificado se articula sobre la base de la renuncia, pues por defecto, los sujetos que reúnan los requisitos "automáticamente" estarán incluidos en él.

minadas limitaciones establecidas en el artículo 50.1, A, segundo párrafo, de la LIGIC y el 1% del importe de la cuota devengada en concepto de cuotas soportadas de difícil justificación. El resultado anterior se incrementa por la realización de determinadas operaciones recogidas en el artículo 50.1, B, LIGIC y también se reduce por las cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de activos fijos a que se refiere el artículo 50.1, C, LIGIC. Este resultado no podrá ser inferior a la **cuota mínima** establecida para cada actividad en su correspondiente cuadro de índices y módulos: en el *ejemplo del restaurante* esta cuota mínima es del 13% de la cuota devengada por operaciones corrientes. Finalmente, también se restan las cuotas trimestrales ingresadas a cuenta.

La segunda cuota es la trimestral. Esta cuota se autoliquida en las tres primeras declaraciones-liquidaciones trimestrales del año natural, realizando un **ingreso a cuenta correspondiente a cada trimestre** en los **20 primeros días naturales de los meses de abril, julio y octubre**. *Se trata, por tanto, de un ingreso a cuenta a descontar de la futura cuota anual.*

El cálculo de estas cuotas trimestrales se realiza así:

Las *cuotas devengadas* se determinan aplicando los módulos de la actividad, referidos a 1 de enero del año en curso o, en caso contrario, del año anterior (nos remitimos al cuadro que, a modo de ejemplo, hemos hecho referencia más atrás).

Al montante de cuotas devengadas calculado se le aplica un *porcentaje* establecido en la Orden de 21 de marzo de 2007, antes citada, y que, para la actividad elegida como ejemplo es del 12%. El resultado de aplicar este porcentaje al total de cuotas devengadas es la cuota trimestral que hay que declarar e ingresar en Hacienda.

10.3. El régimen especial de las agencias de viajes



Se recoge en el artículo 54 de la LIGIC y **afecta**:

- A las **agencias de viajes** que prestan servicios en *nombre propio* respecto de los viajeros (al margen de que utilicen en estas operaciones bienes o servicios de otros empresarios).
- A los **organizadores de circuitos turísticos** que actúen prestando sus servicios *en nombre propio* respecto de los viajeros.

Se excluyen (art. 54.2 LIGIC) de la aplicación de este régimen especial:

- Los servicios prestados por las agencias y los turoperadores cuando actúen como meros intermediarios (solo prestan el servicio de mediación), y por tanto, cuando actúen en nombre ajeno.
- Las ventas al público por agencias minoristas de viajes organizados por agencias mayoristas.
- Los servicios prestados a los viajeros utilizando medios propios: hoteles o transportes.

La *base imponible* y la consiguiente *cuota* se pueden determinar de dos formas:

La primera, operación por operación. En esta modalidad se parte del precio cargado al cliente por cada operación realizada (Igit y descuentos excluidos), del que se resta el importe total (impuestos incluidos) de todas las facturas cargadas por mis proveedores (hoteles, transportes, etc.). Así se obtiene el **margen bruto** al que se le aplica el tipo de gravamen correspondiente. Surgiendo así la cuota tributaria a repercutir al cliente de la que se podrán deducir las cuotas soportadas a que se refiere el artículo 54.9, LIGIC.

La segunda, de forma global por cada trimestre de liquidación. En esta modalidad se **calcula la facturación total realizada a los clientes** por los servicios prestados, ígic incluido, *y se restan los importes pagados por la agencia a sus proveedores*, impuestos incluidos, siempre que tales servicios sean utilizados en la realización de los viajes. Surge así una cantidad que multiplicamos por 100 y su resultado lo dividimos por la suma de 100 más el tipo de gravamen que corresponda. *El resultado de esta operación es la base imponible global. A esta base imponible global* le aplicamos el *tipo de gravamen*, y surge **la cuota tributaria. De la cuota tributaria** podemos *deducir* las cuotas soportadas a que se refiere el artículo 54.9 LIGIC, obteniéndose *la cuota a ingresar en Hacienda* por el trimestre correspondiente.

10.4. El régimen especial de comerciantes minoristas

También se trata de un **régimen importante para la empresa turística** que tenga la consideración de comerciante minorista.

El régimen se recoge en el artículo 58 bis LIGIC.

Es comerciante minorista aquel empresario o profesional que realiza con habitualidad “1.º (...) ventas de bienes muebles o semovientes sin haberlos sometido a proceso alguno de fabricación, elaboración o manufactura, por sí mismos o por medio de terceros. 2.º Que la suma de las contraprestaciones a las entregas de dichos bienes en establecimientos establecidos en Canarias a quienes no tengan la condición de empresarios o profesionales o a la Seguridad Social, efectuadas durante el año precedente, hubiera excedido del 70 por 100 del total de las realizadas”.

Evidentemente, nos encontramos con empresarios, personas físicas o jurídicas, que no son fabricantes y cuyas ventas, en más de un 70 por 100, son realizadas directamente a los consumidores o a los organismos de la Seguridad Social.

Las operaciones que contempla este régimen son las importaciones de bienes sujetas y no exentas que estos comerciantes minoristas realicen para su actividad comercial, esto es, para su venta.

La especialidad del régimen consiste en aplicar un recargo, **el recargo de equivalencia**, a la operación de importación de este tipo de bienes.

10.5. Gestión del impuesto

Entre las muchas *obligaciones y deberes* que hay que cumplir en este *complejo* impuesto, destaca **la obligación formal de liquidar el impuesto e ingresar**, en su caso, la cantidad que corresponda en Hacienda (art. 61, LIGIC).

Junto con esta obligación que acabamos de citar, coexisten otras, como, por ejemplo, la de *expedir y entregar facturas*, y la de *llevar libros y registros contables* (art. 60, LIGIC), entre otras muchas.

IV. LOS IMPUESTOS ESPECIALES

1. SIGNIFICADO

Se trata de impuestos que recaen, como el IGIC, sobre el consumo, pero se diferencian de este en que el gravamen de los impuestos especiales recae sobre consumos específicos.

Señala con frecuencia la doctrina que los impuestos especiales actuales tienen su origen, en buena parte de los supuestos, en aquellos impuestos que obtenía el Estado como consecuencia de los monopolios existentes sobre la fabricación e importación de productos como el alcohol, el tabaco o el petróleo.

Estos impuestos se regulan en la actualidad por la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (LIIEE), y por su reglamento aprobado mediante RD 1165/1995, de 7 de julio.

En la Ley antes señalada se recogen los siguientes impuestos especiales:

- Los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas:
 - El Impuesto sobre la cerveza.
 - El Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas.
 - El Impuesto sobre Productos Intermedios.
 - El Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas.
- El Impuesto sobre Hidrocarburos.
- El Impuesto sobre las Labores del Tabaco.
- El Impuesto sobre la Electricidad.
- El Impuesto especial sobre determinados Medios de Transporte.
- Impuesto especial sobre el Carbón.

No son estos todos los impuestos especiales que existen en nuestro país, pues otras leyes, además de la señalada con anterioridad, regulan también impuestos especiales:

- El Impuesto sobre las primas de seguros (Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social).
- El impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos (Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social).



2. IMPUESTOS ESPECIALES QUE AFECTAN PARTICULARMENTE A LA EMPRESA TURÍSTICA

En nuestro caso, *solo vamos a analizar*, sucintamente, **aquellos impuestos especiales que afectan particularmente a la empresa turística**, y que son:

- El impuesto especial sobre determinados medios de transporte.
- El impuesto sobre hidrocarburos y el de ventas minoristas de determinados hidrocarburos.
- El impuesto sobre las labores del tabaco.
- El impuesto sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas.

El impuesto sobre determinados medios de transporte se regula en los artículos 65 a 74 de la LIIEE.

Grava la primera matriculación definitiva en España de *vehículos automóviles* nuevos o usados; la primera matriculación definitiva de *embarcaciones, buques de recreo y de deportes náuticos* (que tengan más de siete metros y medio de eslora máxima) nuevos o usados; y la primera matriculación definitiva de *aeronaves, avionetas y demás aeronaves*, nuevas o usadas (art. 65, LIIEE).

Están exentos, por lo que interesa a la **empresa turística**, la matriculación de autobuses de transporte colectivo de viajeros siempre que excedan de 9 plazas incluida la del conductor, los taxis

y los vehículos matriculados para afectarlos a la actividad de alquiler; también están exentas las embarcaciones cuya eslora no exceda de 15 metros y se matriculen para su afectación a la actividad de alquiler; también están exentas las aeronaves matriculadas a nombre de empresas de navegación aérea o matriculadas para ser arrendadas a dichas empresas. La aplicación de la mayoría de estas exenciones está condicionada a su reconocimiento por la Administración tributaria (arts. 65 y 66, LIIIEE).

Finalmente hay establecida **una importante deducción del Programa PREVER**, a detracer de la cuota del impuesto correspondiente a la primera matriculación definitiva de un vehículo automóvil nuevo (que cumpla con determinados requisitos), de 480,81 euros (en ningún caso esta deducción puede exceder de la cuota del impuesto) y siempre que el vehículo usado tenga una antigüedad igual o superior a 10 años (art. 70, bis, LIIIEE).

Es de señalar que Canarias tiene tipos de gravamen inferiores a los aplicables en la Península e islas Baleares, aprobados por la Comunidad Autónoma y que tienen su fundamento en el REF (art. 70, LIIIEE).

El impuesto sobre hidrocarburos y el impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos (este último creado por Ley 24/2001, de 27 de diciembre) son dos impuestos especiales con particular incidencia en la **empresa turística. Estos impuestos no afectan a Canarias**, pues en nuestra Comunidad se aplica un *tributo similar* que se denomina **Impuesto especial sobre combustibles derivados del petróleo**, aprobado mediante Ley 5/1986, de 28 de julio, de la Comunidad Autónoma de Canarias, y se constituye como un impuesto propio del REF y una **exacción fiscal sobre la gasolina y el gasóleo de automoción**, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/994, de 29 de julio, de la Comunidad Autónoma de Canarias.

El impuesto especial sobre combustibles derivados del petróleo grava las entregas de los mayoristas de productos derivados del petróleo como gasolinas, gasóleos, butano y propano, etc. (art. 9 de la Ley). Declarándose exentas las entregas de combustibles para ser utilizados en el transporte marítimo regular de pasajeros y mercancías en las islas Canarias (art. 10 de la Ley).

Por su parte, *la exacción fiscal sobre la gasolina y el gasóleo de automoción grava* la entrega de gasolina y gasóleo de automoción por parte de los establecimientos de venta de estos productos a los consumidores de los mismos (DA 8.^a).

El impuesto sobre las labores del tabaco y sobre bebidas alcohólicas. Se trata de un grupo de impuestos especiales que recaen sobre la fabricación e importación de una serie de productos: el tabaco y las bebidas alcohólicas (cerveza, vino y bebidas fermentadas, productos intermedios, alcohol y bebidas derivadas). **Hay que advertir de inmediato**, que de este grupo de impuestos especiales *en Canarias no se aplican el impuesto sobre el vino y bebidas fermentadas ni el impuesto especial sobre las labores del tabaco*, aunque este último producto está sometido en Canarias al IGIC a unos tipos especiales (DA 8.^a, dos y tres, LIGIC).

En calidad de contribuyentes, los sujetos pasivos de estos impuestos son los titulares de la fábrica, en el supuesto de hecho de fabricación de estos productos o, en el supuesto de hecho de la importación, los que importan los productos; el hecho de que estos contribuyentes tengan que repercutir obligatoriamente el importe de las cuotas del impuesto sobre los adquirentes, pues el fin de estos impuestos es gravar el consumo, **afecta, muy especialmente, a la empresa turística: bares, restaurantes, etc.**

En cuanto afecta a la empresa turística, están exentos de tributación los productos de esta naturaleza, fabricados o importados, cuyo destino sea el avituallamiento de buques y aeronaves dedicadas a la navegación internacional (art. 9 LIIIEE).

V. LAS TASAS ESTATALES

A) Tasas por ocupación o uso del dominio público

Se trata de un grupo de tasas que gravan la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público de titularidad estatal.

Un **ejemplo** de este tipo de tasas lo tenemos en el ámbito portuario y están reguladas en los artículos 14.2, a, y 19 de la Ley 48/2003, de 26 de noviembre, de régimen económico y de prestación de servicios de los puertos de interés general (LREPSP). Son, en cuanto afectan especialmente a la **empresa turística**, las siguientes:

- **la tasa por ocupación privativa del dominio público portuario** (mediante concesión o autorización, son supuestos de este apartado la ocupación de terrenos, la ocupación de las aguas del puerto, y la ocupación de obras e instalaciones —art. 19.3, LREPSP).
- **la utilización especial de las instalaciones portuarias** (tasa del buque y tasa de las embarcaciones deportivas y de recreo; tasa de pasaje; tasa de la mercancía, art. 20.1, LREPSP).
- **por el aprovechamiento especial del dominio público en el ejercicio de actividades comerciales, industriales y de servicios** (se trata de tasas que gravan el aprovechamiento especial del dominio público que se pone de manifiesto con el ejercicio por terceros de actividades comerciales, industriales y de servicios en el dominio público portuario, art. 28, LREPSP).

Igualmente, en relación con la actividad aeroportuaria y la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público aeroportuario:

- Tasas de aterrizaje (art. 11, Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social).

B) Tasas por prestaciones de servicios vinculadas al transporte

Pueden ser **portuarias, aeroportuarias, ferroviarias y del transporte por carretera**

Entre las primeras, las tasas por servicios portuarios, destacan **las tasas por servicios de inspección y control** (inspección y control técnico, radioeléctrico, de seguridad marítima y de prevención de la contaminación), art. 107.1, Ley 27/1992, de Puertos del Estado y de la Marina Mercante (LPEMC). Además de las tasas por servicios realizados por la Autoridad Portuaria a que se refiere el art. 58 de la LREPSP.

Entre las segundas, las tasas aeroportuarias, destacan **las tasas por aproximación** (art. 15, Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social), que gravan los servicios de asistencia a la navegación aérea, aproximación, entre otras. Y también hay que señalar **las tasas de los pasajeros**: utilización de los servicios y del dominio público aeroportuario, servicios de inspección y control de pasajeros y equipajes, entre otros (art. 42.2, Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social).

Entre las terceras, las ferroviarias, existen **tasas por la utilización de infraestructuras ferroviarias, por seguridad y transporte ferroviario** y, finalmente, *entre las cuartas*, las correspondientes al transporte por carretera, tenemos los **peajes** por la utilización de las vías de circulación de vehículos y la tasa por **inspección técnica de vehículos**, entre otras.

ACTIVIDADES

1. Seleccione un grupo de operaciones en el IGIC, de las más comunes de la actividad turística.
2. Determine la sujeción plena o, en su caso, la exención o no sujeción al IGIC, de las operaciones seleccionadas en la actividad 1.



BIBLIOGRAFÍA

- Blasco, L. M. (2004). *Los hechos imposables por operaciones interiores del Impuesto General Indirecto Canario. Teoría general y régimen jurídico*, Consejería de Economía y Hacienda. Gobierno de Canarias.
- Clavijo, F. (1994). *El Impuesto General Indirecto Canario*, 2 v. Valencia: CISS.
- Ferreiro, J. J. y otros (2006). *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial. Sistema Tributario. Los tributos en particular*. Madrid: Marcial Pons.
- Martín, J. y otros. (2007). *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Madrid: Tecnos.
- Ruiz, M. (2002). *Fiscalidad de la Empresa Turística*. Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas, S.A.



EJERCICIOS DE AUTOEVALUACIÓN

1. El sujeto pasivo en las transmisiones de bienes y derechos en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, es:
 - a) El transmitente de los bienes y derechos sujetos.
 - b) El beneficiario en la constitución de préstamos.
 - c) El adquirente de los bienes y derechos.

2. El IGIC es un impuesto de naturaleza:
 - a) Indirecta, real y objetiva, instantánea pero de liquidación periódica, cedido, sobre el valor añadido y plurifásico proporcional.
 - b) Directa, real, subjetiva, periódica, cedido, sobre el valor añadido y plurifásico proporcional.
 - c) Indirecta, real, subjetiva, instantánea pero de liquidación periódica cedido, sobre el valor añadido y plurifásico proporcional.

3. El ámbito espacial del IGIC es:
 - a) Todo el territorio nacional.
 - b) El territorio de las islas Canarias.
 - c) El territorio de la Unión Europea.

4. Los hechos imponibles del IGIC son:
 - a) Las entregas de bienes, las prestaciones de servicios y las importaciones.
 - b) Las entregas de bienes y las prestaciones de servicios.
 - c) Las importaciones.

5. Los requisitos que han de acompañar a los hechos imponibles del IGIC para que estos se realicen son:
 - a) En las entregas de bienes y prestaciones de servicios así como en las importaciones, que sean realizadas por empresarios y profesionales en el ejercicio de su actividad y con carácter oneroso.
 - b) En las entregas de bienes y prestaciones de servicios así como en las importaciones, no es necesario requisito alguno.
 - c) En las entregas de bienes y prestaciones de servicios, que sean realizadas por empresarios y profesionales en el ejercicio de su actividad y con carácter oneroso.

6. Los efectos de la exención tributaria en el IGIC son:
 - a) La operación de entrega o prestación de servicios queda liberada de tributación, pero el contribuyente pierde, salvo excepciones, el derecho a la deducción.

- b) La operación de entrega o prestación de servicios queda liberada de tributación, y el contribuyente no pierde, salvo excepciones, el derecho a la deducción.
- c) La operación de entrega o prestación de servicios no queda liberada de tributación, y el contribuyente pierde, salvo excepciones, el derecho a la deducción.

7. La deducción en el IGIC es:

- a) El elemento del tributo que permite a los empresarios y profesionales liberarse de las cuotas repercutidas.
- b) El elemento del tributo que permite a los empresarios y profesionales liberarse de las cuotas soportadas.
- c) El elemento del tributo que permite a los empresarios y profesionales ingresar en Hacienda.

8. Los impuestos especiales que afectan particularmente a la empresa turística en Canarias son:

- a) El Impuesto sobre las Primas de Seguro, el Impuesto sobre la Electricidad y el Impuesto especial sobre el Carbón.
- b) Los derechos de Aduana, el Impuesto sobre las Primas de Seguro y el Impuesto sobre hidrocarburos.
- c) El Impuesto especial sobre determinados Medios de Transporte, la exacción fiscal sobre la gasolina y el gasóleo de automoción y el Impuesto sobre la Cerveza.

SOLUCIONES A LOS EJERCICIOS DE AUTOEVALUACIÓN

1. c)
2. a)
3. b)
4. a)
5. c)
6. a)
7. b)
8. c)



GLOSARIO DE TÉRMINOS

Afectación de un bien al patrimonio empresarial o profesional: integración del bien en el activo de la empresa.

Ámbito espacial: delimitación física de un territorio en el que se aplican las normas tributarias.

Autoconsumo en el IGIC: actos de consumo no sujetos del propio empresario sobre bienes de su empresa, bien para su consumo propio, bien para afectarlos a su empresa como bienes de inversión, o bien para entregarlos a un tercero de forma gratuita (salvo supuestos de operaciones vinculadas).

Concesión administrativa: otorgamiento administrativo a una persona física o jurídica de un derecho de aprovechamiento de bienes de dominio público, para construir obras de interés público o para explotar servicios generales o locales.

Delimitación territorial de IGIC: resulta de trascendental interés delimitar correctamente el ámbito espacial de aplicación de las normas reguladoras de este impuesto, teniendo en cuenta que convive con otros impuestos similares que se aplican en otros ámbitos territoriales, como ocurre, por ejemplo, con el IVA peninsular.

Exportación: salida definitiva de bienes del territorio de aplicación del IGIC, con motivo de una entrega.

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados: se dan tres hechos imposables que se corresponden, técnicamente, con tres impuestos diferentes: transmisiones patrimoniales onerosas, operaciones societarias y actos jurídicos documentados.

Naturaleza jurídica del IGIC: es un impuesto sobre el valor añadido con algunas peculiaridades, propias de un impuesto del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, que lo diferencian del IVA.

Neutralidad impositiva del IGIC: supone para empresarios y profesionales que actúen en el ejercicio de su actividad la “liberación” del gravamen del impuesto, pues al poder detraer, de las cuotas obtenidas por repercusión en sus entregas de bienes y prestaciones de servicios, las cuotas previamente soportadas en sus adquisiciones de bienes y servicios, se liberan del impuesto.

Onerosidad: por precio. Lo contrario de gratuito.

Saldo en el IGIC: se trata del resultado de practicar la deducción de las cuotas previamente repercutidas. De esta operación puede surgir un saldo que es el que se ingresa en Hacienda, constituyendo, en este impuesto, la auténtica cuota tributaria derivada de la obligación tributaria principal.

Sujeto pasivo por inversión en el IGIC: regla especial y excepcional que convierte en sustituto del contribuyente al sujeto que adquiere el bien o se le presta el servicio.

Transmisión: el traspaso de un derecho de una persona a otra.



Módulo 5

El Derecho Tributario. Parte Especial. La Empresa Turística y los Impuestos y Tasas Autonómicas y Locales

PRESENTACIÓN

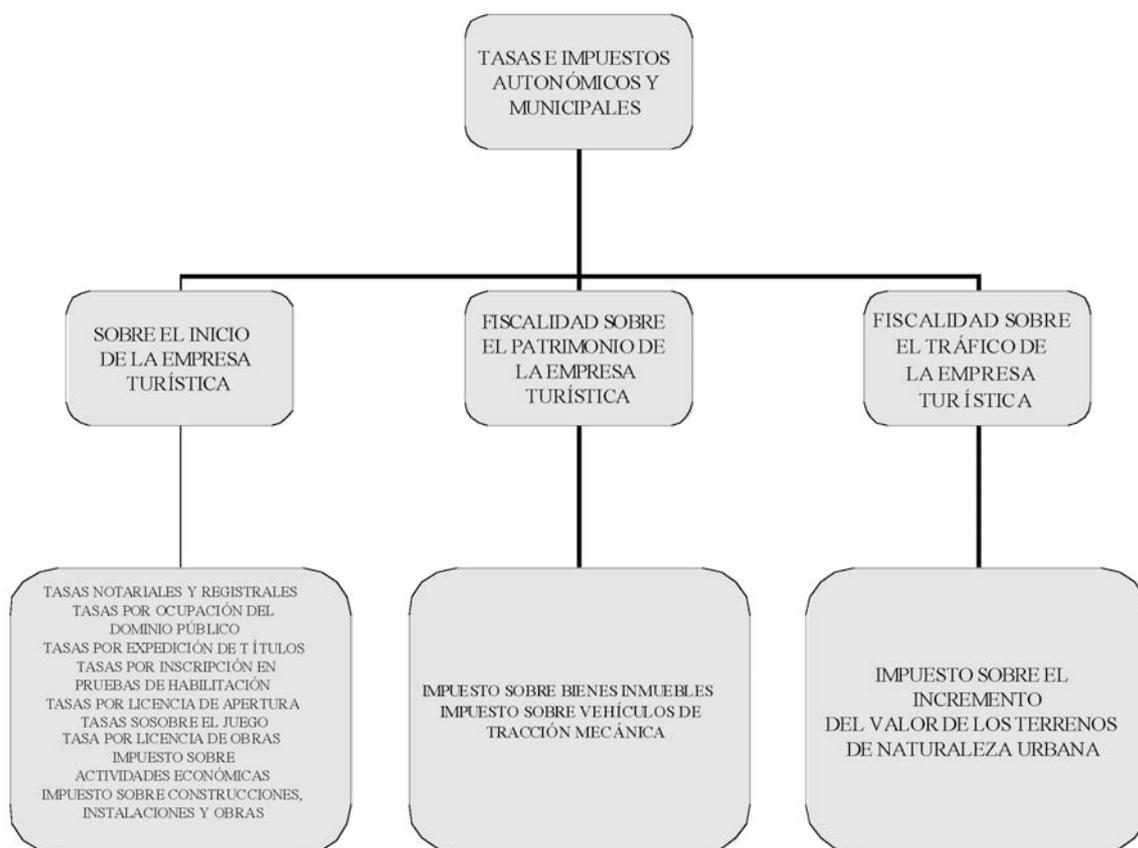
En este módulo se estudian los tributos autonómicos y locales que afectan a la empresa turística. Si hasta el momento hemos estudiado, principalmente, los impuestos estatales que inciden en la empresa turística, ahora abordamos las tasas e impuestos de dos entes territoriales distintos: las comunidades autónomas y las entidades locales, en este último caso, principalmente, los ayuntamientos.

OBJETIVOS

Con este módulo se completa la parte especial de esta asignatura. Decimos que se completa, porque en la fiscalidad de la empresa turística incide, muy especialmente, un importantísimo grupo de tasas autonómicas y locales y, además, todos los impuestos municipales. Por tanto, con este módulo se cierra la parte que estudia los tributos en particular lo que dará al alumno una visión muy amplia de la fiscalidad del turismo.



ESQUEMA DE LOS CONTENIDOS



Módulo 5

EXPOSICIÓN DE LOS CONTENIDOS

I. EL SISTEMA TRIBUTARIO AUTONÓMICO Y LOCAL

En los dos módulos anteriores, que se completan ahora con este nuevo módulo cerrando así el estudio de la parte especial de esta asignatura en su relación con la empresa turística, hemos estudiado básicamente los impuestos estatales clasificándolos en impuestos directos e indirectos.

En este módulo 5 abordamos los tributos autonómicos y locales que afectan a la empresa turística.

II. TRIBUTOS AUTONÓMICOS

1. INTRODUCCIÓN

Todavía hoy **no se puede hablar de un auténtico sistema tributario autonómico**, y todo a pesar de algunos impuestos propios como el que se refiere a la materia imponible sobre *el juego*, y **particularmente en Canarias** el que se refiere *al impuesto sobre combustibles*, que hemos estudiado junto con los impuestos especiales en el módulo anterior, y poco más. El resto de tributos adoptan la forma, principalmente, de *tasas*.

En relación con *las tasas* si resuelta de interés señalar las más importantes que en el ámbito autonómico canario afectan a la **empresa turística**. En la Comunidad Autónoma Canaria las tasas y precios públicos se regulan en el **Real Decreto Legislativo 1/1994, de 29 de julio**, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de tasas y precios públicos de la Comunidad Autónoma de Canarias.

2. TASAS AUTONÓMICAS

Al margen de las *tasas comunes* notariales y registrales, compatibles con el Impuesto sobre Operaciones Societarias, que gravan la constitución y transformación de la empresa turística con forma societaria, y las tasas administrativas por expedición de documentos, autorizaciones, etc., existen otras tasas que resulta de interés señalar:

A) *Tasa por ocupación del dominio público autonómico*

Se trata de una tasa que grava la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público de titularidad o cuya gestión corresponda a la Comunidad Autónoma de Canarias (art. 54, bis, del RDLeg.). Aunque hay que reconocer que la inmensa mayoría de las tasas por este concepto son de ámbito local.

Un **ejemplo** de esta tasa lo puede constituir la explotación por un balneario de aguas minerales y termales usadas para fines medicinales o de la salud en general, aguas que pueden ser de titularidad de la Comunidad Autónoma (art. 148.1.10º, CE y art. 30.6 EACan), salvo que se haya delegado esta competencia en el ente público en cuyo término municipal se encuentren dichas aguas.

Modulo 5

B) *Tasas sobre juegos de envite o azar*

La tasa que regula esta actividad, **tan importante para la empresa turística**, se regula en el RDL 16/1977, de 25 de febrero, por el que se regulan los aspectos penales, administrativos y fiscales de los juegos de suerte, envite o azar y apuestas. Se trata de un tributo *estatal y cedido* a las Comunidades Autónomas, por lo que **es importante en esta materia tener en cuenta la normativa propia de la Comunidad Autónoma**, en particular es de destacar la Ley 2/2004, de 28 de mayo, de medidas fiscales y tributarias. **Su hecho imponible** consiste en la autorización, *celebración u organización de juegos de suerte, envite o azar* (art. 3. primero, del RDL 16/1977) y **afecta a casinos, bingos y a la explotación de máquinas o aparatos automáticos** aptos para la realización de juegos de azar, entre otros.

C) *Tasa sobre rifas, tómbolas y combinaciones aleatorias*

Como el anterior, también se trata de un *tributo estatal y cedido* a las Comunidades Autónomas, por lo que, reiteramos, es muy importante tener en cuenta la normativa de la Comunidad Autónoma de Canarias. Se regula en el **Decreto 3059/1966, de 1 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de Tasas Fiscales**. Afecta a la autorización, celebración u organización de rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias (art. 36 del Decreto 3059/1966).

D) Tasas por expedición de títulos exigidos para el ejercicio de profesiones turísticas

Al margen de las tasas estatales en materia de transportes, que se regulan por la legislación estatal correspondiente, en Canarias las tasas tienen su **regulación** en el *RDLeg.*, 1/1994, de 29 de julio, antes citada. Entre otras, destacamos las siguientes tasas:

- Tasas por expedición de licencias de pesca marítima recreativa (art. 69).
- Tasas por inscripción en las pruebas de habilitación de guía turístico en todas sus modalidades (art. 163.9).

III. TRIBUTOS LOCALES

1. INTRODUCCIÓN

Al contrario de lo que hemos afirmado en el apartado anterior, en este **sí que se puede hablar de un auténtico sistema tributario propiamente local** si nos referimos, particularmente, *al sistema tributario municipal*, **regulado** por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (LRHL).

Es el único sistema que posee un nutrido y muy importante grupo de impuestos, de tasas y también de contribuciones especiales cuyo ámbito de existencia, en este último caso, es, básicamente, el local.

Lógicamente los tributos que más afectan a la empresa turística son las tasas y los impuestos municipales. Por este orden los vamos a ir estudiando.

Módulo 5

2. TASAS LOCALES

A) Ocupación o uso del dominio público local

Al igual que hemos estudiado en las tasas autonómicas, cuando los bienes públicos, por **ejemplo** la existencia de aguas medicinales, son de titularidad o su gestión corresponde al Ayuntamiento, el uso de este recurso por un balneario puede dar lugar al pago de la tasa correspondiente por este concepto (art. 26.3, c, LRHL).

Igualmente, la ocupación de terrenos de uso público local con mesas, sillas, tribunas, tablados, etc., por empresas turísticas tales como restaurantes, bares, entre otras (art. 26.3, l, LRHL). También se puede aplicar la tasa cuando se trate de la instalación en la vía pública de quiscos, puestos, barracas, casetas de venta, espectáculos, atracciones, entre otros (art. 26.3, m, n, LRHL).

Finalmente, en cuanto interesa a la **empresa turística**, también puede dar lugar al pago de una tasa la instalación de portadas, escaparates o vitrinas que, aunque no suponen utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local **son visibles desde él** (26.3, ñ, LRHL), lo que, ciertamente, se trata de un gravamen muy discutible²⁶.

²⁶ Véase, RUIZ, M. (2002) *Fiscalidad de la empresa turística*, pp. 56. Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas.

B) Tasa por licencia de apertura

La autorización para la apertura de un establecimiento se grava mediante la conocida licencia de apertura establecida en el artículo 20.4, letra i, de la LRHL y tiene por finalidad el control del uso del establecimiento o de los locales en los que se realiza la actividad empresarial o profesional.

C) Tasa por licencia de obras

La realización de obras exige su autorización mediante la correspondiente licencia urbanística, que se recoge en el artículo 20.4, h, de la LRHL.

3. IMPUESTOS MUNICIPALES

3.1. Introducción

El art. 59 de la LRHL enumera los impuestos de los ayuntamientos, *clasificándolos* en impuestos **obligatorios e impuestos de establecimiento y exigencia potestativa**. Ambos tipos de impuestos **se exigen por igual** en todos nuestros ayuntamientos y **todos afectan por igual a la empresa turística**. Son los siguientes:

- Impuestos obligatorios:
 - Impuesto sobre bienes inmuebles.
 - Impuesto sobre actividades económicas.
 - Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica.
- Impuestos de establecimiento potestativo:
 - Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras.
 - Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.



3.2. Impuesto sobre Bienes Inmuebles

Se *regula* en los artículos 60 a 77 de la LRHL.

Su *hecho imponible* consiste en la titularidad del derecho de propiedad, o de usufructo y superficie sobre un bien inmueble (rústico, urbano o de características especiales) o de una concesión administrativa sobre un inmueble o sobre los servicios públicos afectos a bienes inmuebles (art. 61, LRHL).

Es un impuesto *periódico*, cuyo período coincide con el año natural; y se *devenga* el primer día de cada año (art. 75, LRHL).

Son *sujetos pasivos* las personas físicas y jurídicas así como los entes sin personalidad, titulares de los derechos de propiedad, usufructo, etc., antes señalados (art. 63, LRHL).

La *base imponible* está constituida por el **valor catastral de los bienes inmuebles**. Este valor se determina a partir de la suma del valor catastral del suelo y del valor catastral de la construcción. Y en ambos valores se tienen en cuenta los datos del inmueble referidos a su localización, características, antigüedad de la construcción, circunstancias del mercado, entre otras. **El valor catastral no podrá superar el valor de mercado** del bien inmueble, entendiéndose por *valor de merca-*

do el precio al que podría venderse el bien entre partes independientes, arts. 22 y 23 del TR de la Ley del Catastro, aprobada mediante RDLeg., 1/2004, de 5 de marzo (LC).

De practicar en la base imponible las reducciones establecidas en la Ley (arts. 67 y ss, LC) surge la *base liquidable*.

Finalmente, la *cuota tributaria* se obtiene por aplicación de los tipos de gravamen fijados, entre unos máximos y mínimos establecidos en el artículo 72 LHL, por cada Ayuntamiento y para cada clase de bienes.

La *gestión tributaria* compete a cada Ayuntamiento (arts. 77 y ss., LRHL).

3.3. Impuesto sobre Actividades Económicas

Se *regula* en los artículos 78 a 91 de la LRHL. Y es un impuesto que **destaca por el importante control** que ofrece el registro de contribuyentes, que se denomina *matrícula del impuesto*²⁷, a la administración financiera y a los efectos de impuestos como el IRPF, IS, IVA/IGIC, entre otros, pues proporciona la relación completa de actividades empresariales, profesionales y artísticas así como los sujetos titulares de las mismas.

Su *hecho imponible* consiste en el **mero ejercicio** en territorio nacional de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas del impuesto (art. 78, LRHL). **En consecuencia, el mero ejercicio de la actividad de una empresa turística en el territorio español supone la sujeción a este impuesto.**

Las *exenciones*, **trascendentalmente importantes** como veremos enseguida, se recogen en el artículo 82 de la LRHL. Además de las exenciones del Estado, Comunidades Autónomas y Entidades Locales, entre otros, son a destacar las siguientes:

- Los sujetos pasivos que **inicien** su actividad en territorio español, durante los dos primeros años de actividad.
- Las **personas físicas**
- Los sujetos pasivos del **IS, las sociedades civiles y los entes del artículo 35.4 de la LGT** (los entes sin personalidad), cuyo importe neto de su cifra de negocio sean **inferior a 1.000.000** de euros.
- Los **contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes**, cuando operen en España mediante **establecimiento permanente**, siempre que el importe neto de la cifra de negocio sea **inferior a 1.000.000** de euros.

Es un tributo *periódico*, cuyo período coincide con el año natural; *devengándose* el primer día de cada año. Con todo, existen períodos inferiores para las situaciones de comienzo o cese de la actividad.

²⁷ La matrícula del impuesto es un censo (lista) de actividades, sujetos pasivos y cuotas tributarias que se forman por cada término municipal por la Administración tributaria del Estado o, en su caso, si tiene delegada la competencia y siempre que se trate de cuotas municipales, por el propio Ayuntamiento, Diputación Provincial, Cabildos, Comunidad Autónoma, entre otros (art. 91.1, LRHL).

El *sujeto pasivo* es cualquier persona, física o jurídica, además de los entes sin personalidad, siempre y cuando realicen actividades empresariales, profesionales y artísticas y figuren de alta en la matrícula como titulares de la actividad (art. 83, LRHL).

La *cuantificación* del impuesto se realiza sobre la base de las **tarifas**, en las que se recogen las actividades empresariales, profesionales y artísticas clasificadas siguiendo, básicamente, la Clasificación Nacional de Actividades Económicas (CENAE)²⁸ y la Clasificación Nacional de Ocupaciones (CON)²⁹. *Las tarifas se organizan* en **tres secciones** (empresariales, profesionales y artísticas) y estas secciones, a su vez, se dividen en **Divisiones, Agrupaciones, Grupos y, en su caso, Epígrafes**, en los que *se delimita la cuota tributaria* de cada actividad *definiendo en cada una los elementos (módulos) identificadores* de las mismas que permiten calcularla, o, en otros casos, *señalando directamente esta cantidad* que llamamos cuota. **Un ejemplo aclarará el sistema de cálculo:**

Agrupación 69. Reparaciones

GRUPO 691. REPARACION DE ARTICULOS
ELECTRICOS PARA EL HOGAR, VEHICULOS
AUTOMOVILES Y OTROS BIENES DE CONSUMO

_ Epígrafe 691.1. Reparación de artículos eléctricos para el hogar. F

Cuota mínima municipal de:

Por cada obrero: 2.588 pesetas.

Por cada Kw: 1.625 pesetas.

Cuota provincial de: 25.875 pesetas.

Nota: Este epígrafe comprende la reparación y conservación de aparatos de radio y televisión, de electrodomésticos y de otro material eléctrico de uso doméstico y personal.



GRUPO 755. AGENCIAS DE VIAJES

Cuota de: 25.875 pesetas.

Nota: Este grupo comprende la gestión para el transporte, alojamiento y/o alimentación de los viajeros. A efectos meramente informativos, el sujeto pasivo declarará las actividades concretas que ejerce según la clasificación contenida en los siguientes epígrafes:

_ Epígrafe 755.1. Servicios a otras agencias de viajes.

_ Epígrafe 755.2. Servicios prestados al público por las agencias de viajes.

Agrupación 67. Servicio de alimentación

GRUPO 671. SERVICIOS EN RESTAURANTES

_ Epígrafe 671.1. De cinco tenedores.

Cuota mínima municipal de:

- En poblaciones de más de 500.000 habitantes: 70.380 pesetas.

- En poblaciones de más de 100.000 a 500.000 habitantes: 56.925 pesetas.

- En poblaciones de más de 40.000 a 100.000 habitantes: 42.435 pesetas.

- En poblaciones de más de 10.000 a 40.000 habitantes: 31.464 pesetas.

- En las poblaciones restantes: 18.630 pesetas.

28 Aprobada mediante RD 1560/1992, de 18 de diciembre.

29 Aprobada mediante RD 917/1994, de 6 de mayo.

Si una actividad no se encuentra especificada en las Tarifas no significa que quede “liberada” de tributación. Si tal actividad realiza el hecho imponible quedará sujeta, siendo muy frecuentes los epígrafes “**n.c.o.p.**” que recogen actividades no clasificadas de forma concreta dentro del grupo. Un **ejemplo** aclarará esta cuestión:

GRUPO 699. OTRAS REPARACIONES N.C.O.P.

Cuota de:

Por cada obrero: 2.588 pesetas.

Por cada Kw: 1.625 pesetas.

Nota: Este grupo comprende cualquier tipo de reparación no clasificado expresamente en las Tarifas.

A la cuota así obtenida (**cuota mínima municipal, provincial o nacional**, dependiendo del ámbito territorial en el que se ejerza la actividad) hay que añadirle, en su caso, la cuota correspondiente **a la superficie del local** en el que se desarrolla la actividad. Estas cuotas, sumadas, constituyen **la cuota de tarifa**, que no puede exceder del 15 por ciento del beneficio medio presunto del sector económico al que pertenezca la actividad (art. 85.1, cuarta, LRHL) y a la que se aplican unos **coeficientes** y unas **bonificaciones** establecidas en la Ley.

La *gestión* tributaria del impuesto, que se realiza a partir de la matrícula, corresponde a los ayuntamientos y se concreta en la *liquidación, recaudación, reconocimiento de exenciones y bonificaciones, devolución de ingresos indebidos y revisión de actos dictados en vía de gestión tributaria* (art. 91.2, LRHL). Sin embargo, la *inspección* queda reservada a la administración tributaria estatal, aun cuando también puede ser objeto de delegación (art. 91.3, LRHL).

Módulo 5

3.4. Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica

Se *regula* en los artículos 92 a 99 de la LRHL y es de especial interés para la empresa turística de transporte terrestre o de alquiler de vehículos y, en general, para toda aquella empresa turística que disponga de vehículos automóviles afectos a su actividad.

Su *hecho imponible* consiste en la **titularidad** de vehículos de tracción mecánica aptos para circular por las vías públicas (art. 92, LRHL). Esta titularidad aparece determinada en el **permiso de circulación** del vehículo.

En general, se consideran vehículos aptos para circular aquellos que estén debidamente matriculados y no estén dados de baja.

Es un impuesto cuyo *período* es **anual** salvo cuando se produce la primera adquisición del vehículo, comenzando en este caso el período el día de adquisición. El *devengo* se produce el primer día de cada año (art. 96.1, LRHL). En los supuestos de *adquisición o de baja* definitiva o temporal por causa de robo o sustracción, *la cuota tributaria se prorrateará* por trimestres naturales (art. 96.3, LRHL).

En cuanto a las *exenciones*, **destaca por su importancia para la empresa turística** la de los autobuses, microbuses y demás vehículos destinados o adscritos al servicio de transporte público urbano, siempre que su capacidad exceda de 9 plazas (art. 93.1,f, LRHL).

Son *sujetos pasivos*, las personas físicas y jurídicas, además de los entes sin personalidad, a cuyo nombre conste el vehículo en el permiso de circulación (art. 94, LRHL).

La *cuota tributaria*, tratándose de un tributo de cuota fija, esto es: aquella que se determina directamente por la Ley, se recoge en el artículo 95 de la LRHL. Disponiendo que el impuesto se exigirá de acuerdo con el siguiente cuadro de tarifas:

Potencia y clase de vehículo	Cuota Euros
A) Turismos:	
De menos de ocho caballos fiscales	12,62
De 8 hasta 11,99 caballos fiscales	34,08
De 12 hasta 15,99 caballos fiscales	71,94
De 16 hasta 19,99 caballos fiscales	89,61
De 20 caballos fiscales en adelante	112,00
B) Autobuses:	
De menos de 21 plazas	83,30
De 21 a 50 plazas	118,64
De más de 50 plazas	148,30
C) Camiones:	
De menos de 1.000 kilogramos de carga útil	42,28
De 1.000 a 2.999 kilogramos de carga útil	83,30
De más de 2.999 a 9.999 kilogramos de carga útil	118,64
De más de 9.999 kilogramos de carga útil	148,30
D) Tractores:	
De menos de 16 caballos fiscales	17,67
De 16 a 25 caballos fiscales	27,77
De más de 25 caballos fiscales	83,30
E) Remolques y semiremolques arrastrados por vehículos de tracción mecánica:	
De menos de 1.000 y más de 750 kilogramos de carga útil	17,67
De 1.000 a 2.999 kilogramos de carga útil	27,77
De más de 2.999 kilogramos de carga útil	83,30
F) Vehículos:	
Ciclomotores	4,42
Motocicletas hasta 125 centímetros cúbicos	4,42
Motocicletas de más de 125 hasta 250 centímetros cúbicos	7,57
Motocicletas de más de 250 hasta 500 centímetros cúbicos	15,15
Motocicletas de más de 500 hasta 1.000 centímetros cúbicos	30,29
Motocicletas de más de 1.000 centímetros cúbicos	60,58

Los distintos ayuntamientos **podrán incrementar** las cuotas anteriores mediante la aplicación sobre ellas de un **coeficiente** que **no podrá ser superior a 2**. Y también podrán establecer en sus ordenanzas fiscales **las bonificaciones** establecidas en el número 6 del artículo 95 de la LRHL.

Estas *bonificaciones* son, **por su importancia para la empresa turística**, de hasta el 75 por ciento en función del carburante que consuma el vehículo y su incidencia sobre el medio ambiente. Una bonificación de hasta el 75 por ciento en función de las características de los motores y su incidencia en el

medio ambiente. Y, finalmente, una bonificación de hasta el 100 por cien en vehículos históricos o en aquellos que tengan una antigüedad mínima de 25 años.

La *gestión* del tributo corresponde al ayuntamiento del domicilio que conste en el permiso de circulación del vehículo.

La *matriculación del vehículo y los cambios de titularidad no se tramitarán por la Jefatura Provincial de Tráfico sin la acreditación del pago del último recibo puesto al cobro* (art. 99, LRHL).

3.5. Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras

Se *regula* en los artículos 100 a 103 de la LRHL y **es un impuesto muy importante para la empresa turística** en la medida que, como veremos en seguida, grava la actividad de promoción inmobiliaria que, en zonas turísticas, se traduce en la construcción de hoteles, complejos de apartamentos, restaurantes, cafés, bares, etc.

Su *hecho imponible* consiste en la realización, dentro del término municipal, de una **construcción, instalación u obra** para la que se exija la correspondiente licencia de obras o urbanística³⁰, se haya obtenido o no dicha licencia (art. 100.1, LRHL).

Este hecho imponible es totalmente compatible con la tasa por licencia urbanística (art. 20.4, h, LRHL), cuyo objeto de gravamen es la concesión de la misma, frente al hecho imponible del impuesto que, como acabamos de exponer, es la realización de la obra.

Módulo 5

Se trata de un impuesto instantáneo que se *devenga* en el mismo momento de iniciarse la construcción, instalación u obra, aun cuando no se haya obtenido la licencia de obras (art. 102.4, LRHL).

Las *exenciones* se recogen en el artículo 100.2 de la LRHL y se limitan a la construcción, instalación u obra realizadas por el Estado, comunidades autónomas o entidades locales, dueñas de las mismas, y que se destinen a carreteras, ferrocarriles, puertos, aeropuertos, obras hidráulicas, entre otras.

El *sujeto pasivo* en calidad de **contribuyente** (persona física, jurídica o entes sin personalidad) es el **dueño** de la construcción, instalación u obra. Entendiéndose por dueño el sujeto que soporta el coste de la obra, con independencia de que sea el propietario o no del inmueble sobre el que se realiza la construcción, instalación u obra. Si el que construye no es el dueño de la obra, constituye la ley en **sustituto** del contribuyente al sujeto que realiza la obra o a quien solicite la correspondiente licencia urbanística. El sustituto podrá exigir del contribuyente el importe de la cuota tributaria satisfecha (art. 101, LRHL).

La *base imponible* es el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra. Entendiendo por tal el coste de ejecución material, en el que no se incluyen el IGIC ni el IVA, ni otros tributos, ni los honorarios profesionales, beneficio empresarial ni ningún otro concepto que no se refiera, estrictamente, el coste de ejecución material (art. 102, LRHL).

³⁰ Si la obra, según la legislación urbanística estatal y de la comunidad autónoma, no requiere de una licencia de obra o urbanística, el impuesto no gravará esa construcción. Así ocurre, por **ejemplo**, en las obras aprobadas en proyecto de urbanización, SSTS de 15 de febrero y 18 de diciembre de 2003 (Rec., n. 1277/1998 y 5212/1998), entre otras.

El *tipo de gravamen* **no podrá exceder del 4 por ciento** y lo fijará cada ayuntamiento (art. 102.4, LRHL).

La *cuota tributaria*, fruto de aplicar el tipo de gravamen a la base imponible, podrá ser bonificada si las ordenanzas fiscales de cada ayuntamiento establecen las bonificaciones establecidas en el artículo 103.2 de la LRHL.

Muchas de estas bonificaciones, que pueden llegar hasta el 95 por ciento de la cuota, **son de mucho interés para la empresa turística**. Por ejemplo, la de fomento del empleo que puede llegar hasta el 95 por ciento de bonificación. Igualmente se bonifica hasta el 95 por ciento de la cuota aquellas construcciones que incorporen sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía solar, entre otras.

La *gestión tributaria* se organiza sobre la **liquidación provisional a cuenta** y esta se lleva a cabo cuando se concede la licencia urbanística o, en su caso, cuando se inicia la obra. Lo cual supone, para el sujeto pasivo, **el adelanto del pago del impuesto**. Una vez finalizada la obra y previa comprobación, el ayuntamiento modificará, en su caso, la base imponible, confeccionando la **liquidación definitiva** sobre el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra realizada; exigiéndole o, en su caso, reintegrando al sujeto pasivo el resultado de esta última liquidación (art. 103, LRHL). Los ayuntamientos podrán exigir este impuesto en régimen de autoliquidación (art. 103.4, LRHL).

3.6. Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

Se *regula* en los artículos 104 a 110 de la LRHL, y es **de interés para la empresa turística** en la medida que afecta, especialmente, a las actividades *de promoción inmobiliaria*.

Su *hecho imponible* consiste en el incremento de valor que experimentan los terrenos de naturaleza urbana, que se pone de manifiesto con motivo de la transmisión de la propiedad de ese terreno (por cualquier título: entre vivos, por causa de muerte, oneroso o gratuito) o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio (la constitución o la transmisión de un usufructo, por ejemplo), sobre los terrenos (art. 104.1, LRHL).

No están sujetos el incremento de valor que experimenten los terrenos rústicos, ni las aportaciones, y adjudicaciones por disolución, de terrenos urbanos a la sociedad conyugal. Tampoco están sujetas las transmisiones de terrenos urbanos entre cónyuges o a favor de los hijos que sean consecuencia del cumplimiento de sentencias de nulidad, divorcio o separación matrimonial (art. 104.2 y 3, LRHL).

El impuesto *se devenga* en el momento de la transmisión de la propiedad del terreno o en el momento de la constitución o transmisión del derecho real de goce, limitativo del dominio (art. 109.1, LRHL).

Las *exenciones* se recogen en el artículo 105 de la LRHL y recogen supuestos como los relativos a bienes del Patrimonio Histórico o que se hallen enclavados dentro del perímetro delimitado como Conjunto Histórico-Artístico o hayan sido declarados individualmente de interés cultural, siempre que cumplan con algunos requisitos establecidos en la Ley, entre otros.

El *sujeto pasivo* (persona físicas, jurídica o entes sin personalidad) es:

- el **adquirente o el favorecido por la constitución o transmisión de los derechos reales de goce** en las operaciones con terrenos urbanos antes señaladas realizadas **a título gratuito**.

- el **transmitente del terreno o el que constituye o transmite el derecho real de goce**, en las operaciones con terrenos urbanos antes señaladas realizadas **a título oneroso**.

La *base imponible* está constituida por el **incremento del valor de los terrenos producido en un período máximo de veinte años**, y puesto de manifiesto en el momento del devengo.

Para el cálculo de la base se parte del **valor del terreno**, según las reglas de valoración del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, en el momento del devengo. A este valor **se la aplica un porcentaje anual de revalorización** fijado por el ayuntamiento dentro de los límites máximos establecidos en la Ley, y que está en función del número de años transcurridos desde el anterior devengo del impuesto (art. 107, LRHL).

Estos porcentajes, así como las reglas de aplicación se recogen en el artículo 107.4 de la LRHL y son los siguientes:

- Período de uno hasta cinco años: 3,7.
- Período de hasta 10 años: 3,5.
- Período de hasta 15 años: 3,2.
- Período de hasta 20 años: 3.

Este porcentaje se multiplica por el número de años completos (las fracciones no se tienen en cuenta) del período en el que se entiende producido el incremento. El resultado se aplica al valor del terreno, determinado según las normas del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

La *cuota tributaria* surge de la aplicación del tipo de gravamen, fijado por cada ayuntamiento y que no podrá exceder del 30 por ciento, a la base imponible. El tipo puede ser único o múltiple: uno para cada uno de los períodos quinquenales en los que se haya generado el incremento del valor del terreno, y siempre teniendo en cuenta el límite del 30 por ciento a que acabamos de hacer mención (art. 108.1, LRHL).

Finalmente, las ordenanzas fiscales de cada ayuntamiento podrán establecer una **bonificación de hasta el 95 por ciento de la cuota íntegra** del impuesto en las transmisiones o en la constitución de derechos reales de goce, limitativos del dominio, realizadas a título gratuito por causa de muerte a favor de los descendientes y adoptados, los cónyuges y los ascendientes y adoptantes (art. 108.4, LRHL).

La *gestión tributaria* se realiza partiendo de la **declaración** que determine la ordenanza del ayuntamiento que corresponda, a la que habrá de acompañar la documentación necesaria para que el mismo ayuntamiento realice la liquidación³¹ del impuesto que será notificada al sujeto pasivo. El **plazo** para presentar esta declaración varía en función del tipo de acto realizado: si se trata de un acto *entre vivos*, 30 días contados desde la fecha del devengo; si se trata de un *acto por causa de muerte (mortis causa)* el plazo es de 6 meses, *prorrogables hasta un año* a solicitud del sujeto pasivo, contados también desde la fecha del devengo (art. 110, LRHL).

³¹ No obstante, la ley permite a los ayuntamientos el establecimiento del sistema de autoliquidación (art. 110.4, LRHL).

ACTIVIDADES

1. Confeccionen un cuadro sinóptico en el que organicen adecuadamente todos los tributos que afectan a la empresa turística de este módulo, separándolos en tasas e impuestos y, además, atribuyéndolos bien a la comunidad autónoma, o bien a los ayuntamientos.



BIBLIOGRAFÍA

AA.VV. (1991). *Diccionario Básico Jurídico*. Granada: editorial Comares.

Gómez De Liaño, F. (1979). *Diccionario Jurídico*. Salamanca.

Ferreiro, J. J. y otros (2006). *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial. Sistema Tributario. Los tributos en particular*. Madrid: Marcial Pons.

Martín, J. y otros (2007). *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Madrid: Tecnos.

Ruiz, M. (2002). *Fiscalidad de la Empresa Turística*. Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas, S.A.

EJERCICIOS DE AUTOEVALUACIÓN

1. Señale, entre las opciones que se le ofrecen, las tasas más importantes que inciden en la empresa turística:
 - a) Tasas por portadas escaparates y vitrinas.
 - b) Tasas por entradas de vehículos a través de las aceras.
 - c) Tasas por balnearios y otros disfrutes de aguas o por ocupación de terrenos de uso público local con mesas, sillas, tribunas...

2. Señale, entre los que se indican, los impuestos locales de exigencia obligatoria
 - a) Impuesto sobre Bienes Inmuebles.
 - b) Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y obras.
 - c) Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

3. La base imponible del Impuesto sobre Bienes Inmuebles consiste en:
 - a) El valor de mercado de los bienes inmuebles.
 - b) El valor catastral del suelo sobre el que el inmueble está construido.
 - c) El valor catastral de los bienes inmuebles.

4. El hecho imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas consiste en:
 - a) El mero ejercicio en territorio nacional de actividades empresariales, profesionales y artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas.
 - b) El mero ejercicio en territorio nacional de actividades empresariales, profesionales y artísticas, ejercidas en local y especificadas en las tarifas.
 - c) El mero ejercicio en territorio nacional de actividades empresariales, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas.

5. Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Actividades Económicas son:
 - a) Los entes sin personalidad.
 - b) Las personas físicas, jurídicas y los entes sin personalidad.
 - c) Las personas jurídicas.

6. El hecho imponible del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica consiste en:
 - a) La titularidad de vehículos, aptos para circular por las vías públicas, determinada en el permiso de circulación.
 - b) La titularidad de un vehículo dado de baja.
 - c) La titularidad de un vehículo pendiente de matricular.

7. El contribuyente en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras es:
- El dueño de la construcción, instalación u obra.
 - Quien realiza la obra.
 - Quien solicita la correspondiente licencia urbanística o de obras.
8. El hecho imponible del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana consiste en:
- El incremento de valor que experimenten los terrenos rústicos, con motivo de la transmisión de la propiedad del terreno o de la constitución de un derecho real de goce.
 - El incremento de valor que experimenten los terrenos urbanos, con motivo de la transmisión de la propiedad del terreno o de la constitución de un derecho real de goce.
 - El incremento de valor que experimenten los terrenos urbanos, con motivo de la adjudicación del citado terreno por disolución matrimonial.

SOLUCIONES A LOS EJERCICIOS DE AUTOEVALUACIÓN

1. c)
2. a)
3. c)
4. a)
5. b)
6. a)
7. a)
8. b)



GLOSARIO DE TÉRMINOS

Sistema tributario: conjunto coordinado y heterogéneo de tributos, creado sobre la base de sus finalidades y titularidad.

Superficie: derecho real que permite mantener temporalmente la propiedad de construcciones, plantaciones y cultivos realizados sobre terreno ajeno.

Usufructo: “Derecho de usar la cosa ajena y aprovecharse de todos sus frutos sin deteriorarla”.