

LECCIÓN 1: LOS CONCEPTOS BÁSICOS DE DERECHO TRIBUTARIO

Supuestos elaborados por
Pablo Martínez Gálvez

Las categorías tributarias

Tasas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público:

Sirvan como ejemplos, entre otros muchos:

- Colocación de vallas, andamios y otras ocupaciones de similar naturaleza, sin o con publicidad.
- Estacionamiento de vehículos de tracción mecánica en las vías públicas municipales de permanencia limitada.
- Ejercicio de actividades recreativas o artísticas, teatros, circos, atracciones o espectáculos de cualquier clase.
- Surtidores de gasolina
- Instalación de anuncios ocupando terrenos de dominio público local.
- Ocupaciones del suelo, vuelo o subsuelo para usos particulares, con cajas registradoras, bocas de carga de combustible, arquetas y transformadores, cables, tuberías, rieles y otros elementos análogos.
- Ocupación de terrenos de uso público local con mercancías, materiales de construcción, escombros, vallas, puntales, asnillas, andamios y otras instalaciones análogas.
- Las terrazas de veladores
- Tendidos, tuberías y galerías para las conducciones de energía eléctrica, agua, gas o cualquier otro fluido, incluidos los postes para líneas, cables, palomillas, cajas de amarre, de distribución o de registro, transformadores, rieles, básculas, aparatos para venta automática y otros análogos que se establezcan sobre vías públicas u otros terrenos de dominio público local o vuelen sobre ellos.
- La apertura de zanjas en terrenos de uso público.
- La utilización de las calles para colocar mesas y sillas de bares y cafeterías.
- El vado permanente de un garaje
- La instalación en la vía pública de quioscos o casetas de venta para espectáculos

Tasas por la prestación de servicios o realización de actividades de competencia pública

Sirvan como ejemplos, entre otros muchos:

- Por tenencia de animales potencialmente peligrosos
- Suministro de agua potable
- Servicios de cementerio
- Expedición de documentos administrativos
- Las tasas judiciales
- Otorgamiento de licencias o autorizaciones administrativas de auto-taxis y demás vehículos de alquiler.
- Guardería rural
- La inspección de vehículos
- La recogida de basura

- Autorización para utilizar en placas, patentes y otros distintivos análogos al escudo de la entidad local
- Servicios de competencia local que especialmente sean motivados por la celebración de espectáculos públicos, grandes transportes, pasos de caravana y cualesquiera otras actividades que exijan la prestación de dichos servicios especiales.
- El abastecimiento de agua
- El otorgamiento de licencias urbanísticas o de apertura de negocios
- Vigilancia especial de establecimientos privados que lo soliciten

Contribuciones especiales

Un Ayuntamiento ha invertido parte del presupuesto del ejercicio en el alcantarillado de una zona urbana de su territorio que afecta a más de 150 viviendas. Asimismo, ha decidido peatonalizar la calle principal del casco histórico de la ciudad

La Administración Pública local puede exigir una contribución especial a los propietarios de los inmuebles que resulten directamente beneficiados por las obras públicas de alcantarillado y alumbrado, así como a los propietarios de la calle peatonalizada, pues las obras realizadas redundan en beneficio de los propietarios de los inmuebles, que obtienen un incremento en el valor. El coste máximo de la recaudación tributaria por este concepto no podrá exceder del 90 por 100 del coste total de la obra pública.

Impuestos

Tributos cuyo hecho imponible consiste en la realización por el contribuyente de actos, negocios o hechos que reflejen capacidad económica, como es la obtención de renta, la titularidad y posesión de un patrimonio o el consumo.

Sirvan como ejemplos, entre otros que conforman el sistema tributario español, el Impuesto sobre Sociedades (IS) o el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), que gravan la renta que obtienen las personas jurídicas, entre otras, y las personas físicas, respectivamente, el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), que grava el consumo de bienes y servicios, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD), que somete a tributación la adquisición de bienes por herencia, legado o donación, el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes (IRNR), el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), el Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras (ICIO), o el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD).

Podemos añadir el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE), el Impuesto de Vehículos de tracción mecánica (IVTM), el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana o los Impuestos Especiales (I.E.E) de hidrocarburos, alcohol o tabaco.

El hecho imponible

Elementos, material u objetivo. y elemento subjetivo

1. Antonio ha ganado 50.000 € en un concurso radiofónico nacional de música clásica
2. XSA es propietaria desde hace años de un edificio en la costa de la Luz
3. Eduardo ha heredado 1.000.000 € tras el fallecimiento de su abuelo
4. Pablo ha donado un apartamento a su hijo Martín
5. ISA ha obtenido un beneficio neto de 300.000 €

1. Antonio representa el elemento subjetivo del hecho imponible. En particular, es el contribuyente por haber obtenido renta (10.000 €), que es precisamente el elemento material del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF).

2. XSA representa el elemento subjetivo del hecho imponible. En particular, es el contribuyente por ser propietario de un inmueble, que es precisamente el elemento material del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI).

3. Eduardo representa al elemento subjetivo del hecho imponible devengado. Es quien ha obtenido la riqueza e incrementado su patrimonio de forma gratuita, a través de una herencia, que se grava, precisamente, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD).

4. El negocio jurídico realizado es una donación, que devenga dos tributos diferentes. Por una parte, para el donatario se devenga el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD), siendo el elemento subjetivo el donatario (hijo), perceptor y titular de la riqueza que refleja la adquisición gratuita del apartamento. Por otro, para el donante se devenga el IRPF, en la medida que la transmisión gratuita de bienes y derechos no puede perjudicar al crédito tributario. En este caso, se somete a tributación en el IRPF del donante, la diferencia entre el valor de adquisición del elemento ahora donado (satisfecho en el momento de su adquisición) y el valor de transmisión (o de mercado) determinado en el momento de la donación.

5. ISA representa el elemento subjetivo del hecho imponible del Impuesto sobre Sociedades (IS). En particular, es el contribuyente del IS por haber obtenido renta (beneficio), que es precisamente el elemento material del IS.

Elemento temporal o devengo

1. En el año n, Martín ha obtenido 20.000 € de rentas derivadas de la actividad empresarial que desarrolla desde enero de este año. En n + 1, la renta ha sido 15.000 €

2. El Sr. A realiza a lo largo del 1T del año n adquisiciones y compras diversas a sus proveedores.

1. La obtención de renta por una persona física residente en España durante un período de tiempo predeterminado es el hecho imponible del IRPF. En particular, grava la renta que se obtiene en el año natural (n, n+ 1, n + 2, y así anual y periódicamente por la renta obtenida en cada año), devengándose el impuesto el último día, es decir, el 31 de diciembre. En este sentido, se debe declarar la renta procedente de la actividad económica por un importe de 20.000 € en el año n y de 15.000 en n + 1.

2. El pago de la cuota tributaria que se deriva de las compras que realiza a sus proveedores el Sr. A. debe afrontarse por éste en el mismo momento que las materialice, pagando al proveedor no solo el precio de lo que adquiere sino también la cuota de IVA que corresponda a la operación, sin perjuicio de la declaración formal a la AEAT de todas sus operaciones mensual o trimestralmente.

La exención y la no sujeción

Exención objetiva

1. Los premios de la ONCE y de la Cruz Roja.
2. El transporte de enfermos en ambulancia.

1. Desde el 1 de enero de 2013 los premios de la ONCE, así como los de la Cruz Roja o los de Loterías y Apuestas del Estado, se someten a tributación al tipo del 20 por 100 del premio que exceda de 40.000 €, importe que opera a modo de mínimo exento (Véase la DA 33 LIRPF).

La entidad pagadora debe retener en el mismo instante de pagar el premio el 20 por 100.

2. En este segundo supuesto, nos encontramos con exenciones objetivas que, como tales, afectan al tipo de operación que se realiza o al bien sobre el que se actúa, sin importar quién sea el contribuyente o sujeto beneficiado. No tributa en IVA el transporte de enfermos en ambulancia.

Exención subjetiva

A) ¿Cuál de los siguientes inmuebles no tributa en el IBI?:

1. El cuartel de la Guardia Civil
2. La oficina de unos economistas o abogados, un estudio de arquitectura o fotografía, la consulta de un médico o una tienda de electrodomésticos.
3. Un apartamento de acogida adquirido por la Cruz Roja, que destina a la atención de personas inmigrantes.

B) ¿Qué renta de los siguientes sujetos no tributa en el IS?:

1. El beneficio obtenido por una sociedad mercantil.
2. Los ingresos de carácter público obtenidos por una Comunidad Autónoma.

A) Los supuestos 1 y 3 representan sin duda exenciones subjetivas del IBI, justificadas en los sujetos que son titulares y propietarios de los inmuebles y su destino al cumplimiento de su objeto social. Por el contrario, ni objetiva ni subjetivamente, los inmuebles del supuesto 2 quedarán exonerados.

B) Solo los beneficios obtenidos por la sociedad mercantil tributarán en el IS, por ser un sujeto no amparado por exención alguna. Por el contrario, los ingresos obtenidos directamente por la Comunidad Autónoma no tributan en el IS, precisamente, por la naturaleza pública del sujeto pasivo y al margen de la actividad que desarrollen.

Los obligados tributarios

Contribuyente y sustituto

El Sr. A, con residencia en París, es propietario en España de un apartamento en la Costa de la Luz que no utiliza desde hace años. Este año lo vende al Sr. B, con residencia en Andalucía.

A efectos del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) el contribuyente de una transmisión onerosa, como es una compraventa, es la persona física o jurídica que transmite, en nuestro caso, el Sr. A.

Sin embargo, la Ley Reguladora de las Haciendas Locales contempla también el caso de que el transmitente sea un sujeto no residente en España, como es el Sr. A, en cuyo caso se califica como sustituto del contribuyente al sujeto que adquiere el inmueble urbano, el Sr. B.

Pluralidad de sujetos en la realización del hecho imponible. La solidaridad tributaria

El Sr. A y la Sra. B han adquirido por partes iguales de unos amigos, en escritura pública, una casa en una céntrica calle de Huelva

Ambos son contribuyentes del ITPAJD por haber realizado su hecho imponible, lo que supone que ambos quedan solidariamente obligados al pago de la deuda tributaria. Estamos ante un supuesto de solidaridad tributaria (artículo 35.6 LGT).

Contribuyente y retenedor

1. Luis desarrolla la actividad económica de transporte de viajeros. Tiene contratados como conductor a Antonio y como contable a Salvador
2. El Banco de comercio ha satisfecho intereses de diversos productos financieros a uno de sus clientes más importantes

1. Luis es obligado tributario. En particular, contribuyente del IRPF por haber realizado su hecho imponible, cual es la obtención de renta que procede de una de sus fuentes, en este caso, desarrollar una actividad empresarial. Luis es además obligado tributario retenedor, como consecuencia de pagar salarios a sus trabajadores, Antonio y Salvador. Esta obligación es independiente de la que le corresponde como contribuyente.

Antonio y Salvador también son obligados tributarios. En particular, son contribuyentes del IRPF por haber realizado su hecho imponible, la obtención de renta de una de sus fuentes. En concreto, rentas del trabajo personal.

2. En esta situación, el contribuyente es el cliente que percibe los intereses, por los que deberá tributar en el IRPF o en el IS, según que sea persona física o jurídica, respectivamente. En cualquier caso, el pagador de los intereses -Banco de Comercio- es un obligado tributario a retener el importe legalmente previsto e ingresar su importe en la Hacienda Pública.

Obligado a repercutir y soportar

El Sr. A desarrolla una actividad económica de venta de repuestos de automóvil al por mayor. En este ejercicio suministra a un taller de reparaciones una partida de repuestos por 10.000 €.

El Sr. A es empresario y por tanto sujeto pasivo de IVA. Como tal está obligado a repercutir la cuota de IVA que corresponda por sus ventas a sus clientes. En este caso deberá repercutir 2.100 €, que resulta de aplicar al importe de la contraprestación -base imponible- (10.000 €) el tipo de gravamen (21 %).

Por su parte, el adquirente/cliente -el taller de reparaciones- también es sujeto pasivo de IVA, por lo que está obligado a repercutir la cuota de IVA que corresponda en sus ventas, así como obligado a soportar la cuota de IVA en sus compras. En el presente caso, deberá soportar 2.100 € (21 % s/ 10.000 €).

Asimismo, ambos empresarios deberán declarar y liquidar la operación realizada por la diferencia entre el IVA devengado o repercutido en sus ventas y el soportado en sus compras.

Contribuyente y obligado a retener, ingresar a cuenta y realizar los pagos fraccionados.

Juan ha ganado en un concurso de una televisión autonómica dinero y una motocicleta.

Juan es contribuyente del IRPF por haber realizado su hecho imponible, obtener renta. En particular, ha obtenido una ganancia de patrimonio, lo que supone que Juan deberá soportar la retención en cuanto al dinero del premio recibido y el ingreso a cuenta respecto de la renta en especie que la motocicleta representa.

La televisión autonómica, por su parte, como obligado tributario, deberá deducir el porcentaje previsto en la normativa fiscal para las rentas dinerarias procedentes de premios y practicar el ingreso a cuenta sobre la percibida en especie. Ambos pagos a cuenta deberán ser ingresados por la televisión autonómica en la Hacienda Pública, de la misma forma que deberá cumplir con su obligación de realizar los pagos fraccionados preceptivos por las operaciones realizadas.

El Domicilio

Don José es empleado de banca y reside en Cádiz desde hace años, donde tiene su vivienda habitual en una de las mejores zonas del casco antiguo de la ciudad. Por las tardes, sin embargo, desarrolla profesionalmente una de sus actividades favoritas, el diseño floral personalizado, para lo cual dispone de una nave en el nuevo polígono industrial de la localidad desde donde elabora y gestiona todos sus pedidos con clientes y proveedores

El domicilio fiscal es un atributo necesario de la persona física y de la jurídica, así como de los entes carentes de personalidad jurídica -artículo 35.4 LGT- pues determina el lugar de localización del obligado tributario en sus relaciones con la Hacienda Pública, como dispone el artículo 48 LGT.

Como se sabe, el domicilio de las personas físicas es el de su residencia habitual, por lo que, en el presente caso, Don José deberá cumplir con sus obligaciones tributarias en Cádiz, por ser donde habitualmente reside, siendo además el lugar de su vivienda habitual el que se deba considerar como domicilio fiscal.

Sin embargo, Don José desarrolla además una actividad económica, el diseño floral personalizado, para lo que dispone de una nave industrial desde donde gestiona su actividad. Por tanto, en este caso, el domicilio fiscal de las personas físicas que desarrollan actividades económicas es aquél en el que se centralice la gestión administrativa y la dirección efectiva del negocio. En nuestro caso, el domicilio fiscal de Don José como titular de una actividad económica será el lugar donde se encuentre la nave industrial, desde donde gestiona, contrata y dirige las operaciones de venta y de compra.

Los modos de extinción de la obligación tributaria

La compensación

El Sr. A es deudor de la Hacienda Pública, dentro del período voluntario de pago, de 10.000 €. A su vez, el Sr. A tiene un crédito a su favor de 3.000 € por un previo ingreso indebido, por lo que ha solicitado la compensación de deudas en los términos del artículo 72 de la LGT.

En este caso, el período ejecutivo no se inicia en relación con la total deuda de 10.000 € que el Sr. A tiene a favor de la Hacienda Pública. El motivo es la solicitud de compensación que presenta en el período voluntario (artículo 72.2 de la LGT).

El período ejecutivo se iniciará efectivamente solo respecto de la diferencia entre la deuda del Sr. A (10.000 €) y la que debe asumir la Hacienda Pública (3.000 €), es decir, 7.000 €, siempre que el Sr. A no haga efectiva la misma en el período voluntario de pago.

La prescripción

El Sr. Martín ha presentado su autoliquidación del IRPF en el plazo reglamentario previsto para ello.

El Sr. Martín ha cumplido adecuadamente con su deber de tributar presentando la autoliquidación antes de que finalice el período voluntario de presentación. Si la inspección tributaria decidiese iniciar actuaciones de comprobación e investigación de la situación del Sr. Martín, el inicio de estas actuaciones debe practicarse antes de los cuatro años contemplados en el artículo 66 a) de la LGT.