

EL TRIBUTO

Diego González Ortiz
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universitat Jaume I. Castellón

I. OBJETIVOS

- Conocer el significado de los conceptos fundamentales del derecho tributario y ser capaz de utilizarlos correctamente.
- Conocer las principales características de la obligación tributaria.
- Conocer las principales características de los procedimientos a través de los que la Administración aplica las normas tributarias.

CONCEPTO DE TRIBUTO

El Estado, las Comunidades Autónomas y los Ayuntamientos necesitan obtener recursos económicos para financiar el gasto público. Estos entes públicos se financian principalmente a través de los recursos que reciben de los ciudadanos, los cuales son *obligados por la ley* a entregar una parte su patrimonio como contribución al sostenimiento de los gastos públicos.

Se denomina «tributo» a la obligación legalmente impuesta al ciudadano, por la que se exige a éste la realización del pago de una suma de dinero a un ente público, como contribución al sostenimiento de los gastos públicos.

De acuerdo con la definición ofrecida, el tributo es una obligación en la que concurren las siguientes características:

- **Carácter obligatorio.** El tributo es una obligación legalmente impuesta, o lo que es lo mismo, es un mandato formulado a través de una ley. Consiguientemente, el tributo se paga porque la ley lo ordena, no porque el ciudadano acuerde voluntariamente con un ente público el pago de una suma de dinero a cambio de recibir prestaciones públicas.

Precisamente, la Constitución española exige que el pago de un tributo sea ordenado a través de la Ley, si bien el contenido de la ley podrá ser desarrollado por normas de reglamentarias.

Por ejemplo, el pago del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) se encuentra ordenado por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre. Ahora bien, el contenido de dicha Ley se encuentra desarrollado por el Reglamento del Impuesto sobre la Renta, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo.

- **Carácter dinerario.** El tributo es una obligación que tiene por objeto el pago de una cantidad de dinero a un ente público, ya sea el Estado, las Comunidades Autónomas o un Ayuntamiento. Por tanto, no tendrá dicha consideración la obligación de realizar un pago, aun cuando la obligación sea legalmente impuesta al ciudadano, cuando el acreedor del pago sea un particular.
- **Carácter contributivo.** El pago del tributo se exige como contribución al sostenimiento de los gastos públicos. Es decir, el pago de un tributo se exige porque el Estado está legitimado por la Constitución española a exigir al ciudadano que contribuya económicamente al sostenimiento de los gastos públicos. Concretamente, la Constitución española autoriza a que se obligue legalmente a pagar tributos a los ciudadanos que tengan capacidad económica.

El empresario, tanto el empresario individual (autónomo), como el empresario corporativo (principalmente, sociedades mercantiles), se encuentra legalmente obligado al pago de tributos. El empresario, como el resto de los ciudadanos, debe contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, entregando a un ente público una parte de la renta obtenida en el ejercicio de su actividad económica.

Ahora bien, existen tributos que afectan principalmente a quienes ejercen una actividad empresarial o profesional, como por ejemplo el Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre el Valor Añadido o el Impuesto sobre Actividades Económicas, así como tributos cuyo pago, si bien no se impone exclusivamente a empresarios y profesionales, afectan de una manera distinta a estos últimos.

Además, quienes realizan una actividad económica, ya sea empresarial o profesional, están obligados al cumplimiento de otros deberes, que son impuestos por la ley para facilitar la actuación de comprobación e investigación de la situación tributaria de los contribuyentes por parte de la Administración pública.

ELEMENTOS DEL TRIBUTO

El pago de un tributo es una prestación ordenada por la ley. A ese mandato legal, en virtud del cual, quienes se encuentren en una determinada situación deben realizar el pago de una cantidad de dinero como contribución al sostenimiento de los gastos públicos, lo llamaremos «norma tributaria».

¿QUÉ HECHO OBLIGA AL PAGO DEL TRIBUTO?

La norma tributaria tiene un presupuesto de hecho, es decir, un conjunto de condiciones de aplicación del mandato de pago del tributo. La Ley define un conjunto de circunstancias y ordena a una determinada persona que pague el tributo cuando tales circunstancias se presenten en la realidad. A dicho presupuesto de hecho se le denomina «hecho imponible». Así pues, cuando se realiza el hecho imponible de un determinado tributo, la Ley ordena el pago a determinada persona.

Por ejemplo, cuando en un momento y lugar determinado se realice el hecho imponible del IRPF, por mandato de la Ley 35/2006, determinada persona deberá pagar, en el momento, lugar y forma legalmente establecidos, la cantidad de dinero que resulte de las reglas de cuantificación que se contemplan en dicha Ley.

Cuando se realice el hecho imponible, es decir, cuando se realice un hecho que sea subsumible en la definición legal del hecho imponible, diremos que el hecho o

actividad se encuentra «sujeto» al tributo. En cambio, un hecho que no sea subsumible en la definición del hecho imponible es un hecho no sujeto.

Ahora bien, la Ley puede declarar exentos algunos hechos sujetos al tributo. En estos casos, si bien el hecho exento se encuentra sujeto, pues se trata de un hecho subsumible en la definición del hecho imponible, sin embargo, por disposición de la Ley, la realización de dicho hecho no obligará a pagar el tributo.

Por ejemplo, un estudiante universitario residente en España disfruta de una beca de estudios concedida por el Ministerio de Educación. Además, trabaja los meses de verano como camarero en un local nocturno.

De acuerdo con la definición del hecho imponible del Impuesto sobre la Renta, recogida en la Ley 35/2006, tanto la percepción de la beca como la percepción de su sueldo, son hechos sujetos a dicho impuesto. Sin embargo, la obtención de la beca de estudios bajo ciertas condiciones podría ser un hecho exento. De ser así, solamente la percepción del sueldo de camarero obligaría al estudiante a pagar el IRPF.

¿CUÁNTO SE DEBE PAGAR?

La norma tributaria ordena la realización de un pago, como consecuencia jurídica de la realización del hecho imponible. El importe a pagar en concepto de tributo se denomina «cuota tributaria». Así pues, la obligación de pagar la cuota tributaria es la consecuencia jurídica de la realización del hecho imponible.

A) Cuota fija y cuota variable

Cabe la posibilidad de que la Ley fije una **cuantía única**, de manera que siempre que se realice el hecho imponible, el sujeto designado por la Ley como obligado al pago deba ingresar el mismo importe.

Por ejemplo, un empresario titular de una concesión de ocupación de una caseta en el Mercado Municipal de San Antonio, deberá pagar mensualmente al Ayuntamiento de Castellón un tributo (concretamente una tasa) por importe de 30,35 euros.

Sin embargo, con mayor frecuencia, la Ley ordena el pago de una **cuantía variable**, distinta según las circunstancias concurrentes en cada caso.

De ser así, para determinar el importe de la cuota tributaria, en primer lugar será necesario calcular la **base imponible**. La base imponible es la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible. A su vez, la magnitud resultante de aplicar sobre la base imponible las reducciones que, en su caso, se encuentre previstas legalmente, se le denomina «**base liquidable**».

Una vez calculada la base imponible o, en su caso, la base liquidable, sobre la misma se deberá aplicar el **tipo impositivo** o **tipo de gravamen**, que es la cifra, coeficiente o porcentaje que se aplica a la base liquidable para obtener como resultado la cuota íntegra, pudiendo ser específicos o porcentuales.

1. Los tipos de gravamen **específicos** son cantidades fijas de dinero a aplicar sobre el número de unidades de una base imponible o liquidable no monetaria.

Así, por ejemplo, la base imponible del Impuesto Especial sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, regulado en la Ley 38/1992, estará constituida por el volumen de alcohol puro, a la temperatura de 20 Grad. C., expresado en hectolitros, contenido en los productos objeto de impuesto. El impuesto se exigirá al tipo de 830,25 euros por hectolitro de alcohol puro.

De manera que, la fabricación de 100 litros de alcohol, con motivo de la salida del producto de la fábrica, obligaría a pagar un impuesto de $100 \times 830,25 = 83.025$.

2. Los tipos de gravamen **porcentuales**, también llamados «alícuotas», son porcentajes a aplicar sobre una base imponible o liquidable de carácter monetario. A su vez, los tipos de gravamen porcentuales pueden ser:

- **Proporcionales**, cuando el porcentaje a aplicar sobre la base imponible o liquidable no depende de la cuantía de dicha base.

Por ejemplo, como regla general, el tipo impositivo del Impuesto sobre Sociedades es proporcional. En dicho impuesto, con carácter general, la cuota tributaria es el resultado de aplicar el tipo impositivo del 30% sobre la base imponible constituida por el importe de la renta obtenida por una persona jurídica (generalmente una sociedad mercantil). Por eso, el Impuesto sobre Sociedades es un impuesto proporcional.

- **Progresivos**, cuando aumenta el porcentaje a aplicar sobre la base imponible o liquidable a medida que aumenta dicha base. Cuando la Ley obligue a dividir la base imponible o liquidable en diferentes tramos, resultando aplicables diferentes tipos de gravamen sobre cada uno de ellos, llamaremos «**tarifa**» al conjunto de tipos de gravamen aplicables a los diferentes tramos.

Por ejemplo, las sociedades mercantiles que tengan la condición de empresa de reducida dimensión, aplicarán sobre la base imponible la siguiente tarifa:

a. Por la parte de base imponible comprendida entre 0 y 120.202,41 euros, al tipo del 25 %.

b. Por la parte de base imponible restante, al tipo del 30 %

Por tanto, una empresa de reducida dimensión cuya base imponible fuera de 150.000 euros, calcularía la cuota tributaria de la siguiente manera:

- $120.202,41 \times 25\% = 30.050,60$

- $(150.000 - 120.202,41) \times 30\% = 8.939,27$

- *Cuota tributaria: $30.050,60 + 8.939,27 = 38.989,87$*

B) Modalidades de cuota tributaria

El examen de la legislación tributaria española permite distinguir diferentes modalidades de cuota íntegra:

- Se denomina **cuota íntegra** a la magnitud resultante de aplicar el tipo impositivo sobre la base imponible o liquidable.

En el ejemplo anterior, la cuota íntegra sería 38.989,87.

- Se denomina **cuota líquida** al resultado de aplicar sobre la cuota íntegra las deducciones, bonificaciones, adiciones o coeficientes previstos, en su caso, en la Ley de cada tributo.

Así, por ejemplo, si la sociedad a la que se refiere el ejemplo anterior tuviera derecho a aplicar una deducción de la cuota íntegra de 1.500 euros, por gastos de formación profesional (art. 40 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades), entonces, la cuota líquida sería: $38.989,87 - 1.500 = 37.489,87$.

- La **cuota diferencial** será el resultado de minorar la cuota líquida en el importe de las deducciones, pagos fraccionados, retenciones, ingresos a cuenta y cuotas, conforme a la normativa de cada tributo.

Partiendo del ejemplo anterior, si la sociedad hubiera realizado pagos anticipados del Impuesto sobre Sociedades, técnicamente denominados «pagos fraccionados», por importe 30.000 euros, entonces, la cuota diferencial a ingresar por la sociedad sería: $37.489,87 - 30.000 = 7.489,87$.

FIGURA 1 ELEMENTOS DE CUANTIFICACIÓN DEL TRIBUTO

BASE IMPONIBLE
- Reducciones de la Base Imponible
= BASE LIQUIDABLE
x Tipo Impositivo
= CUOTA ÍNTEGRA
- Deducciones de la Cuota Íntegra
= CUOTA LÍQUIDA
- Deducciones y Pagos a Cuenta
= CUOTA DIFERENCIAL

¿QUIÉN DEBE PAGAR EL TRIBUTO?

La norma jurídica obliga al pago de la cuota tributaria, como consecuencia jurídica de la realización del hecho imponible, a un determinado sujeto. Por tanto, la norma tributaria debe identificar ese sujeto al que está dirigido el mandato de pagar el tributo. El sujeto a quien la Ley obliga al pago del tributo se le denomina «sujeto pasivo».

A) Forma jurídica

La Ley puede obligar al pago del tributo a una **persona física**, es decir, una persona de carne y hueso.

Por ejemplo, el sujeto pasivo del IRPF solamente puede ser una persona jurídica. Así, si un empresario autónomo residente en España obtiene un beneficio en el ejercicio de su actividad económica, deberá pagar dicho impuesto

La Ley también puede obligar al pago del tributo a una **persona jurídica**, es decir, a una entidad a la que el Derecho atribuye y reconoce una personalidad jurídica propia y, en consecuencia, capacidad ser titular de derechos y de obligaciones.

Por ejemplo, el sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades es generalmente una persona jurídica, y nunca será una persona física. Así, si una sociedad mercantil residente en España obtiene un beneficio en el ejercicio de su actividad económica, deberá pagar dicho impuesto.

Algunas Leyes obligan al pago de un tributo a determinadas **entidades sin personalidad jurídica**, pero que constituyen una unidad económica o un patrimonio separado del de sus miembros, como por ejemplo las comunidades de bienes.

Hablaremos de comunidad de bienes cuando dos o más personas físicas compartan la propiedad de un bien o conjunto de bienes, acordando la explotación de dicho patrimonio común con ánimo de repartirse las ganancias. Aunque la comunidad de bienes carece de personalidad jurídica, sin embargo, algunas leyes consideran a este tipo de entidades como sujeto pasivo de determinados tributos.

Así, por ejemplo, las comunidades de bienes son sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) cuando la explotación de dicho patrimonio común suponga el ejercicio de una actividad empresarial o profesional, en ejercicio de la cual se entreguen bienes o se presten servicios.

B) Clases de sujeto pasivo

Pueden diferenciarse dos clases de sujeto pasivo: el contribuyente y el sustituto del contribuyente.

- Se denomina «**contribuyente**» al sujeto pasivo que realiza el hecho imponible. Es decir, el contribuyente es la persona física, jurídica o la entidad sin personalidad jurídica que realiza el hecho imponible y, por disposición de la Ley, queda obligado al pago del tributo.

Un empresario autónomo que obtiene rentas en el ejercicio de su actividad empresarial quedará obligado al pago del IRPF a título de contribuyente. Es decir, dicho empresario será sujeto pasivo del IRPF y, puesto que queda obligado como consecuencia jurídica de la realización del hecho imponible (la obtención de renta), tendrá la condición de contribuyente

- Se denomina «**sustituto del contribuyente**» a aquel sujeto a quien la ley obliga al pago del tributo como consecuencia de la realización del hecho imponible por un sujeto distinto. Como regla general, el sustituto del contribuyente podrá exigir del contribuyente el importe de las obligaciones tributarias satisfechas.

Entre los tributos exigidos por el Ayuntamiento de Castellón se encuentra la tasa de recogida residuos sólidos urbanos, tratamiento y eliminación de los mismos.

El hecho imponible de la tasa está constituido por la prestación del servicio de recogida de residuos sólidos urbanos, tratamiento y eliminación de los mismos.

El sujeto pasivo contribuyente de este tributo es quien ocupe la vivienda o local ubicada en un lugar en el que se preste el servicio de recogida de residuos. Quien ocupa la vivienda, ya sea propietario, usufructuario o arrendatario, es el destinatario del servicio público de recogida de residuos y, consiguientemente, realiza el hecho imponible. Por eso, la Ordenanza Fiscal del Ayuntamiento que regula esta tasa obliga al pago a quien ocupa la vivienda o local como sujeto pasivo contribuyente.

La Ordenanza Fiscal, a continuación, ordena el pago de la tasa de recogida de residuos como sujeto pasivo sustituto del contribuyente al propietario de la vivienda o local. De esa manera, en caso de que la vivienda o local no esté ocupada por el propietario, este último, a pesar de no haber realizado el hecho imponible (el propietario no ha hecho uso del servicio de recogida de residuos, pues no ocupa la vivienda o local), es obligado al pago de la tasa. No obstante, el propietario de la vivienda o local que, en concepto de sujeto pasivo sustituto del contribuyente, paga la tasa de recogida de residuos, tiene derecho a repercutir las cuotas satisfechas sobre el usuario de la vivienda o local.

¿CUÁNDO SE DEBE PAGAR EL TRIBUTO?

En el instante en que se finaliza la realización del hecho imponible, el sujeto pasivo se convierte en deudor frente a la Hacienda Pública. A ese instante se le denomina técnicamente «devengo».

Ahora bien, la fecha de devengo del tributo no tiene por qué coincidir con el plazo establecido para que el sujeto pasivo realice el pago del tributo. Por eso, se debe distinguir entre devengo y exigibilidad. El tributo se devenga cuando finaliza la realización del hecho imponible, pero será exigible a partir de la fecha que la normativa de cada tributo establezca.

Por ejemplo, el devengo del IRPF se produce generalmente el último día del año natural, es decir, el 31 de diciembre de cada año. La persona física residente en España, que obtiene rentas a lo largo del año, se convierte en esa fecha en deudora frente a la Hacienda Pública por el pago del IRPF. Sin embargo, el sujeto pasivo solamente está obligado a realizar el pago de dicho impuesto en el período establecido cada año en su normativa reguladora, generalmente en los meses de mayo y junio siguientes al devengo.

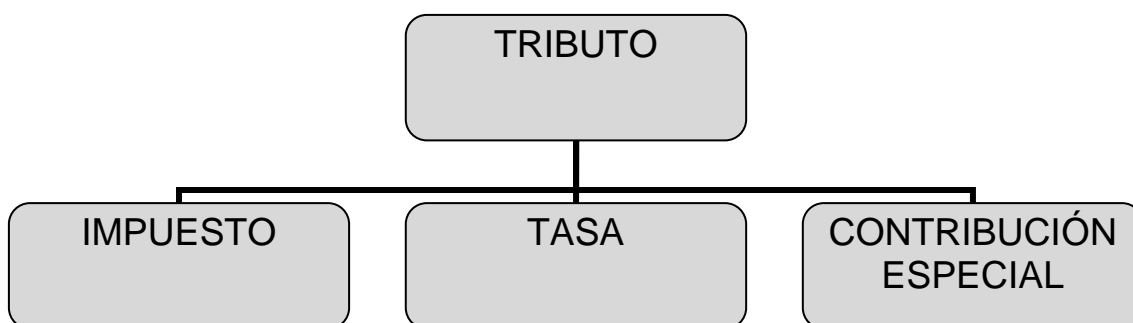
CLASES DE TRIBUTOS

¿A quién debe obligar la Ley a financiar los servicios públicos? ¿Se debe obligar a financiar el gasto público a todos aquellos que se benefician del mismo? O, por el contrario, ¿El gasto público debe ser financiado de forma solidaria por los ciudadanos, en función de los recursos económicos de cada uno?

En España, el gasto público es financiado principalmente a través de tributos que son exigidos a los ciudadanos independientemente de las prestaciones que tales ciudadanos obtienen de los entes públicos. No obstante, también existen servicios públicos que se financian a través de los tributos que pagan los usuarios de tales servicios.

Precisamente, la principal clasificación de los tributos es aquella que atiende a la existencia o no de contraprestación en la obligación de pago del tributo. Atendiendo a dicho criterio, examinaremos a continuación la clasificación de los tributos en impuestos, tasas y contribuciones especiales.

FIGURA 2
CLASIFICACIÓN DE LOS TRIBUTOS



En los tres casos nos encontramos ante tributos, es decir, ante prestaciones dinerarias ordenadas unilateralmente por la Ley, como contribución ciudadana al sostenimiento de los gastos públicos. Por tanto, los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales, comparten todas las características que se han predicado anteriormente de los tributos.

IMPUESTOS

Los impuestos son aquellos tributos cuyo pago no es ordenado por la Ley como consecuencia jurídica del disfrute por el ciudadano de un servicio o actividad pública. Es decir, un impuesto es un tributo cuyo hecho imponible es definido legalmente sin contemplar la realización de una actividad administrativa o el disfrute de alguna facultad proporcionada por la Administración pública.

Por tanto, el impuesto no se paga porque el ciudadano obtiene un beneficio de la Administración. Podría decirse, pues, que el impuesto no es una **contraprestación** exigida coactivamente a un ciudadano para financiar los servicios que éste recibe. Por el contrario, los impuestos obligan al ciudadano a contribuir solidariamente a la financiación de los gastos públicos.

A) Contribución al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica

Según la Constitución Española, todos deben contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su **capacidad económica**. Por eso, la Ley está legitimada para ordenar el pago de impuestos a quien realiza un hecho indicativo de capacidad económica.

Los principales hechos **indicadores** de capacidad económica son:

- La **obtención de renta**. Los tributos en general, y en particular los impuestos, obligan al ciudadano a la entrega de una cantidad de dinero. La titularidad y disponibilidad de dinero, por tanto, es condición necesaria para poder efectuar el pago de un tributo. Siendo esto así, la obtención de renta, es decir, la obtención de un ingreso patrimonial, *indica* capacidad para pagar un tributo.

Así, por ejemplo, el IRPF es un impuesto cuyo hecho imponible consiste en la obtención de renta. Si, por ejemplo, un empresario autónomo obtiene renta en el ejercicio de su actividad económica estará poniendo de manifiesto capacidad económica, esto es, capacidad para entregar a un ente público una cantidad de dinero como contribución al sostenimiento general de los gastos públicos. Precisamente, la Ley del IRPF toma en consideración esa circunstancia, obligándole a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante el pago de un impuesto. Así pues, el IRPF no se paga cuando un ciudadano recibe un servicio público, ni tampoco sirve para financiar exclusivamente los servicios públicos que recibe un determinado ciudadano, sino que supone una contribución solidaria a la financiación de los gastos públicos.

- La **titularidad de un patrimonio**. Tradicionalmente, el hecho de ser titular de un patrimonio o de determinados elementos patrimoniales ha sido considerado como un hecho indicativo de capacidad económica. Ciertamente, un tributo solamente puede ser pagado mediante la entrega de una parte de nuestro patrimonio. Es decir, los tributos se pagan entregando *renta patrimonializada*. Sin embargo, la obligación de pagar un impuesto como consecuencia de la titularidad de un patrimonio, es decir, de la titularidad de renta patrimonializada, supone una doble imposición cuando dicha renta ha sido gravada en el momento de su obtención.

En España, se ha suprimido de facto el Impuesto sobre el Patrimonio, a través de la introducción de una bonificación general del 100% de la cuota, de manera que nadie está obligado ahora a pagar dicho Impuesto. Sin embargo, existen impuestos que gravan la titularidad de bienes concretos, como por ejemplo, el Impuesto Municipal sobre Vehículos de Tracción Mecánica, que grava la titularidad de los vehículos de esta naturaleza, aptos para circular por las vías públicas, cualesquiera que sean su clase y categoría.

- El **consumo** de renta: La adquisición de bienes y servicios a cambio del pago de un precio es un hecho indicativo de la titularidad de dinero. Puesto que solamente puede comprar bienes y servicios quien puede disponer de dinero, y puesto que la titularidad de dinero permite el pago de impuestos, entonces, se puede decir que la compra bienes y servicios (el consumo) es un hecho indicativo de capacidad económica para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

En principio, podría pensarse que quien tiene dinero tiene capacidad para pagar impuestos. Sin embargo, debe tenerse en cuenta que el ciudadano necesita disponer de su dinero para atender a sus necesidades personales y a las de su familia. La Ley no debe obligar al ciudadano a destinar al pago de impuestos el dinero que resulta necesario para atender dichas necesidades personales y familiares. Es decir, una parte de la renta obtenida por el ciudadano es indisponible para el pago de impuestos y, consiguientemente, la titularidad de dicha renta no pone de manifiesto capacidad económica para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

Por eso, algunos impuestos se cuantifican en función de las circunstancias personales y familiares del sujeto pasivo contribuyente. A estos impuestos se les denomina «**impuestos subjetivos**», mientras que los impuestos que no modulan la cuota tributaria en función de las circunstancias personales y familiares del sujeto pasivo contribuyente se les denomina «**impuestos objetivos**».

El IRPF es el mejor ejemplo de impuesto subjetivo, pues son múltiples las circunstancias y familiares que permiten modular la cuota tributaria a pagar por un contribuyente de este impuesto. Así, dos contribuyentes del IRPF que obtengan la misma cuantía de renta, la cuota tributaria a pagar será distinta dependiendo de circunstancias como, por ejemplo, la edad del propio contribuyente o el número y edad de sus hijos.

B) Repercusión de la cuota tributaria

La Ley puede definir el hecho imponible describiendo un hecho indicativo de capacidad económica, como la obtención de renta o la titularidad de un patrimonio, y obligar a pagar el impuesto *directamente* a quien ha realizado el hecho imponible. Cuando la ley ordena el pago del impuesto, como sujeto pasivo contribuyente, a quien realiza un hecho imponible indicativo de capacidad económica, hablamos de **impuestos directos**.

Ejemplos paradigmáticos de impuestos directos a satisfacer por empresarios y profesionales son el IRPR y el Impuesto sobre Sociedades. Ambos impuestos someten a gravamen la obtención de renta. El primero es un impuesto directo, que deben satisfacer las personas físicas residentes en España que obtienen rentas. El segundo también es un impuesto directo, que deben satisfacer principalmente personas jurídicas residentes en España que obtienen renta. Existen en España otros impuestos directos, entre los que cabría mencionar el Impuesto sobre Actividades Económicas y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Pero la Ley también puede ordenar el pago de un impuesto como consecuencia jurídica de la realización de un hecho no indicativo de capacidad económica, otorgando al sujeto pasivo, al mismo tiempo, el derecho a **repercutir** la cuota tributaria satisfecha sobre un tercero, de forma que la carga tributaria sea finalmente soportada por el titular de capacidad económica. Cuando la Ley reconoce al sujeto pasivo el derecho a repercutir la cuota tributaria sobre un tercero, hablamos de **impuesto indirecto**.

El Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) es un buen ejemplo de impuesto indirecto. El sujeto pasivo del IVA es un empresario que, en el ejercicio de su actividad empresarial, realiza una entrega de bienes o una prestación de servicios. El empresario realiza el hecho imponible del IVA y, consiguientemente, está obligado al pago del impuesto como sujeto pasivo contribuyente. Sin embargo, al mismo tiempo, el sujeto pasivo debe repercutir la cuota tributaria sobre el sujeto que adquiere los bienes o servicios. El consumidor final de bienes y servicios, aunque no es sujeto pasivo del IVA y, por tanto,

no paga un impuesto a un ente público, sin embargo, acaba soportando el gravamen a través de la repercusión efectuada por el sujeto pasivo.

C) Periodicidad en el pago del impuesto

El hecho descrito por la Ley al definir el hecho imponible de un impuesto, podría ser una situación en la que se encuentra una persona, como puede ser la titularidad de un bien. En este caso, el hecho imponible no consiste en un acontecimiento que tiene lugar en un momento determinado, sino que se trata de una situación que se prolonga en el tiempo.

Pensemos, por ejemplo, en la titularidad de vehículos de tracción mecánica aptos para circular por las vías públicas, que constituye el hecho imponible del Impuesto Municipal sobre Vehículos de Tracción Mecánica.

El hecho imponible de estos impuestos comenzaría a realizarse a partir del instante en que una persona se encontrase en la situación descrita legalmente, por ejemplo, desde que adquiriese la titularidad de un bien, y continuaría realizándose continuara dicha situación.

Por eso, la Ley debe determinar la periodicidad con la que el sujeto pasivo, que se encuentre de forma prolongada en el tiempo en la situación descrita como hecho imponible del impuesto, debe pagar el tributo.

Continuando con el ejemplo del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, se dispone que el impuesto se pague anualmente, mientras se mantenga la titularidad del vehículo.

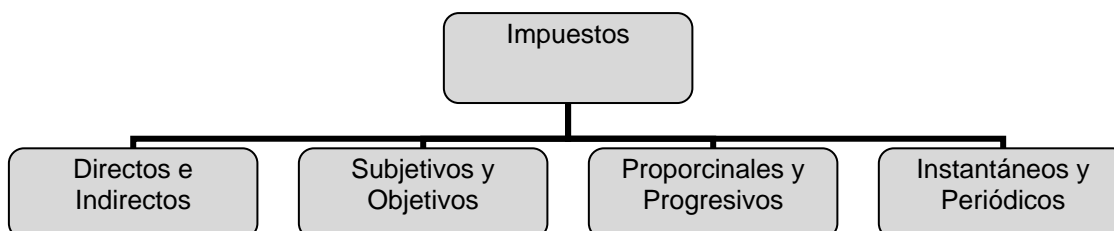
La Ley también puede definir el hecho imponible describiendo un acontecimiento no duradero, pero frecuente, como puede ser la obtención de renta. La obtención de renta es un acontecimiento que tiene lugar en el instante en el que un sujeto adquiere el derecho a percibir un ingreso. En este caso no nos encontramos ante una situación que se prolonga de forma continuada en el tiempo, como la titularidad de un bien, sino en un momento determinado. Pero, debido a la frecuencia con la que una multitud de sujetos realizan ese hecho, por ejemplo, la frecuencia con la que una gran cantidad de personas obtienen renta, la Ley puede optar por someter conjuntamente a gravamen una pluralidad de hechos acontecidos dentro de un período de tiempo definido por la Ley, de manera que obliguen a pagar un único tributo y no tantos como hechos acontecidos durante dicho período.

El IRPF y el Impuesto sobre Sociedades son buenos ejemplos de este tipo impuestos, al definir como hecho imponible un hecho (la obtención de renta), que si bien no es una situación que se prolonga en el tiempo, como pueda ser la titularidad de un bien, se trata de un hecho que acontece reiteradamente a lo largo del tiempo. Así, el IRPF somete a gravamen de forma conjunta toda la renta obtenida por una persona física residente en España a lo largo del año natural, mientras que el Impuesto sobre Sociedades grava conjuntamente la renta obtenida por una persona jurídica residente en España a lo largo de su ejercicio económico.

A ese período de tiempo definido por la Ley, durante el cual, la realización del hecho imponible obliga a pagar un único tributo, se le denomina «**período impositivo**», y a aquellos impuestos cuyo hecho imponible consiste en una situación duradera o un conjunto de hechos acaecidos a lo largo de un período de tiempo definido legalmente, se les denomina «**impuestos periódicos**», por contraposición a «**impuestos instantáneos**».

Un ejemplo de impuesto instantáneo es el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que somete a tributación la renta obtenida por una persona física de forma gratuita, tanto a título hereditario como mediante donación.

FIGURA 3
CLASES DE IMPUESTOS



TASAS

La tasa es una clase de tributo que se exige como consecuencia del uso por parte del ciudadano de los servicios públicos o de los bienes de dominio público. Se trata de verdaderos tributos, y no de precios acordados entre la Administración y los ciudadanos, y satisfechos voluntariamente por estos últimos a cambio de la obtención de algún tipo de prestación pública. Se trata, pues, de obligaciones de pago impuestas coactivamente al ciudadano por la Ley, si bien, tales obligaciones deben ser satisfechas con ocasión del uso por parte del ciudadano de los servicios públicos o de los bienes de dominio público.

A) Tasas por el uso de servicios públicos

Son tasas aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la prestación de servicios públicos (aun cuando la gestión del servicio sea privada), cuando tales servicios se refieran, afecten o beneficien de modo particular al sujeto pasivo, siempre que:

- Los servicios o actividades **no sean de solicitud o recepción voluntaria** para los obligados tributarios. Así pues, son tasas las contraprestaciones que la Ley obliga a pagar a un ciudadano cuando éste solicita o recibe un servicio público que está obligado a solicitar o a recibir. Ahora bien, no se trataría solamente de la solicitud o recepción de servicios que el ciudadano está obligado por la Ley a solicitar o a recibir, sino también de servicios que el ciudadano ha de solicitar como condición necesaria para la realización de actividades imprescindibles para su vida privada o social.

Por ejemplo, el Ayuntamiento de Castellón exige el pago de una tasa por la tramitación de licencias de apertura de establecimientos mercantiles o industriales. Obsérvese que los ciudadanos no están obligados a abrir este tipo de establecimientos, pero, si deciden abrirlos, entonces deberán solicitar al Ayuntamiento el otorgamiento de la licencia de apertura. La solicitud de la licencia de apertura es condición necesaria para la realización de una actividad imprescindible para la vida privada de las personas y, por eso, se puede considerar que el ciudadano no solicita voluntariamente los servicios públicos tendentes al otorgamiento de la licencia de apertura de establecimiento.

- O bien, aun cuando los servicios no sean de solicitud o recepción voluntaria, tales servicios o actividades **no se presten o realicen por el sector privado.**

Cuando la Administración exija una contraprestación por la prestación de servicios públicos, que se refieran, afecten o beneficien de modo particular a un ciudadano, siempre que tales servicios sean de solicitud o recepción voluntaria y, además, se presten o realicen por el sector privado, entonces el pago de dicha contraprestación no vendría impuesto coactivamente por la Ley y, consiguientemente, no se estaría pagando un tributo. Cuando el ciudadano solicita voluntariamente la prestación de un servicio a la Administración y dicho servicio también lo presta el sector privado, la contraprestación satisfecha por el ciudadano será un precio, es decir, una contraprestación satisfecha en cumplimiento de un contrato, en cumplimiento de un acuerdo de voluntades entre la Administración y el ciudadano, igual al que el ciudadano podría suscribir con una empresa privada por la prestación del mismo servicio.

Aun tratándose de contraprestaciones de carácter contractual, la Ley otorga un tratamiento jurídico especial a las contraprestaciones pecuniarias que se satisfagan por la prestación de servicios públicos cuando, prestándose también tales servicios o actividades por el sector privado, sean de solicitud voluntaria por parte de los administrados, y que reciben el nombre de «**precio público**».

Por ejemplo, el Ayuntamiento de Castellón exige el pago de una contraprestación por la utilización de las dependencias del Cementerio Municipal como velatorio para los fallecidos que vayan a ser enterrados o incinerados utilización. El Ayuntamiento ha calificado la contraprestación exigida como precio público, al entender que dicho servicio es de solicitud o recepción voluntaria y se presta también por el sector privado.

La distinción entre tasas y precios públicos es relevante, principalmente, por las siguientes razones:

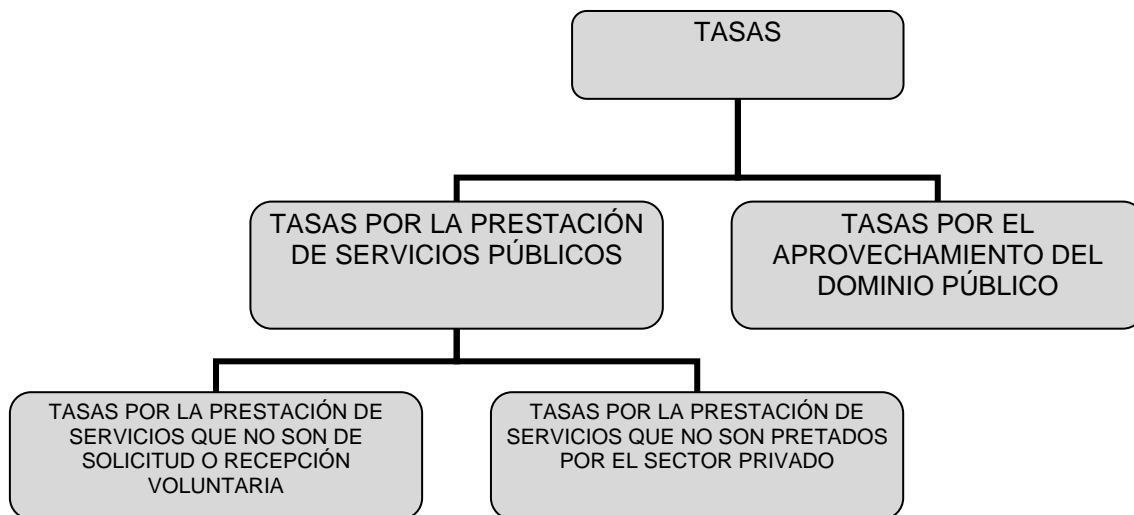
- Las tasas, por ser tributos, es decir, por ser prestaciones dinerarias impuestas coactivamente, deben ser establecidas por Ley o en desarrollo de una Ley. Por el contrario, los precios públicos pueden ser establecidos y regulados por disposiciones dictadas por la Administración, de rango inferior a la Ley.
- Mientras que el importe de las tasas por la prestación de un servicio o por la realización de una actividad no podrá exceder, en su conjunto, del coste real o previsible del servicio o actividad de que se trate o, en su defecto, del valor de la prestación recibida, por el contrario, el importe de los precios públicos deberá cubrir como mínimo el coste del servicio prestado o de la actividad realizada.

B) Tasas por el uso del dominio público

Una segunda categoría estaría constituida por aquellas tasas que son exigidas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, es decir, por la utilización privativa de bienes de titularidad pública, destinados al uso o servicio público.

Por ejemplo, la instalación de quioscos en calles y plazas, para la venta de prensa, publicaciones, loterías y actividades similares, obliga al pago de una tasa al Ayuntamiento.

FIGURA 4
TIPOLOGÍA DE TASAS



CONTRIBUCIONES ESPECIALES

La actividad de la Administración no siempre se refiere, afecta o beneficia a un ciudadano en particular. En ocasiones, la Administración desarrolla una actividad no individualizable que, sin embargo, proporciona un beneficio a ciudadanos concretos. En esos casos, la Administración está autorizada a imponer coactivamente a los ciudadanos beneficiados por la actividad pública la obligación de contribuir a la financiación de tales actividades públicas.

Se denominan «contribuciones especiales» a 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
- El establecimiento o ampliación de servicios públicos

La cuota tributaria a satisfacer por los sujetos pasivos de la contribución espacial será el resultado de distribuir entre los mismos el 90 % del coste que la entidad local soporte por la realización de las obras o por el establecimiento o ampliación de los servicios.

Las cantidades recaudadas por contribuciones especiales sólo podrán destinarse a sufragar los gastos de la obra o del servicio por cuya razón se hubiesen exigido.