

IVAP
HERRI ARDURALARITZAREN EUSKAL ERAKUNDEA

Erakunde autonomiaduna
Organismo Autónomo del
EUSKO JAURLARITZA
GOBIERNO VASCO

Javier Armentia Basterra

Introducción al Sistema Tributario del País Vasco

Javier Armentia Basterra

IVAP
HERRI ARDURALARITZAREN EUSKAL ERAKUNDEA

Erakunde autonomiaduna
Organismo Autónomo del
EUSKO JAURLARITZA
GOBIERNO VASCO

Introducción al Sistema Tributario del País Vasco*

Oñati, 2015

---

* Dado el carácter divulgativo y eminentemente didáctico de la presente publicación, en la que prima la sencillez sobre la perfección técnica, el autor no se hace responsable de las pérdidas que se puedan ocasionar a las personas naturales o jurídicas que actúen o dejen de actuar como resultado de alguna información contenida en la misma.

Este trabajo se ha realizado al amparo del Proyecto de Investigación DER2012-38346-C02-02, financiado por el Ministerio de Educación, Cultura y Deporte.

© Administración de la Comunidad Autónoma de Euskadi
Euskadiko Autonomia Elkarteko Administrazioa

Edita: Instituto Vasco de Administración Pública
Herri-Arduralaritzaren Euskal Erakundea

ISBN: 978-84-7777-433-4

Fotocomposición: Ipar, S. Coop., Zurbaran, 2-4 - 48007 Bilbao
Imprime: RGM, S.A., Polígono Igeltzera, Pabellón 1-bis - 48610 Urduliz (Bizkaia)

María Camino Carbajo Pérez
Amaia Armentia Carbajo
Ana Armentia Carbajo
Estíbaliz Armentia Carbajo
Ángel Armentia y Pilar Basterra
Domitilo Carbajo y Laurentina Pérez

En recuerdo de
Emigdio, Ángel, Domitilo, Jesús y Daniel

Índice

Prólogo 17

Nota del autor 19

Nota general 23

Capítulo I. **Conceptos tributarios básicos** 25

1. Introducción 25
2. Concepto, clases y finalidad de los tributos 25

2.1. Concepto de tributo 25
2.2. Clases de tributos 27
2.3. Clases de impuestos 29
2.4. Finalidad de los tributos 29

3. Hecho imponible 30

3.1. Concepto de hecho imponible 30
3.2. Supuestos de no sujeción 31

4. Exenciones: concepto y clases 32

4.1. Concepto de exención 32
4.2. Clasificación de las exenciones 33

5. Base imponible: concepto y métodos de determinación 35

5.1. Concepto de base imponible 35
5.2. Métodos de determinación de la base imponible 36

ISBN: 978-84-7777-433-4

5.3. Características generales de los métodos de determinación de la base imponible 38

6. Base liquidable 39
7. Tipo de gravamen 41
8. Cuota tributaria 44

8.1. Cuota íntegra 44
8.2. Cuota líquida 45
8.3. Cuota diferencial 45

9. Esquema de los conceptos básicos de los tributos 47
10. Obligados tributarios 47
11. Derechos de los obligados tributarios 51
12. Devengo y exigibilidad 52

12.1. Devengo 52
12.2. Exigibilidad 53

13. Conceptos básicos y estructura de los impuestos 54
14. Ejemplo general 54

Capítulo II. El Concierto Económico y la capacidad legislativa de las instituciones forales en materia tributaria 57

1. Introducción 57
2. El Concierto Económico dentro del ordenamiento jurídico 58
3. Naturaleza y características más importantes del Concierto Económico 60
4. Competencias generales de las instituciones forales y principios en la elaboración de la normativa tributaria 62

4.1. Competencias generales 62
4.2. Principios generales en la elaboración de la normativa tributaria 63
4.3. Competencias exclusivas del Estado 67

5. La armonización fiscal y el principio de colaboración con el Estado 67

5.1. Armonización fiscal con el Estado 67
5.2. Colaboración con el Estado 69

5.2.1. Aplicación de los tributos 69
5.2.2. Intercambio de proyectos normativos 70
5.2.3. Participación en los acuerdos internacionales 71

ISBN: 978-84-7777-433-4

6. Las normas del Parlamento Vasco para la coordinación, armonización fiscal y colaboración mutua entre las instituciones de los Territorios Históricos 71

6.1. Leyes aprobadas por el Parlamento Vasco 71
6.2. Premisas de la legislación del Parlamento Vasco. 71
6.3. Contenido de la legislación del Parlamento Vasco 72

6.3.1. Armonización. 73
6.3.2. Coordinación 75
6.3.3. Colaboración 75
6.3.4. El Órgano de Coordinación Tributaria 75

7. Competencias normativas de las instituciones forales en relación con cada uno de los tributos 76

7.1. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas 76
7.2. Impuesto sobre el Patrimonio 78
7.3. Impuesto sobre Sociedades 78
7.4. Impuesto sobre la Renta de no Residentes. 79
7.5. Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito 80
7.6. Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica 80
7.7. Impuesto sobre la Producción de Combustible Nuclear Gastado y Residuos Radiactivos resultantes de la Generación de Energía Nucleoeléctrica. 80
7.8. Impuesto sobre el Almacenamiento de Combustible Nuclear Gastado y Residuos Radiactivos en Instalaciones Centralizadas 81
7.9. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones 81
7.10. Impuesto sobre el Valor Añadido. 82
7.11. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. 83
7.12. Impuesto sobre las Primas de Seguros. 84
7.13. Impuestos Especiales 84
7.14. Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero 85
7.15. Otros impuestos indirectos no citados expresamente en el Concierto Económico. 86
7.16. Tributo sobre el Juego. 86
7.17. Haciendas Locales. 87

8. Cuadro resumen de las competencias normativas de las instituciones forales. 88
9. Ejemplo 93

9.1. Datos 93
9.2. Solución 93

ISBN: 978-84-7777-433-4

10. Instrumentos jurídicos utilizados por las instituciones forales para la configuración de su sistema tributario 94

10.1. Norma Foral 94
10.2. Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 95
10.3. Decreto Foral 96

Capítulo III. **Los sistemas tributarios forales en el marco de la Unión Europea** 97

1. Introducción 97
2. Régimen tributario de las Haciendas Forales 98
3. Régimen financiero del País Vasco 99
4. Conflictos entre el Estado y los territorios forales 100
5. «Sentencia Azores» 101
6. Territorios Históricos: Sentencia del Tribunal de Justicia de Luxemburgo de 11 de septiembre de 2008. 103

Capítulo IV. **Deuda tributaria, recargos e intereses** 107

1. Deuda tributaria 107
2. Cuota tributaria. 108
3. Recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo 109

3.1. Presupuestos para su aplicación 109
3.2. Concepto de requerimiento de la Administración 111
3.3. Cuantía del recargo 112
3.4. Parámetro sobre el que se aplica el recargo 115
3.5. Compatibilidad con los recargos del período ejecutivo 116

4. Recargos del período ejecutivo 116

4.1. Procedencia de su aplicación 116
4.2. Tipos de recargos del período ejecutivo. 117

5. Interés de demora 120

5.1. Naturaleza y procedencia 120
5.2. Relación de los intereses de demora con los recargos 121
5.3. Forma de cálculo de los intereses de demora 122
5.4. Período de tiempo que se tiene en cuenta para calcular el interés de demora 122
5.5. Importe del interés de demora. 123
5.6. Obligación de la Administración de abonar el interés de demora 123

ISBN: 978-84-7777-433-4

6. Recargos exigibles sobre las bases o las cuotas tanto a favor de la Diputación Foral como de otros entes públicos 126
7. Resumen 126

Capítulo V. La aplicación de los tributos: concepto y contenido. Gestión, inspección y recaudación 127

1. Introducción 127
2. Concepto de «aplicación de los tributos» 128
3. Información y asistencia al obligado tributario 130

3.1. Procedimientos de vinculación administrativa previa 131
3.2. Las consultas tributarias escritas 132

4. Carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria 137
5. Declaración, autoliquidación y liquidación tributaria 141

5.1. Introducción 141
5.2. Declaración tributaria 142
5.3. Autoliquidación 143
5.4. Liquidación tributaria 145
5.5. Cuadro resumen de la declaración, autoliquidación y liquidación tributaria 150

6. Notificaciones 151
7. Denuncia pública 155
8. Gestión tributaria 157

8.1. Concepto 157
8.2. Formas de inicio de la gestión tributaria 158
8.3. Procedimientos de gestión tributaria 158
8.4. Procedimiento iniciado mediante autoliquidación 158
8.5. Procedimiento iniciado mediante declaración 159
8.6. Procedimiento de liquidación de la deuda tributaria iniciado de oficio 159

9. Inspección de los tributos 159

9.1. Concepto 159
9.2. Facultades de la inspección de los tributos 160
9.3. Documentación de las actuaciones de la inspección 160
9.4. Lugar dónde se desarrollan las actuaciones de la inspección 163
9.5. Procedimientos de inspección 164

10. Recaudación de los tributos 164

10.1. Concepto 164
10.2. Recaudación en período ejecutivo 165

ISBN: 978-84-7777-433-4

10.3. Oposición a la providencia de apremio 167
10.4. Embargo 168
10.5. Enajenación de los bienes embargados. 168
10.6. Terminación del procedimiento de apremio. 168

Capítulo VI. **Recursos y reclamaciones contra actuaciones de la Diputación Foral** 169

1. Introducción 169
2. Los recursos contra actos de la Diputación Foral. 170
3. El recurso de reposición. 173

3.1. Características generales del recurso de reposición 173
3.2. ¿Quién puede interponer el recurso de reposición? 175
3.3. ¿Cuál es el contenido del escrito de interposición del recurso de reposición? 175
3.4. Plazo para la interposición del recurso de reposición. 178
3.5. Puesta de manifiesto del expediente administrativo 179
3.6. Ámbito de conocimiento del recurso de reposición. 179
3.7. Resolución del recurso de reposición 180
3.8. Esquema del recurso de reposición. 182

4. La reclamación económico-administrativa 183

4.1. Características generales de la reclamación económico-administrativa. 183
4.2. Esquema del procedimiento de la reclamación económico-administrativa. 184
4.3. Modelo de reclamación económico-administrativa 185

Capítulo VII. **Infracciones y sanciones**. 187

1. Introducción 187
2. Principios generales de la potestad sancionadora 188
3. Responsables de las infracciones y sanciones tributarias 193
4. Concepto de infracción 194
5. Clases de sanciones 195
6. Criterios de graduación de las sanciones. 196
7. Reducción de las sanciones. 198
8. Extinción de la responsabilidad y de las sanciones 200
9. Tipología de infracciones y sanciones 200
10. Recursos contra las sanciones. 213

ISBN: 978-84-7777-433-4

Capítulo VIII. **Esquema general de los impuestos** 215

1. Introducción 215
2. Enumeración de los impuestos 215
3. Impuestos directos 217
4. Impuestos indirectos 218
5. Impuestos locales 219
6. Ejemplo 220
7. Esquema de los impuestos y de la competencia de las instituciones forales 222
8. Recaudación de las Diputaciones Forales 230

Capítulo IX. **Impuestos directos** 231

1. Introducción 231
2. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas 231
3. Impuesto sobre Sociedades 244
4. Impuesto sobre El Patrimonio 252
5. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones 257
6. Impuesto sobre la Renta de no Residentes 265
7. Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito 272
8. Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica 274
9. Impuesto sobre la Producción de Combustible Nuclear Gastado y Residuos Radiactivos Resultantes de la Generación de Energía Nucleoeléctrica 275
10. Impuesto sobre el Almacenamiento de Combustible Nuclear Gastado y Residuos Radiactivos en Instalaciones Centralizadas 278

Capítulo X. **Impuestos indirectos** 281

1. Impuesto sobre el Valor Añadido 281
2. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados 287
3. Impuestos Especiales 296
4. Impuesto sobre las Primas de Seguros 299
5. Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero 303
6. Tributos sobre el Juego 305

   6.1. Impuesto sobre Actividades de Juego 306
   6.2. Otros tributos sobre el juego 308

ISBN: 978-84-7777-433-4

Capítulo XI. **Impuestos locales** 313

1. Impuesto sobre Bienes Inmuebles 313
2. Impuesto sobre Actividades Económicas 320
3. Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica 324
4. Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras 328
5. Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana 332

Capítulo XII. **Ejemplos prácticos** 337

1. Introducción 337
2. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas 337
   - 2.1. Datos 337
   - 2.2. Solución 338
3. Impuesto sobre Sociedades 342
   - 3.1. Datos 342
   - 3.2. Solución 343
4. Impuesto sobre el Patrimonio 344
   - 4.1. Datos 344
   - 4.2. Solución 345
5. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones 346
   - 5.1. Datos 346
   - 5.2. Solución 346
6. Impuesto sobre el Valor Añadido 348
   - 6.1. Datos 348
   - 6.2. Solución 349
7. Impuesto sobre las Primas de Seguros 350
   - 7.1. Datos 350
   - 7.2. Solución 350
8. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados 351
   - 8.1. Datos 351
   - 8.2. Solución 351
9. Impuesto sobre Bienes Inmuebles 352
   - 9.1. Datos 352
   - 9.2. Solución 352

ISBN: 978-84-7777-433-4

10. Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica 353

10.1. Datos 353
10.2. Solución 353

11. Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras 354

11.1. Datos 354
11.2. Solución 354

12. Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana 355

12.1. Datos 355
12.2. Solución 355

Prólogo

Cuando recibí la llamada de Javier Armentia solicitándome escribir el prólogo de este libro, he de confesar que, debido a la amistad que nos une, no me lo pensé dos veces antes de aceptar. Si bien es cierto que, una vez conocidas las identidades de sus anteriores prologuistas —Juan José Ibarretxe Markuartu en su condición de Vicelehendakari y Consejero de Hacienda y Administración Pública del Gobierno Vasco en el libro «Guía del Impuesto sobre Sociedades en el País Vasco»; los Presidentes de las Cámaras de Comercio e Industria de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa en el libro «Comentarios al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del País Vasco» y Juan Miguel Bilbao Garai en su condición de Presidente del Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi en la publicación titulada «El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en el País Vasco»—, manifesté mis reticencias a que este escrito no fuera respaldado por otro nombre más acreditado que el mío.

Sin embargo, tal y como suele suceder con Javier Armentia, aquí me encuentro ante el texto «Introducción al Sistema Tributario del País Vasco», cuyo objetivo no es otro que simplificar la comprensión del lector inexperto ante un tema que tradicionalmente contiene conceptos y vocabulario de difícil entendimiento.

La obra está compuesta por doce capítulos donde, a modo de síntesis, se explican las nociones básicas de la tributación, el Concierto Económico, el sistema tributario dentro de la Unión Europea, la deuda tributaria, la aplicación de los tributos, los recursos y reclamaciones, las infracciones y sanciones y los impuestos en el País Vasco.

ISBN: 978-84-7777-433-4

Así, aparecen claramente identificadas las ideas básicas del sistema tributario, pero redactadas sin la pretensión de quién conoce a la perfección el tema (debido a sus más de 25 años como Jefe del Servicio de Normativa Tributaria de la Diputación Foral de Álava), sino con la sencillez que aporta el uso de expresiones simples y la claridad que ofrecen a continuación los ejemplos cotidianos.

En definitiva, estamos ante un texto complementado con supuestos prácticos, representaciones gráficas, esquemas y cuadros resumen que ayudan y facilitan al lector a asimilar de forma más sencilla las nociones previamente expuestas.

Para finalizar, debo agradecer a Javier Armentia el privilegio que me ha concedido con la solicitud de este prólogo, hecho que atribuyo a la sincera amistad con la que me honra y al respeto mutuo que nos procesamos.

June Parrilla Suárez
Licenciada en Administración y Dirección de Empresas

Nota del autor

Recuerdo que hace tiempo, en la presentación de un libro que habíamos escrito entre varios amigos, el conferenciante, llevado por un desmedido entusiasmo, comentó que el mismo iba a ser un best seller. En aquél momento pensé que me había confundido de sala y me había introducido, por equivocación, en el lugar donde se procedía a presentar un libro de algún autor de reconocido prestigio. Al comprobar que estaba en el sitio adecuado y que efectivamente el ponente era conocido mío, que allí se encontraba gente encantadora con la que había compartido muchos momentos agradables, me asaltó la duda de si quizás no deberíamos haber vendido los derechos del libro a alguna gran empresa que la transformara en una cinta cinematográfica que diera la vuelta al mundo. Guiado por este pensamiento incluso no me importó, por un momento, aunque para ser sincero diría por un breve momento, tener que pagar los impuestos que iba a tener que abonar al firmar tan suculento contrato de cesión de los derechos de autor.

Pero al poco puse los pies en la tierra y me di cuenta que escribir sobre tributos no iba a dar para tanto y que en el mejor de los casos, sólo algún despistado con problemas de sueño podía entretenerse leyendo el libro en cuestión. También comprobé que al tratarse de un libro de cierto grosor, serviría, entre otras utilidades prácticas y muy bien por cierto, para sujetar algún mueble con problemas de cojera.

No obstante lo anterior mi ánimo no decayó y decidí escribir sobre las ideas básicas del sistema tributario del País Vasco, pero no para los entendidos del tema, sino más bien para las personas que no siendo ex-

ISBN: 978-84-7777-433-4

pertas en la materia, sin embargo quisieran conocer las líneas maestras o generales de dicho régimen tributario.

A la hora de empezar a escribir surgió, lógicamente, la cuestión de cómo se iba a titular el libro y esta cuestión no me causó excesivos problemas. Consideré que lo mejor era rotularlo «Introducción al sistema tributario del País Vasco». Y tomé esta decisión llevado por mis recuerdos de la infancia en que se comentaba que si diversas personas de nacionalidades diferentes tuvieran que escribir sobre la vida del elefante, los más, no sabrían cómo calificarlos, escribirían 30 tomos y la obra se titularía «Introducción a la vida del elefante», mientras que si el autor era de origen digamos mediterráneo, seguro que la obra tendría no más de 10 páginas y la misma se titularía «Todo sobre el elefante». Así que para evitar críticas innecesarias, o al menos críticas que empezasen desde el propio título, opté por titularla como he mencionado y asunto zanjado.

Partiendo de esta idea inicial y de los hipotéticos destinatarios de este libro, he sacrificado el rigor técnico a favor de una explicación más amable y, por lo tanto, más comprensible para las personas que no están en contacto directo con las normas tributarias.

El contenido de la presente publicación se divide en doce capítulos. En el primero se comentan conceptos básicos de los tributos como el hecho imponible, los supuestos de no sujeción, las exenciones, la base imponible, la base liquidable, el tipo de gravamen, los diferentes tipos de cuotas, los obligados tributarios y el devengo.

Los capítulos segundo y tercero se refieren al Concierto Económico y en los mismos se explica su naturaleza y características más importantes, así como las competencias normativas de las Instituciones forales en relación con cada uno de los tributos que conforman el sistema tributario de los Territorios Históricos. En esta materia no puede faltar un breve comentario a la importante sentencia del Tribunal de Justicia de Luxemburgo de 11 de septiembre de 2008.

El capítulo cuarto se refiere a la deuda tributaria, haciendo especial mención al recargo por declaración extemporánea, a los recargos del período ejecutivo y al interés de demora.

El capítulo quinto desarrolla las líneas generales de la aplicación de los tributos, esto es, la gestión, inspección y recaudación de los mismos. El capítulo sexto se refiere a los recursos y reclamaciones que se pueden interponer contra los actos y actuaciones de la Diputación Foral, prestando especial atención al recurso de reposición.

En el capítulo séptimo se desarrollan las infracciones y sanciones en el ámbito tributario, fijando el concepto de infracción, las clases de san-

ISBN: 978-84-7777-433-4

ciones, los criterios de graduación de éstas, su reducción en caso de que el contribuyente preste su conformidad a la regularización de su situación tributaria y a la propia sanción y los recursos que se pueden interponer contra su imposición.

Los últimos cinco capítulos tratan de exponer, con la mayor sencillez y brevedad posible, un esquema teórico y práctico de los diferentes impuestos que conforman el sistema tributario de los Territorios forales.

En Felechares de la Valdería (León), a 24 de junio de 2014.

Javier Armentia Basterra

Nota general

En la presente publicación se pretende dar una visión general y sencilla del sistema tributario de los Territorios Históricos del País Vasco y de cada uno de los impuestos que lo conforman. Es por ello que se huye, de forma especial, de tecnicismos o matices que puedan complicar la explicación y, por lo tanto, su comprensión. Esto es, se va a sacrificar la precisión técnica en aras a conseguir una presentación más amable y comprensible de dicho sistema tributario.

Naturalmente en esta explicación se parte de la legislación actualmente en vigor, pero como ésta es cambiante, se va a tratar de hacer la menor referencia posible a datos o cuantías que se encuentran operativos en estos momentos. Ahora bien, es cierto que una explicación como la que se pretende no puede olvidarse de la normativa que en estos momentos resulta de aplicación y que supone la esencia del propio sistema que trata de explicarse, pero lo que se pretende en esta publicación es dar prioridad a la esencia de los conceptos más que a la normativa vigente.

Consecuencia de lo anterior es que el lector debe tener presente que en esta publicación se realiza una aproximación al sistema tributario en general y a los impuestos en particular; aproximación que trata de explicar su funcionamiento, pero que en modo alguno se comenta en su totalidad, lo cuál implica que ante cualquier duda o actuación que se quiera emprender no se debe hacer en base a la explicación que se realiza a continuación, sino que debe asesorarse correctamente de la legislación que se aplica a su duda o actuación. Y en esta labor de asesoramiento juega un papel importante la propia Administración, entre cuyas

ISBN: 978-84-7777-433-4

obligaciones se encuentra la de informar y asistir al contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, así como en el ejercicio de sus derechos.

Por otra parte hay que señalar que en las explicaciones de algunos conceptos o temas muy ligados a la legislación se ha optado, en el supuesto de que exista diferente regulación entre Álava, Bizkaia y Gipuzkoa, por tomar como referencia a una de ellas, evitando señalar las diferencias existentes entre las legislaciones forales. La legislación que en estos casos se ha tomado como referencia es la correspondiente al Territorio Histórico de Álava.

I

Conceptos tributarios básicos

1. INTRODUCCIÓN

En este capítulo se van a explicar los conceptos generales y básicos que se utilizan en un impuesto; esto es, los conceptos que forman la columna vertebral del impuesto. En efecto, cuando leemos una ley o norma que regula, por ejemplo, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, vemos que la misma se divide en capítulos que se titulan «hecho imponible», «obligado tributario», «base imponible», «base liquidable», «tipo», «cuota» y otros conceptos. Pues bien, la finalidad de los apartados siguientes del presente capítulo es explicar estos conceptos generales.

Pero antes, debemos conocer qué es un impuesto y cuál es su finalidad o, dicho de otra forma, para que sirve.

2. CONCEPTO, CLASES Y FINALIDAD DE LOS TRIBUTOS

2.1. Concepto de tributo

De forma coloquial se suelen identificar los términos «tributos» e «impuestos». Pero estos conceptos no son sinónimos. En efecto un im-

ISBN: 978-84-7777-433-4

puesto es un tributo, pero hay otras figuras que no siendo impuestos son tributos. Esto es, dentro del concepto «tributo» se encuentran los «impuestos», pero también se encuentran otras figuras tributarias —las tasas y las contribuciones especiales— que enseguida se van a explicar.

Los tributos se pueden definir como los ingresos públicos consistentes en prestaciones económicas exigidas por la Administración pública como consecuencia de la realización de un supuesto de hecho (el hecho imponible, que es el elemento que sirve para definir cada clase de tributo) al que se vincula el deber de contribuir a Hacienda.

De esta definición se pueden extraer las siguientes características generales que sirven para comprender el concepto de tributo:

a) Son ingresos de las Administraciones públicas.
b) Consisten en prestaciones de carácter económico. Esta característica hace que no puedan ser catalogadas como tributos las prestaciones personales y de transporte. Esto es, la normativa faculta a determinados Ayuntamientos para imponer a sus vecinos determinadas prestaciones personales y de transporte para la realización de obras de competencia municipal. Pues bien, estas prestaciones no tienen la consideración de tributos.
c) Son exigidos por una Administración pública.
d) Se exigen como consecuencia de la realización de un supuesto de hecho al que una ley o norma vincula el deber de contribuir. Esto es, si se realiza el presupuesto básico y de partida fijado por la legislación para configurar cada tributo, se origina el nacimiento de la obligación de pago de la cuota tributaria. A este presupuesto básico y de partida se conoce con el nombre de «hecho imponible», al que más adelante se va a hacer referencia.

Ejemplo

En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas el presupuesto básico o de partida que establece la normativa para obligar a los contribuyentes al pago del impuesto es la obtención de renta (salario, pensión, ingresos por autónomo, arrendamientos de pisos o locales, intereses de libretas de ahorro, etc.). De esta forma, si una persona obtiene algún tipo de renta de las que enumera la legislación, le surgirá la obligación de pagar el citado impuesto, salvo que existan excepciones.

2.2. Clases de tributos

Existen tres tipos de tributos: las tasas, las contribuciones especiales y los impuestos. Por lo tanto, tal como se ha indicado anteriormente, los impuestos son un tipo o clase de tributos. Pues bien, en los tres tipos o clases de tributos su concepto se vincula al hecho imponible, esto es, al presupuesto básico y de partida que establece la legislación para establecer la obligación de contribuir. En efecto, el concepto de tasa, de contribución especial y de impuesto gira en torno a la configuración del hecho imponible. Así:

a) ¿Qué es una tasa? Omitiendo determinados requisitos, y a fin de quedarnos con su concepto básico, una tasa es un tributo cuyo hecho imponible o presupuesto básico o de partida consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, así como la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afectan o benefician de forma particular a la persona que va a tener que abonarla.

   Del concepto anterior resultan dos partes claramente diferenciadas:

   — la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público y
   — la prestación de servicios y la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afectan o benefician de forma particular a la persona que va a tener que satisfacer la tasa.

Ejemplos de tasas

a) Tasas por utilización privativa o aprovechamiento especial de los bienes de dominio público: puestos, barracas y casetas de venta; quioscos en vía pública; mesas, veladores y sillas en la vía pública; y estacionamiento de vehículos. Estas tasas se deben satisfacer porque la persona obligada a pagarlas utiliza de forma privativa el dominio público (una calle, por ejemplo) o lo aprovecha de forma especial.

b) Tasas por prestación de servicios públicos y realización de actividades: actividades de concesión de licencias urbanísticas; recogida y eliminación de residuos; y licencias de apertura y actividad. En estos casos la tasa se paga debido a una actividad concreta de la Administración o debido a la prestación de servicios públicos a la persona obligada a su pago.

ISBN: 978-84-7777-433-4

b) ¿Qué es una contribución especial? Es un tributo cuyo hecho imponible o presupuesto básico o de partida consiste en la obtención, por quien va a estar obligado a su pago, de un beneficio o un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o el establecimiento o ampliación de los servicios públicos.
En este caso el elemento básico que configura este tributo es que el obligado al pago obtiene un beneficio especial como consecuencia de la realización de obras públicas o el establecimiento o ampliación de los servicios públicos.

Ejemplo de contribución especial

Un Ayuntamiento decide realizar determinadas obras en una calle (por ejemplo, proceder a su asfaltado) y exige a los propietarios de los inmuebles ubicados en la misma una contribución especial al entender que las obras de asfaltado redundan en beneficio especial de dichos propietarios, ya que obtienen un incremento en el valor de sus propiedades.

c) ¿Qué es un impuesto? Es el tributo cuyo hecho imponible o presupuesto básico o de partida está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente. En estos casos, y a diferencia de la tasa y de la contribución especial, no existe una contraprestación directa e inmediata por parte de la Administración pública. Esto es, se satisface el impuesto y a cambio el administrado no recibe de la Administración nada de forma inmediata, directa y relacionada con el ingreso que ha efectuado.

Ejemplo de impuesto

María del Pilar adquiere un electrodoméstico en una tienda. Por esta compra tiene que pagar una cantidad correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA). Abona este impuesto y a cambio y en contraprestación la Administración no le entrega ningún bien, ni le presta ningún servicio directo y/o especial.

2.3. Clases de impuestos

Los impuestos se pueden clasificar de varias formas. Quizás la más conocida o utilizada es la que diferencia los impuestos en directos e indirectos. Se habla de impuestos directos para referirse a los que recaen cuando el contribuyente recibe la renta o los ingresos. O dicho de otro modo, los impuestos directos son los que recaen sobre la percepción o tenencia de ingresos. Por el contrario, los impuestos indirectos son los que someten a gravamen el gasto del contribuyente, esto es, cuando se produce una salida de dinero o bienes desde la economía del sujeto.

Ejemplos

a) El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas somete a gravamen la obtención de renta (rendimientos procedentes del trabajo personal, intereses de libretas de ahorro, arrendamiento de pisos o locales, etc.) por el contribuyente y por eso es un impuesto directo.

b) El Impuesto sobre el Valor Añadido somete a gravamen la adquisición de bienes o prestación de servicios y por eso se califica de impuesto indirecto.

Resumen

Clases de tributos:

—Tasas.
—Contribuciones especiales.
—Impuestos:

- Directos: por ejemplo, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- Indirectos: Por ejemplo, el Impuesto sobre el Valor Añadido.

2.4. Finalidad de los tributos

La finalidad principal de los tributos es obtener ingresos para así poder atender a los diversos gastos públicos a los que deben hacer frente las Administraciones Públicas.

Pero además de esta finalidad también cumplen la función de colaborar o servir para la consecución de otros objetivos como, por ejemplo,

ISBN: 978-84-7777-433-4

en materia de políticas de empleo, políticas de medio ambiente o políticas sociales. Esto es, a través de los tributos se puede intentar conseguir determinados comportamientos de las personas físicas y sociedades.

Ejemplo

El Impuesto sobre Sociedades somete a gravamen las rentas obtenidas por las empresas. Éstas pueden aplicarse una deducción, y en consecuencia pagar menos por este impuesto, si realizan inversiones relacionadas con el desarrollo sostenible y la protección y mejora medioambiental.

3. HECHO IMPONIBLE

3.1. Concepto de hecho imponible

Al concepto de hecho imponible se ha hecho referencia anteriormente señalando que por tal hay que entender el presupuesto básico o de partida fijado por la ley o la normativa para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación de pago del mismo.

La importancia del hecho imponible es evidente ya que al mismo se le vincula un efecto considerable: su realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal, esto es, determina el nacimiento de la obligación de satisfacer la cuota tributaria establecida.

Esto es:

Hecho imponible —determina→ obligación de pagar la deuda tributaria.

Ejemplos

a) En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas constituye el hecho imponible la obtención de renta por el contribuyente. A estos efectos componen la renta del contribuyente los rendimientos del trabajo (fundamentalmente los obtenidos por trabajadores asalariados y pensionistas), los rendimientos procedentes de las actividades económicas (los obtenidos por trabajadores autónomos), los rendimientos del capital (fundamentalmente intereses de libretas, dividendos de sociedades y arrendamientos de viviendas, lonjas, etc.) y las ganancias y pérdidas patrimoniales (ventas de bienes, determinados premios, etc.). Por lo tanto, si una persona obtiene alguna o varias de estas rentas tendrá, por regla general y salvo excepciones, la obligación de satisfacer el impuesto correspondiente.

b) En el Impuesto sobre el Valor Añadido el hecho imponible lo constituyen las entregas de bienes (por ejemplo: compra de ropa) y prestaciones de servicios (por ejemplo: servicios prestados por fontaneros) realizadas por empresarios o profesionales. En consecuencia, si una persona adquiere ropa en un comercio o llama a un fontanero para que le preste un servicio, deberá abonar el correspondiente Impuesto sobre el Valor Añadido.

También hay que resaltar que la extensión del hecho imponible de un impuesto alcanza a lo que sus propios términos indican, esto es, no cabe aplicar la analogía. Por lo tanto, lo que no está expresamente recogido en el hecho imponible no es susceptible de imposición o, dicho de otra forma, no genera deuda tributaria.

3.2. Supuestos de no sujeción

Junto al hecho imponible la legislación suele citar supuestos de no sujeción, esto es, supuestos que no entran dentro del hecho imponible. En efecto, suele ser frecuente que la legislación enumere, junto al hecho imponible, una serie de casos que quedan al margen del tributo. La legislación al enumerar los supuestos de no sujeción lo que pretende es ejercer una actividad didáctica y dejar claro lo que se encuentra sometido al impuesto. A este respecto se debe hacer constar que el legislador no siempre realiza con la debida precisión técnica la enumeración de los supuestos de no sujeción y, así, es frecuente encontrar entre los supuestos de no sujeción casos que deberían estar situados entre las exenciones.

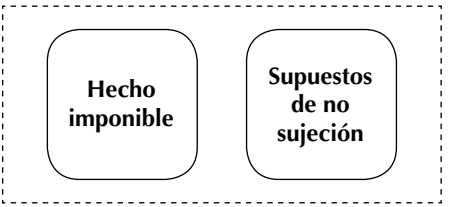
ISBN: 978-84-7777-433-4

Ejemplo

El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (más conocido como el impuesto de plusvalía municipal) somete al pago del mismo el incremento de valor que experimentan los terrenos de naturaleza urbana puesto de manifiesto al transmitir su propiedad. Pues bien, señala la normativa que no está sujeto a este impuesto el incremento de valor que experimentan los terrenos que tengan la condición de rústicos.

Estamos ante un claro ejemplo de supuesto de no sujeción ya que la legislación señala que está sujeto el incremento producido en la transmisión de los terrenos urbanos, lo que implica que no está sujeto el incremento generado en la transmisión de los terrenos rústicos.

Representación gráfica de los supuestos de no sujeción



Los supuestos de no sujeción no forman parte del hecho imponible.

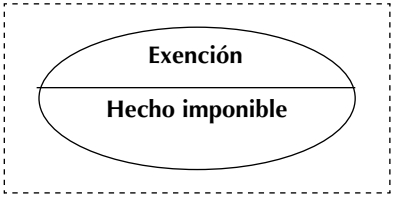
4. EXENCIONES: CONCEPTO Y CLASES

4.1. Concepto de exención

Se ha indicado anteriormente que la realización del hecho imponible origina el nacimiento de la obligación tributaria principal, esto es, origina el nacimiento de la obligación de pagar la cuota tributaria. Ahora bien, existen supuestos en que, a pesar de realizarse el hecho imponible, no surge la obligación de pagar la cuota tributaria debido a que la legislación exime de ello. En estos casos estamos ante las exenciones.

Por lo tanto las exenciones son supuestos en los que se ha realizado el hecho imponible y por lo tanto nace la obligación de pago del impuesto, pero en virtud de razones de índole social, económica o de otro tipo, se exime al contribuyente del cumplimiento de esta obligación de pago.

Representación gráfica de las exenciones



Las exenciones sí forman parte del hecho imponible.

4.2. Clasificación de las exenciones

Las exenciones pueden clasificarse de varias formas, pero aquí se va a comentar, por una parte, la que diferencia entre exenciones totales y parciales y, por otra parte, la que diferencia entre exenciones subjetivas y objetivas.

a) Exenciones totales: son las que eximen del cumplimiento total de la obligación tributaria principal. Esto es, eximen totalmente del pago de la cuota tributaria.

> Ejemplo
>
> En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas el hecho imponible lo constituye la obtención de renta por el contribuyente. Por lo tanto quién obtenga renta está sujeto y con obligaciones en este tributo. Establecido lo anterior, la normativa reguladora de este impuesto indica que están exentas determinadas rentas, entre las que se pueden citar las cantidades percibidas de instituciones públicas con motivo del acogimiento de personas. Por lo tanto, si una persona recibe cantidades de instituciones públicas por acogimiento de personas (menores, discapacitados, etc.) las mismas quedarán exentas del impuesto. En este supuesto, dicha persona no incluirá en su declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas la cantidad percibida por acogimiento de personas debido a que se encuentra exenta.

b) Exenciones parciales: son las que eximen del cumplimiento parcial de la obligación tributaria principal.

ISBN: 978-84-7777-433-4

Ejemplo

En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aplicable en Álava se indica que se encuentran exentas en un 50% las ayudas financiadas totalmente por el Fondo Europeo Agrícola de Garantía siempre que su percepción se efectúe por explotaciones agrarias que tengan la calificación de prioritarias.

En este supuesto la exención no alcanza al 100%, sino que queda limitada a un porcentaje inferior, al 50%.

Por lo tanto, el perceptor de dichas ayudas incluirá en su declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, no el 100% de su importe, sino el 50%. El otro 50% no lo incluirá en su declaración ya que se encuentra exento.

c) Exenciones subjetivas: son las que eximen del cumplimiento de la obligación tributaria principal a sujetos concretos y determinados.

Ejemplo

En el Impuesto sobre Sociedades se declara la exención del impuesto a las Administraciones públicas territoriales (Estado, Comunidades Autónomas, Diputaciones y Ayuntamientos), a Eusko Ikaskuntza-Sociedad de Estudios Vascos, etc.

En este caso, se trata de una exención a favor de sujetos concretos y determinados.

d) Exenciones objetivas: son las que no se predican de un sujeto concreto y determinado, sino que se aplican a todos aquéllos que reúnan las características previstas en su regulación.

Ejemplo

Tal como se ha indicado anteriormente, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se declaran exentas las cantidades percibidas de Instituciones públicas con motivo del acogimiento de personas.

Por lo tanto el hecho central de la exención es percibir cantidades de Instituciones públicas por el motivo de acoger a personas, siendo indiferente quién sea la persona que las perciba; así, el perceptor de las cantidades se beneficiará de la exención establecida en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

5. BASE IMPONIBLE: CONCEPTO Y MÉTODOS DE DETERMINACIÓN

5.1. Concepto de base imponible

Así como el hecho imponible es el presupuesto que configura el tributo y, tal como se ha indicado anteriormente, su realización determina el nacimiento de la obligación de satisfacer la cuota tributaria, la base imponible es la cuantificación del hecho imponible. O dicho de otra forma, la base imponible es la magnitud económica que resulta de la medición o valoración del hecho imponible.

Esto es, un impuesto debe señalar qué es lo que va a constituir su objeto (hecho imponible) y, a continuación, debe indicar cómo se traduce en magnitudes económicas, en números, el hecho imponible. En definitiva, se trata de medir en magnitudes económicas el hecho configurador del tributo, esto es, se trata de cuantificar económicamente el hecho imponible.

Base imponible = cuantificación económica del hecho imponible.

Ejemplos

a) En el Impuesto sobre Sociedades el hecho imponible es, por regla general, la obtención de renta por las empresas.

La base imponible de este impuesto está constituida, en esencia, por el importe o cuantía de la renta obtenida en el periodo impositivo (por regla general, en el año natural).

b) En el Impuesto sobre el Valor Añadido el hecho imponible lo constituye la entrega de bienes y las prestaciones de servicios realizadas por empresarios o profesionales.

La base imponible está constituida, por regla general, por el importe total de la contraprestación de las entregas de bienes o prestaciones de servicios, esto es, por la cantidad que se satisface por la compra de un bien o por la prestación de un servicio.

Al igual que sucede con el hecho imponible cuya configuración puede aclararse con la determinación de supuestos de no sujeción, en la base imponible puede ocurrir que, a fin de delimitar más claramente su concepto, se especifiquen conceptos que no forman parte de la misma.

ISBN: 978-84-7777-433-4

Ejemplo

En el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras el hecho imponible está constituido por la realización de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija la obtención de la correspondiente licencia de obras o urbanística.

Pues bien, la base imponible está constituida por el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra, entendiéndose por coste real y efectivo el coste de ejecución material de la construcción, instalación u obra.

A estos efectos se señala expresamente por la normativa que no forman parte de la base imponible del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, el Impuesto sobre el Valor Añadido y demás impuestos análogos propios de regímenes especiales, las tasas, precios públicos y demás prestaciones patrimoniales de carácter público local relacionadas, en su caso, con la construcción, instalación u obra, ni tampoco los honorarios de profesionales, el beneficio empresarial del contratista ni cualquier otro concepto que no integre, estrictamente, el coste de ejecución material.

5.2. Métodos de determinación de la base imponible

Para determinar la base imponible, esto es la magnitud resultante de la medición o valoración del hecho imponible, se pueden utilizar tres métodos. Estos métodos son los siguientes:

a) Estimación directa. Mediante la estimación directa, la base imponible se obtiene, por regla general, mediante la aplicación de parámetros que se corresponden con la realidad.

Ejemplo

Para determinar, mediante el método de estimación directa, el rendimiento que debe declarar un profesional (médico, abogado, etc.) en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por el ejercicio de su actividad económica, se actuará de la siguiente forma:

Ingresos brutos obtenidos – gastos necesarios
en que se haya incurrido para obtener los ingresos

El resultado de esta operación aritmética determina el rendimiento neto que forma parte de la base imponible del impuesto.

Por lo tanto, a través de este método, la base imponible se corresponde, por regla general, con datos o resultados ajustados a la realidad.

b) Estimación objetiva. La determinación de la base imponible se realiza en base a signos externos, índices o módulos objetivos.

Ejemplo

Hasta hace poco tiempo existía en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas un método aplicable a los contribuyentes que desarrollasen determinadas actividades empresariales. Estos contribuyentes podían determinar el rendimiento de las mismas (que forma parte de la base imponible del tributo) a través del método de estimación objetiva. A través de este método, el rendimiento de la actividad económica se calculaba en base a los signos, índices o módulos que expresamente establecía la normativa.

Así, por ejemplo, el rendimiento de la actividad de cafetería se realizaba, caso de utilizar este sistema objetivo, no en base a la diferencia de ingresos y gastos, sino aplicando determinados módulos, como podían ser los siguientes: personal asalariado (o sea, personal contratado), personal no asalariado (el propio empresario, por ejemplo), potencia eléctrica contratada, mesas, máquinas recreativas y máquinas auxiliares de apuestas.

De lo anterior se deduce que la base imponible determinada de acuerdo a este método no responde a los datos económicos reales y concretos de la actividad económica desarrollada por el contribuyente.

c) Estimación indirecta. Básicamente este método se aplica cuando la Administración tributaria (Hacienda) no puede conocer los datos que resultan necesarios para determinar la base imponible. Y no puede conocerlos por existir determinadas causas, fundamentalmente aunque no exclusivamente, relacionadas con conductas entorpecedoras del obligado tributario. En estos casos, la base imponible del contribuyente se calcula por signos indiciarios del tipo de los siguientes:

— Aplicación de los datos y antecedentes disponibles que sean relevantes al caso concreto de que se trate.

ISBN: 978-84-7777-433-4

— Utilización de elementos que indirectamente acrediten la existencia de bienes y rentas, así como de ingresos, ventas, costes y rendimientos que sean normales en el sector económico de que se trate.
— Valoración de las magnitudes, índices, módulos o datos que concurran en los respectivos obligados tributarios, según los datos o antecedentes que se posean de supuestos similares o equivalentes.

5.3. Características generales de los métodos de determinación de la base imponible

Las características generales de los métodos de determinación de la base imponible antes citados (estimación directa, estimación objetiva y estimación indirecta) son las siguientes:

a) La aplicación del método de estimación directa o del método de estimación objetiva depende de lo que se establezca en la normativa de cada tributo. Esto es, no en todos los impuestos existen ambos métodos.

> **Ejemplo**
>
> La normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades señala que la base imponible se determinará por el régimen de estimación directa, por el de estimación objetiva cuando dicha normativa determine su aplicación y, subsidiariamente, por el método de estimación indirecta.

b) El método general de determinación de la base imponible lo constituye el de estimación directa.
c) La aplicación del método de estimación objetiva siempre tiene carácter voluntario, de tal forma que su aplicación no puede imponerse al obligado tributario. Este método objetivo se aplicará sólo si el contribuyente opta expresamente por su aplicación.

Ejemplo

Siguiendo con el ejemplo anterior, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, tras señalarse que el cálculo del rendimiento neto de las actividades económicas se efectuaría aplicando las reglas establecidas para los métodos de estimación directa o estimación objetiva, se indicaba que los contribuyentes que reunieran las circunstancias previstas para las modalidades de estimación objetiva (convenios y signos, índices o módulos) determinarían su rendimiento neto conforme a las reglas establecidas para cada una de dichas modalidades.

Ahora bien, para la aplicación de las modalidades del método de estimación objetiva se precisaba que el contribuyente lo hiciera constar expresamente.

Por lo tanto, la aplicación del método objetivo requiere que así lo manifestara expresamente el contribuyente.

d) El método de estimación indirecta tiene carácter subsidiario respecto a los métodos de estimación directa y objetiva y para que resulte aplicable se tiene que producir alguna de las circunstancias que prevé expresamente la normativa general. A estos efectos, y con carácter meramente didáctico, se pueden citar las siguientes circunstancias:

   — Falta de presentación de declaraciones o presentación de declaraciones incompletas o inexactas.
   — Resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación inspectora de la Administración tributaria.
   — Incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales.
   — Desaparición o destrucción, aun por causa de fuerza mayor, (por ejemplo, un incendio) de los libros y registros contables o de los justificantes de las operaciones anotadas en los mismos.

6. BASE LIQUIDABLE

Se puede definir la base liquidable como la magnitud que resulta de minorar o practicar en la base imponible las reducciones establecidas en la normativa reguladora de cada tributo.

ISBN: 978-84-7777-433-4

Esto es:

Base imponible – reducciones = Base liquidable.

Ejemplo

En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se establece que la base liquidable general (dado que también existe la base liquidable del ahorro) será el resultado de practicar en la base imponible general las siguientes reducciones:

a) reducción por abono de pensiones compensatorias y anualidades por alimentos,
b) reducción por aportaciones a mutualidades, planes de previsión asegurados, planes de pensiones y entidades de previsión social voluntaria y
c) reducción por tributación conjunta.

De esta forma si un contribuyente presenta la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de forma conjunta, su base liquidable será:

Base imponible:	41.327,18 (*)
Reducción por tributación conjunta:	–3.800,00 (*)
	37.527,18 (*)

(*) Se va a suponer que ésta es la cantidad prevista por la legislación.

Ahora bien, no en todos los impuestos existen reducciones en la base imponible. En estos supuestos, caso de que no existan reducciones, la base imponible y la base liquidable coinciden.

Así:

—Impuestos en que existen reducciones de la base imponible:

Base Imponible – reducciones = Base liquidable.

—Impuestos en que no existen reducciones en la base imponible:

Base imponible = Base liquidable.

7. TIPO DE GRAVAMEN

Por regla general, sobre la base liquidable se aplica el tipo de gravamen. Y de la aplicación del tipo de gravamen sobre la base liquidable resulta la cuota íntegra.

Esto es:

Base imponible – reducciones = Base liquidable.

Base liquidable × tipo de gravamen = cuota íntegra.

El tipo de gravamen puede ser:

1. Un porcentaje.

Ejemplos

a) En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados se establece que en los casos de transmisión de bienes muebles, la cuota tributaria se obtendrá aplicando sobre la base liquidable el tipo del 4%.

b) En el Impuesto sobre Sociedades el tipo general de gravamen es del 28% y su aplicación a la base liquidable origina la cuota íntegra.

2. Una cantidad fija o un coeficiente.

Hay que tener presente que no siempre la cuota íntegra se determina por la aplicación de un porcentaje (tipo de gravamen porcentual) a la base liquidable. Puede ocurrir que la cuota íntegra resulte directamente de una cantidad fija o un coeficiente que a tal efecto señala la normativa tributaria.

ISBN: 978-84-7777-433-4

Ejemplo

En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados se grava, con una determinada cantidad, la rehabilitación y transmisión, sea por vía de sucesión o de cesión, de grandezas y títulos nobiliarios, así como el reconocimiento de uso de títulos extranjeros.

Así, la rehabilitación y transmisión de grandezas y títulos nobiliarios tributan de acuerdo a una escala según se trate de transmisiones directas, transmisiones transversales o rehabilitación y reconocimiento de títulos extranjeros. Esta escala puede tener el siguiente contenido:

a) Por cada título con grandeza:
   —Transmisiones directas: 2.349 euros.
   —Transmisiones transversales: 5.887 euros.
   —Rehabilitaciones y reconocimientos de títulos extranjeros: 14.117 euros.
b) Por cada título sin grandeza:
   —Transmisiones directas: 671 euros.
   —Transmisiones transversales: 1.679 euros.
   —Rehabilitaciones y reconocimientos de títulos extranjeros: 4.041 euros.
c) Por cada grandeza sin título:
   —Transmisiones directas: 1.679 euros.
   —Transmisiones transversales: 4.210 euros.
   —Rehabilitaciones y reconocimientos de títulos extranjeros: 10.078 euros.

Las cantidades señaladas anteriormente son meramente indicativas de ejemplo de cuota.

3. Abanico de tipos tributarios.

También puede suceder que la normativa reguladora del tributo establezca un abanico de tipos tributarios dentro de los cuáles se puede fijar el tipo de gravamen.

Ejemplo

En el Impuesto sobre Bienes Inmuebles se faculta a los Ayuntamientos para fijar el tipo de gravamen, omitiendo reglas especiales, entre el 0,3% y el 1,5%, cuando se trate de bienes de naturaleza urbana y entre el 0,3% y el 1,1% cuando se trate de bienes de naturaleza rústica.

4. Tarifa.

Finalmente hay que señalar que puede ocurrir que el tributo disponga de una tarifa ordenando tipos o cuantías diferentes en función de magnitudes de base liquidable.

Ejemplo

Supongamos que el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas señala que la base liquidable general se gravará de la siguiente forma:

Base liquidable general hasta	Cuota íntegra	Resto base liquidable hasta	Tipo aplicable %
0	0	15.000	23,00
15.000	3.450	15.000	28,00
30.000	7.650	15.000	35,00
45.000	12.900	20.000	40,00
65.000	20.900	En adelante	45,00

Por lo tanto, si una persona tiene una base liquidable general de 44.318 euros, la cuota íntegra se calcularía de la siguiente forma:

Hasta 30.000	cuota íntegra de:	7.650,00 euros
Resto (44.318 – 30.000) = 14.318 × 35% =		5.011,30 euros
	cuota íntegra:	12.661,30 euros

Si la tarifa es progresiva, como en el ejemplo anterior, unos tramos de base liquidable tributan a un tipo y otros tramos a otros. En estos casos, para conocer el tipo efectivo al que ha estado sometida toda la base liquidable, hay que calcular el tipo medio de gravamen. Para calcular este tipo medio se realiza la siguiente operación:

$$\frac{\text{Cuota} \times 100}{\text{Base liquidable}}$$

ISBN: 978-84-7777-433-4

Ejemplo

En el ejemplo anterior la cuota íntegra asciende a 12.661,30 euros. La base liquidable es de 44.318 euros. El tipo medio de gravamen será el siguiente:

$$\frac{12.661{,}30 \times 100}{44.318} = 28{,}57\%$$

Si multiplicamos la base liquidable por el tipo medio, resulta la cuota íntegra.

En efecto:

$$44.318 \times 28{,}57\% = 12.661{,}65 \text{ euros.}$$

8. CUOTA TRIBUTARIA

Por regla general se distinguen tres tipos de cuota tributaria: la cuota íntegra, la cuota líquida y la cuota diferencial. Estas cuotas están directamente relacionadas entre sí de tal forma que la cuota líquida procede o deriva de la cuota íntegra y la cuota diferencial procede o deriva de la cuota líquida.

Cuota íntegra → Cuota líquida → Cuota diferencial.

Veamos cada uno de estos tipos de cuota.

8.1. Cuota íntegra

En general, tal como se ha indicado anteriormente, la cuota íntegra se puede determinar de varias maneras diferentes. Aquí vamos a resaltar las dos siguientes:

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

Ejemplo

En el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras se especifica que la cuota de este impuesto es el resultado de aplicar a la base el tipo de gravamen fijado por el Ayuntamiento respectivo sin que dicho tipo pueda exceder del 5%.

b) Una cantidad fija señalada al efecto por la normativa.

Ejemplo

En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados se establece que las letras de cambio se extenderán necesariamente en el efecto timbrado de la clase que corresponda a su cuantía. La tributación se llevará a cabo conforme a una determinada escala, cuyos primeros tramos pueden ser los siguientes:

—Hasta 24,04 . . . . . 0,06 euros.
—De 24,05 a 48,08 . . . . . 0,12 euros.
—De 48,09 a 90,15 . . . . . 0,24 euros.
. . .

8.2. Cuota líquida

La cuota líquida es el resultado de restar de la cuota íntegra las deducciones, bonificaciones, adiciones o coeficientes previstos en la normativa reguladora de cada tributo.

Ejemplo

En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se establece que se entiende por cuota líquida la cantidad resultante de minorar la cuota íntegra en el importe de las deducciones que procedan de las previstas a estos efectos.

De esta forma, un contribuyente que tenga un hijo que reúna determinados requisitos podrá deducir de la cuota íntegra una determinada cantidad por el concepto de «deducción por descendientes».

8.3. Cuota diferencial

La cuota diferencial es el resultado de restar de la cuota líquida el importe de los pagos fraccionados, retenciones, ingresos a cuenta y cuotas establecidos en la normativa de cada tributo. Esto es, la cuota diferencial es el resultado de restar de la cuota líquida las cantidades ya abonadas a cuenta del impuesto.

ISBN: 978-84-7777-433-4

Ejemplo

En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se señala que la cuota diferencial es el resultado de minorar la cuota líquida en las siguientes cuantías: retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados.

Esto es, la cuota diferencial se obtiene restando de la cuota líquida las cantidades que ha satisfecho el contribuyente previamente en concepto de retención o pago a cuenta de la liquidación definitiva del impuesto.

Así, si un contribuyente tiene una libreta de ahorro que le ha generado unos intereses de 1.000 euros, éstos los deberá incluir en su declaración del impuesto y podrá deducir de la cuota líquida 210 euros en concepto de retención que le habrá practicado la entidad financiera al abonarle los intereses (suponiendo que el tipo de retención sea del 21%). Realmente esta entidad financiera le habrá abonado en su cuenta 1.000 – 210 = 790 euros. Pues bien, el contribuyente declarará en su Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas 1.000 euros y restará de la cuota líquida 210 euros, que es la cantidad que ya ha pagado a cuenta del impuesto.

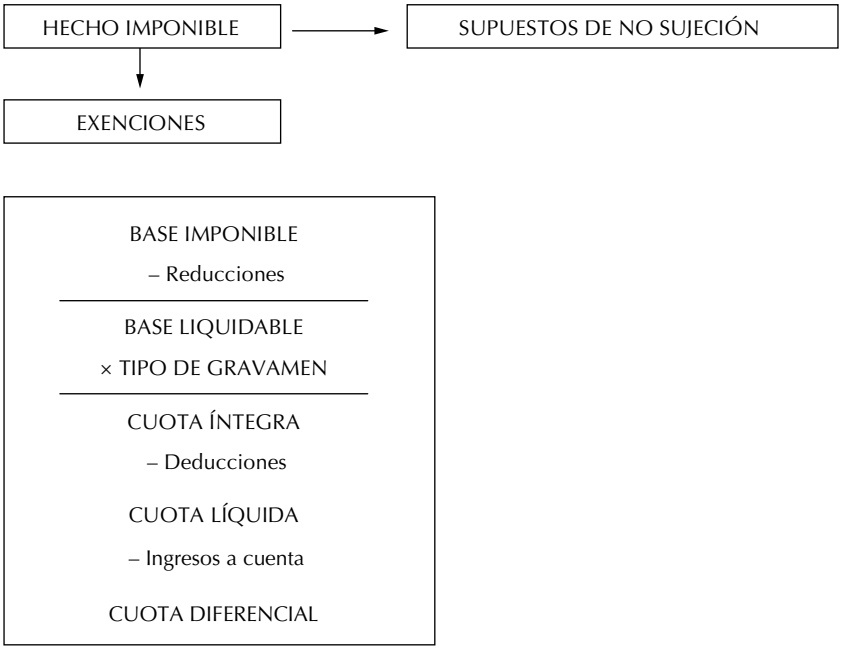
Ejemplo de cuota íntegra, cuota líquida y cuota diferencial

Supongamos que un contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas tiene una base liquidable de 24.362 euros. Supongamos también que el tipo de gravamen establecido es el 20%. Tiene un hijo de 16 años por el que se permite una deducción de 126 euros. Además el banco, a la hora de abonarle los rendimientos de sus ahorros, le practicó una retención a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 210 euros.

Pues bien:

Base liquidable:	24.362,00
x tipo de gravamen:	× 20%
Cuota íntegra:	4.872,40
– Deducción por hijo:	–126,00
Cuota líquida:	4.746,40
– Retenciones a cuenta:	–210,00
Cuota diferencial:	4.536,40

9. ESQUEMA DE LOS CONCEPTOS BÁSICOS DE LOS TRIBUTOS



10. OBLIGADOS TRIBUTARIOS

Coloquialmente se habla de «contribuyente» para referirse a la persona que presenta una declaración y paga impuestos, esto es para referirse a la persona que tiene obligaciones tributarias. Sin embargo el término más correcto a utilizar es el de «obligado tributario». Este último término es más genérico y amplio y sirve para referirse a todas las personas y sociedades que tienen el deber de cumplir con obligaciones tributarias, sean del tipo que sean.

Así, se define a los obligados tributarios como las personas físicas o jurídicas (por ejemplo las sociedades anónimas) a las que la normativa impone el cumplimiento de obligaciones tributarias, tanto materiales como formales. Por lo tanto, tienen la consideración de obligados tributarios tanto las personas o sociedades que presentan sus declaraciones e ingresan la cuota correspondiente (o tienen derecho a devolución),

ISBN: 978-84-7777-433-4

como las que tienen obligación de atender únicamente obligaciones de carácter formal, como por ejemplo la presentación de declaraciones informativas de operaciones económicas que han realizado con otras personas.

Como se ha indicado anteriormente la expresión «obligados tributarios» es un término amplio que sirve para referirse a las personas y sociedades que tienen que cumplir obligaciones tributarias y, en consecuencia, abarca, entre otros, a los siguientes sujetos:

a) Los sujetos pasivos, que son quienes deben cumplir con la obligación tributaria principal (esto es, el pago del impuesto), así como con las obligaciones formales inherentes a la misma (como por ejemplo, la presentación de la correspondiente autoliquidación del impuesto).
Dentro de la figura del sujeto pasivo se encuentran:

a.1. El contribuyente, que es quien realiza el hecho imponible.

Ejemplo

En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el hecho imponible es la percepción de renta y el contribuyente es quien percibe la renta.

a.2. El sustituto, que es quien en lugar del contribuyente debe cumplir con la obligación tributaria principal (esto es, el pago del impuesto) y las obligaciones formales inherentes a dicha obligación principal (como, por ejemplo, la presentación de la correspondiente autoliquidación del impuesto). El sustituto puede exigir al contribuyente lo que ha satisfecho en su lugar, salvo que la normativa establezca otra cosa.

Ejemplo

En el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, el sujeto pasivo es:

—A título de contribuyente las personas, físicas o jurídicas, que sean dueñas de la construcción, instalación u obra, sean o no propietarios del inmueble sobre el que se realice aquélla. A estos efectos se entiende por dueño de la construcción, instalación u obra quien soporta los gastos o el coste que comporta su realización.

—A título de sustituto, y para el supuesto de que la construcción, instalación u obra no sea realizada por el contribuyente, quienes soliciten las correspondientes licencias o realicen las construcciones, instalaciones u obras.

Este sustituto podrá exigir del contribuyente el importe de la cuota tributaria satisfecha.

b) Los obligados a realizar pagos a cuenta, que son quienes deben realizar pagos fraccionados (esto es, ingresar cantidades a cuenta de la obligación tributaria principal antes de que ésta sea exigible) y los retenedores (esto es, las personas o entidades que al pagar a terceros deben detraer una parte e ingresarla en Hacienda).

Ejemplo de pago fraccionado

En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas los contribuyentes que ejercen actividades económicas (autónomos) tienen la obligación de efectuar e ingresar pagos fraccionados a cuenta de dicho impuesto.

En efecto, con carácter general se trata de un pago fraccionado cuando se establece que los contribuyentes que ejerzan actividades económicas están obligados a ingresar en la Diputación Foral, en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la cantidad que resulte de la siguiente operación:

Rendimientos netos de la actividad económica obtenidos en el penúltimo año anterior × 5%.	menos	Retenciones e ingresos a cuenta practicados sobre los rendimientos de las actividades económicas del penúltimo año anterior.

ISBN: 978-84-7777-433-4

Ejemplo de retención

En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas están obligados a practicar retención y a ingresar su importe en la Diputación Foral las personas jurídicas que satisfagan o abonen rentas sujetas y no exentas a dicho impuesto.

Así, si una entidad financiera abona a una persona en concepto de interés que ha producido su libreta de ahorro la cantidad de 2.000 euros, debe retenerle, e ingresar en Hacienda, un determinado porcentaje. Vamos a suponer que este porcentaje es del 21%. De esa forma dicha entidad financiera hará la siguiente operación:

$$2.000 \times 21\% = 420 \text{ euros.}$$

La entidad financiera abonará a la persona 1.580 euros (esto es, la diferencia entre 2.000 y 420) e ingresará en Hacienda, a cuenta de esa persona, 420 euros.

c) Los obligados en las obligaciones entre particulares resultantes del tributo, que son quienes deben repercutir un impuesto a otra persona o sociedad.

Ejemplo

En el Impuesto sobre el Valor Añadido el vendedor repercute el impuesto correspondiente al comprador del bien y debe declararlo e ingresarlo en Hacienda.

Supongamos que Vicente adquiere unas sillas en una tienda. Estas sillas cuestan 1.129 euros más el Impuesto sobre el Valor Añadido que, en este caso, vamos a considerar que es de un 21%. El vendedor cobrará a Vicente lo siguiente:

1.129 + 237,09 (en concepto de IVA) = 1.366,09 euros.

El vendedor ingresará en Hacienda 237,09 euros en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido. Como se aprecia esta obligación se realiza entre particulares por así disponerlo la normativa.

d) Los beneficiarios de exenciones, devoluciones o bonificaciones tributarias.

Resumen de los obligados tributarios

a) Sujetos pasivos:

—Contribuyente.
—Sustituto.

b) Obligados a realizar pagos a cuenta:

—Obligados a realizar pagos fraccionados.
—Retenedores.

c) Obligados en las obligaciones entre particulares resultantes del tributo.
d) Beneficiarios de exenciones, devoluciones o bonificaciones tributarias.

11. DERECHOS DE LOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS

A pesar de que la normativa haga referencia a obligados tributarios, éstos tienen derechos que pueden y deben hacer valer ante la Administración tributaria. Los derechos se encuentran recogidos a lo largo del sistema tributario.

En este apartado se va a hacer referencia brevemente a algunos de los derechos que la normativa recoge con carácter general. Estos derechos son los siguientes:

a) Derecho a ser informado y asistido por la Administración tributaria en el ejercicio de sus derechos y en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
b) Derecho a obtener las devoluciones por los ingresos que hayan realizado de forma indebida, así como el derecho a obtener las devoluciones que, por aplicación de la normativa de los tributos, les correspondan.
c) Derecho a ser reembolsados de los costes de avales y garantías aportados para suspender la ejecución de un acto administrativo o para aplazar o fraccionar el pago de una deuda tributaria, en los casos en que dicho acto o deuda sea declarado total o parcialmente improcedente por sentencia o resolución administrativa firme.
d) Derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que se sea parte interesada.

ISBN: 978-84-7777-433-4

e) Derecho a solicitar certificaciones y copias de sus declaraciones tributarias.
f) Derecho a no aportar documentos ya presentados a la Administración actuante.
g) Derecho al carácter reservado de los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria. Estos datos, informes o antecedentes sólo podrán ser cedidos a terceros en los casos excepcionales establecidos en la legislación.
h) Derecho a que las actuaciones de la Administración tributaria se lleven a cabo en la forma menos gravosa posible.
i) Derecho a ser informado del valor de los bienes inmuebles que vayan a ser objeto de adquisición o transmisión.
j) Derecho a ser informado al inicio de las actuaciones de inspección de la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones.
k) Derecho al reconocimiento de los incentivos fiscales que les sean de aplicación.
l) Derecho a formular quejas y sugerencias en relación con el funcionamiento de la Administración tributaria.

12. DEVENGO Y EXIGIBILIDAD

El devengo y la exigibilidad son dos conceptos relacionados con el tiempo. Ambos conceptos son diferentes y, además, pueden tener momentos temporales distintos.

12.1. Devengo

El devengo es el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal, esto es, el momento en que se produce el nacimiento de la obligación de satisfacer la cuota tributaria. Ahora bien, cabe la posibilidad que la legislación de cada tributo fije un momento distinto en el cuál se produzca el nacimiento de la obligación tributaria principal; esto es, cabe la posibilidad que la legislación fije para el nacimiento de esta obligación principal un momento diferente al de la realización del hecho imponible.

¿Qué efectos tiene el devengo?. El efecto fundamental del devengo es que su fecha determina las circunstancias relevantes para configurar la obligación tributaria, salvo que la propia normativa determine otra cosa.

Ejemplos

a) El Impuesto sobre el Patrimonio señala que el mismo se devenga el 31 de diciembre de cada año y afecta al patrimonio del cuál es titular el sujeto pasivo en dicha fecha.

b) En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas el impuesto se devenga, por regla general, el 31 de diciembre de cada año.

En ocasiones, la normativa del tributo se fija en el devengo para establecer determinados efectos.

Ejemplo

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas señala que la determinación de las circunstancias personales y familiares a tener en cuenta a efectos de la aplicación de determinadas deducciones (descendientes, ascendientes, discapacidad, edad) se realizará atendiendo a la situación existente en la fecha de devengo del impuesto, lo que se produce, por regla general, el 31 de diciembre de cada año.

Así, una persona tiene o no derecho a aplicar por ejemplo la deducción por edad de 65 años, si a 31 de diciembre tiene o no tiene dicha edad.

12.2. Exigibilidad

Junto al devengo se encuentra la exigibilidad. La normativa propia de cada tributo puede establecer la exigibilidad de la cuota o cantidad a ingresar, o de parte de la misma, en un momento distinto al del devengo del tributo. Esto es, cabe que un impuesto tenga una fecha concreta como fecha de devengo y otra fecha diferente como fecha de su exigibilidad.

Ejemplos

a) En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados se indica expresamente que las deudas tributarias que deban satisfacerse mediante efectos timbrados se pagarán en el momento de la realización del hecho imponible.

b) El Impuesto sobre Bienes Inmuebles es un tributo de carácter anual que se devenga el primer día del período impositivo, esto es, el 1 de enero de cada año. Sin embargo, el cobro de la cuota correspondiente se efectúa en un momento posterior.

ISBN: 978-84-7777-433-4

13. CONCEPTOS BÁSICOS Y ESTRUCTURA DE LOS IMPUESTOS

Al comienzo de este capítulo se ha señalado que si leemos una ley o norma que regula un determinado impuesto se observa que la misma se divide en capítulos que se titulan «hecho imponible», «base liquidable», «tipo» y otros conceptos que acaban de ser explicados.

Ejemplo

Si se analiza la estructura del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se observa que ésta se divide en los siguientes apartados:

- Naturaleza y ámbito de aplicación del impuesto.
- Hecho imponible.
- Contribuyentes.
- Base imponible.
- Base liquidable.
- Cuota íntegra.
- Cuota líquida.
- Cuota diferencial.
- Deuda tributaria.
- Tributación conjunta.
- Período impositivo y devengo.
- Gestión.
- Responsabilidad patrimonial y régimen sancionador.
- Orden jurisdiccional.

Pues bien, la mayoría de los conceptos que forman la estructura básica de los impuestos han sido explicados en el presente capítulo y ya nos resultan algo más familiares.

14. EJEMPLO GENERAL

Veamos un ejemplo más completo de lo explicado en los apartados anteriores de este capítulo.

Itziar adquiere en una tienda una calculadora, que cuesta, sin tener en cuenta el Impuesto sobre el Valor Añadido, 112 euros.

Contenido de la normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido	Incidencia de la normativa anterior en la compra de la calculadora que realiza Itziar
Hecho imponible: están sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes realizadas por empresarios a título oneroso (este es, con contraprestación del comprador) en el desarrollo de su actividad empresarial.	La compra de la calculadora por Itziar entra dentro del hecho imponible del Impuesto sorbe el Valor añadido, ya que se trata de una entrega de bien (calculadora) que la vende un empresario mediante contraprestación (precio de 112 euros).
Exenciones: la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido contiene una larga lista de exenciones.	Tras analizar la lista de exenciones del Impuesto sobre el Valor añadido se concluye que la compra de la calculadora no está exenta. Por lo tanto tributa por este impuesto.
Base imponible: está constituida por el importe total de la contraprestación procedente del comprador.	La base imponible está formada por la cantidad que cuesta la calculadora, esto es, por 112 euros.
Base liquidable: no existen reducciones aplicables sobre la base imponible.	La base liquidable coincide con la base imponible. Por lo tanto la base liquidable es 112 euros.
Tipo tributario: Se va a suponer que el tipo general es el 21%.	Este tipo se aplica sobre la base liquidable: $112 \times 21\%$.
Cuota: es el resultado de aplicar el tipo tributario sobre la base liquidable.	$112 \times 21\% = 23{,}52$ euros. Itziar pagará al vendedor lo que cuesta la calculadora (112 euros) más el Impuesto sobre el Valor Añadido (23,52 euros). En total pagará la cantidad de 135,52 euros.
Devengo: El Impuesto sobre el Valor Añadido se devenga cuando se ponga el bien a disposición del adquirente.	En este caso el Impuesto sobre el Valor Añadido se devenga en el momento en que el vendedor entrega la calculadora a Itziar.

II

El Concierto Económico y la capacidad legislativa de las instituciones forales en materia tributaria

1. INTRODUCCIÓN

El Concierto Económico regula, fundamentalmente, las relaciones tributarias y financieras entre el Estado y el País Vasco. Su contenido se puede agrupar en las tres partes siguientes:

a) La primera parte se dedica a los tributos. En la misma se hace referencia a las competencias de las Instituciones forales en materia tributaria, tanto en el campo normativo, como en el campo de aplicación de los tributos (eso es, información y asistencia al obligado tributario, gestión, inspección y recaudación).
b) La segunda parte se refiere a las relaciones financieras entre el Estado y el País Vasco estableciéndose sus principios generales

ISBN: 978-84-7777-433-4

y la metodología de determinación del Cupo, esto es, la aportación del País Vasco al Estado para contribuir a las cargas de éste que no se encuentran asumidas por el País Vasco.

c) La tercera parte se dedica a los órganos o comisiones del Concierto Económico, en concreto se hace referencia a la Comisión Mixta, a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa y a la Junta Arbitral.

El Concierto Económico regula tanto las competencias legislativas y de aplicación de los tributos de las Instituciones forales, como el Cupo (esto es, la cantidad que tiene que satisfacer el País Vasco al Estado como contribución a los servicios que no se prestan por las Instituciones del País Vasco).

En este capítulo se van a comentar las competencias legislativas o normativas que tienen las Instituciones forales de los Territorios Históricos de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa en materia tributaria.

Con carácter previo conviene señalar que cuando se hace referencia a las Instituciones forales de los Territorios Históricos del País Vasco se está haciendo referencia a las Juntas Generales (como cámara legislativa) y a la Diputación Foral (cómo órgano ejecutivo).

2. EL CONCIERTO ECONÓMICO DENTRO DEL ORDENAMIENTO JURÍDICO

En el actual e inmediato marco jurídico, el Concierto Económico tiene su apoyo en la Constitución de 1978 que expresamente señala que se amparan y respetan los derechos históricos de los Territorios forales. Igualmente dicha Constitución señala que la actualización general del régimen foral se llevará a cabo en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía. Por lo tanto, es la propia Constitución de 1978 la que se remite al Estatuto de Autonomía para realizar la actualización de los derechos históricos.

El Estatuto de Autonomía para el País Vasco hace mención expresa al Concierto Económico como el instrumento encargado de regular las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco. Además, contiene unas reglas generales que han de tenerse en cuenta a la hora de configurar el contenido concreto del Concierto Económico. En efecto, el Estatuto de Autonomía señala expresamente que el conte-

nido del régimen de Concierto respetará y se acomodará a los siguientes principios y bases:

a) Las Instituciones forales pueden establecer el régimen tributario atendiendo a la estructura general impositiva del Estado, a las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se contengan en el propio Concierto Económico y a las que dicte el Parlamento Vasco, para idéntica finalidad, dentro de la Comunidad Autónoma.
   Por lo tanto y según lo anterior, el Concierto Económico tiene un límite concreto y determinado ya preestablecido por el Estatuto de Autonomía, cual es el de tener que atender, a la hora de regular su propio régimen tributario, a la estructura general impositiva del Estado.
   Las referencias a las normas de coordinación, armonización fiscal y colaboración son más genéricas ya que, en un caso, depende de lo que se incorpore al propio Concierto Económico (respecto del Estado) y, en otro caso (dentro de la Comunidad Autónoma del País Vasco), depende de las disposiciones que a tal efecto apruebe el Parlamento Vasco.
b) El Concierto Económico se aprueba por ley.
   Este mandato implica que el Concierto Económico se debe aprobar, formalmente, a través de una disposición que tenga el rango de ley, y más concretamente, de ley ordinaria. Ello implica que no se puede aprobar por Decreto del Gobierno, sino mediante una ley aprobada por las Cortes Generales.
c) Los actos de aplicación de los tributos (esto es, la exacción, gestión, liquidación, recaudación e inspección) salvo los que integran la renta de aduanas, se efectuará, dentro de cada Territorio Histórico, por las respectivas Diputaciones Forales, sin perjuicio de la colaboración con el Estado y la alta inspección de éste.
d) Las Instituciones forales adoptarán los acuerdos pertinentes a fin de aplicar, en sus respectivos territorios, las normas fiscales de carácter excepcional y coyuntural que el Estado apruebe para territorio común, debiéndose establecer igual período de vigencia.
e) La aportación del País Vasco al Estado consistirá en un cupo global, integrado por los cupos correspondientes a cada uno de los Territorios forales, como contribución a las cargas del Estado que no asuma la Comunidad Autónoma (esto es, el Cupo es la contri-

ISBN: 978-84-7777-433-4

bución del País Vasco al Estado para financiar las competencias que no han sido asumidas por las Instituciones del País Vasco).
Además se especifica que para el señalamiento de los cupos correspondientes a cada Territorio Histórico se constituirá una Comisión Mixta. El Cupo acordado se aprobará por ley, con la periodicidad que señale el propio Concierto, sin perjuicio de su actualización anual.
Dicha Comisión Mixta tiene una composición paritaria y está formada por doce personas. En efecto, dicha Comisión está integrada, por una parte, por un representante de cada Territorio Histórico y tres del Gobierno Vasco y, por otra parte, por seis representantes de la Administración del Estado.

f) El Concierto Económico se aplicará de acuerdo con el principio de solidaridad que implica tener especialmente presente el mandato de la Constitución de 1978 que establece que el Estado debe garantizar la realización efectiva del principio de solidaridad, velando por el establecimiento de un equilibrio económico, adecuado y justo entre las diversas partes del territorio español, teniendo en cuenta que las diferencias entre los Estatutos de las distintas Comunidades Autónomas no pueden implicar privilegios económicos o sociales.

En definitiva, las disposiciones anteriores, que se encuentran recogidas dentro del Estatuto de Autonomía, deben tenerse en cuenta a la hora de configurar el contenido del Concierto Económico.

El Estatuto de Autonomía para el País Vasco señala que las Instituciones forales pueden establecer su propio régimen tributario atendiendo a determinados principios generales.

3. NATURALEZA Y CARACTERÍSTICAS MÁS IMPORTANTES DEL CONCIERTO ECONÓMICO

En líneas generales, y con la debida síntesis, se puede afirmar que las características más importantes del Concierto Económico son las siguientes:

a) Tal como se ha indicado anteriormente, el Concierto Económico se aprueba a través de una ley, si bien de naturaleza especial. En efecto, a diferencia del resto de leyes, la que aprueba el Con-

cierto Económico tiene como nota fundamental su carácter paccionado, esto es su carácter concertado. Ello se traduce, entre otras cosas, en que su contenido se pacta entre las Administraciones implicadas y su aprobación se realiza mediante ley de artículo único que impide la introducción de enmiendas al articulado del texto pactado.

A estos efectos, la exposición de motivos de la propia ley que aprueba el Concierto Económico reconoce este carácter al señalar expresamente que «…ambas Administraciones —se refiere al Estado y al País Vasco—, de común acuerdo y con arreglo al mismo procedimiento seguido para la aprobación del primer Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco han procedido a establecer el presente (Concierto Económico)…».

La misma filosofía existe para proceder a la modificación del Concierto Económico que requiere utilizar el mismo procedimiento seguido para su aprobación, esto es, se requiere un previo acuerdo entre la Administración del Estado y la del País Vasco. En efecto, a este respecto se señala que «cualquier modificación del presente Concierto Económico se hará por el mismo procedimiento seguido para su aprobación».

b) Al Concierto Económico se le atribuye como objeto fundamental la regulación de las relaciones de índole tributaria y financiera entre el Estado y el País Vasco. De esta regulación sobresale la existencia de unas potestades normativas y de aplicación de los tributos (competencias para la información y asistencia al obligado tributario, la gestión, la inspección y la recaudación) en poder de las Instituciones forales (Juntas Generales y Diputaciones Forales).

c) Asunción, por parte de las Instituciones forales, de la responsabilidad resultante de la gestión de los recursos del Concierto Económico. Esto es, el Estado no compensa al País Vasco por la gestión, buena o mala, de las competencias que derivan del Concierto Económico y tampoco por las consecuencias económicas que derivan de las diferencias normativas que pudieran existir entre el régimen foral y el régimen estatal (o también llamado «de régimen común»).

El Concierto Económico regula las relaciones tributarias y financieras entre el Estado y el País Vasco, tiene naturaleza de ley pactada y las Instituciones forales asumen los resultados de su gestión.

ISBN: 978-84-7777-433-4

4. COMPETENCIAS GENERALES DE LAS INSTITUCIONES FORALES Y PRINCIPIOS EN LA ELABORACIÓN DE LA NORMATIVA TRIBUTARIA

4.1. Competencias generales

El Concierto Económico establece las competencias de las Instituciones forales en dos ámbitos: el normativo y el relacionado con la aplicación de los tributos.

A estos efectos, y con carácter general, se puede establecer el siguiente esquema:

a) En materia normativa, la competencia de las Instituciones forales se refiere al mantenimiento, establecimiento y regulación de su propio régimen tributario. En efecto, en este sentido el Concierto Económico señala expresamente que «las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, su régimen tributario».
Merece la pena, en este punto, hacer un breve comentario a la referencia anterior que señala que la citada competencia de las Instituciones forales se ciñe a su territorio. Y merece hacer un comentario toda vez que este aspecto debe ser matizado pues en ocasiones la normativa tributaria foral se puede aplicar en un ámbito que no coincide con el propio territorio. Así resulta, por ejemplo, en el Impuesto sobre Sociedades o en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas dónde los criterios que determinan el ámbito de aplicación de la normativa tributaria foral no siempre coincide con el territorio, en sentido estricto, de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa.

b) Respecto a la aplicación de los tributos hay que señalar que la competencia de información y asistencia al obligado tributario, gestión, inspección y recaudación de los tributos que conforman el sistema tributario de los Territorios Históricos corresponde a las Diputaciones Forales.
Así se expresa el Concierto Económico que señala expresamente que «la exacción, gestión, liquidación, inspección, revisión y recaudación de los tributos que integran el sistema tributario de los Territorios Históricos corresponderá a las respectivas Diputaciones Forales». Para el ejercicio de estas competencias las Instituciones de los Territorios Históricos ostentan las mismas facultades y prerrogativas que tiene la Hacienda Pública del Estado.

En resumen:

Competencia de las instituciones forales
NORMATIVAS: —Juntas Generales. —Diputación Foral. APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS (información y asistencia al obligado tributario, gestión, inspección, recaudación): —Diputación Foral.

4.2. Principios generales en la elaboración de la normativa tributaria

La materia que se desarrolla a continuación y en los dos apartados siguientes se puede resumir de la siguiente forma:

Principios generales en la elaboración de la normativa tributaria
—Capacidad normativa de las Instituciones forales respecto de cada impuesto. —Principio de solidaridad. —Atención a la estructura impositiva del Estado. —Coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado: • Adecuación a la Ley General Tributaria en terminología y conceptos. • Presión fiscal efectiva global equivalente a la del resto del Estado. • Libertad de circulación y establecimiento de personas y bienes. • Intercambio de información y elaboración de planes conjuntos. • Intercambio de proyectos normativos. • Participación en acuerdos internacionales. —Coordinación, armonización fiscal y colaboración entre los Territorios Históricos según las normas aprobadas por el Parlamento Vasco. —Tratados internacionales. —Interpretación del Concierto Económico según la Ley General Tributaria.

El ejercicio por parte de las Instituciones forales de las competencias normativas se encuentra sujeto a una serie de principios generales.

ISBN: 978-84-7777-433-4

Se puede afirmar que varios de estos principios generales que aparecen recogidos en el Concierto Económico no son sino una reiteración de disposiciones recogidas en otros textos legales. No debe olvidarse, a este respecto, el contenido del Estatuto de Autonomía a que se ha hecho referencia anteriormente.

Merece la pena hacer un breve comentario de estos principios generales recogidos fundamentalmente, aunque no exclusivamente, en el artículo 2 del texto concertado. Estos principios generales son los siguientes:

a) El primer principio general al que se va a hacer referencia es el que resulta de las disposiciones que el propio texto concertado dedica a la determinación de la capacidad normativa de las Instituciones forales. En efecto, en estas disposiciones se pueden contener, y de hecho se contienen, limitaciones al ejercicio de la capacidad normativa de las Instituciones forales. Así, por ejemplo y aunque esta materia se va a desarrollar más adelante, en el Impuesto sobre el Valor Añadido la competencia normativa de los Territorios forales es prácticamente nula. En efecto, a este respecto el Concierto Económico establece que dicho Impuesto indirecto (el Impuesto sobre el Valor Añadido) es un tributo concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado, si bien se permite a las Instituciones forales aprobar los modelos de declaración e ingreso (que deben contener, al menos, los mismos datos que los aprobados para territorio común) y fijar los plazos de ingreso (que no pueden diferir, de forma sustancial, a los establecidos por la Administración del Estado).
   A esta capacidad normativa de las Instituciones Forales respecto de cada impuesto se hace referencia más adelante.
b) Respeto al principio de solidaridad, tal como aparece enunciado en la Constitución de 1978 y en el Estatuto de Autonomía y al que se ha hecho referencia anteriormente.
c) Atención a la estructura general impositiva del Estado. El problema que genera este principio consiste en determinar, precisamente, su propio contenido, ya que existen varias interpretaciones de lo que debe entenderse por el alcance de los términos «estructura general impositiva del Estado» y la vinculación que, en consecuencia, genera a los Territorios Históricos del País Vasco.
   No es fácil la delimitación del contenido de este principio y surgen dudas tales como si es posible que en los Territorios forales

exista algún impuesto, de más o de menos, que los establecidos en territorio de régimen común. Igualmente se puede plantear si la estructura a que hace referencia este principio se refiere sólo a la estructura externa del conjunto del sistema tributario (esto es, si deben existir los mismos impuestos, ni más ni menos) o se extiende a la propia estructura interna de cada tributo (esto es, si la regulación interna, su propia estructura impositiva, debe ser igual en territorio común y en territorio foral). En mi opinión la operatividad de este principio no puede menoscabar la competencia general de las Instituciones forales y debe ser interpretado con respeto a esta capacidad que permite a las Instituciones forales regular su propio sistema tributario. Igualmente, su extensión no puede alcanzar a la propia estructura interna de cada tributo.

A este respecto hay que señalar que, por ejemplo, en estos momentos la estructura interna del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en los territorios forales es diferente a la que se existe en territorio de régimen común.

d) Coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado. Este principio, tal como se ha indicado anteriormente, debe tener y tiene su propio contenido y delimitación en el propio Concierto Económico. Esto es, no caben más reglas que las que a este respecto se mencionan expresamente en el Concierto Económico.

   Es importante destacar que al estar las reglas de coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado recogidas en el propio Concierto Económico, cualquier modificación de las mismas implica una alteración del propio texto concertado y, por lo tanto, requiere un acuerdo entre las Administraciones del País Vasco y del Estado.

   Igualmente hay que resaltar que los criterios de armonización fiscal con el Estado han de ser analizados desde la perspectiva de la elaboración de la normativa tributaria, no desde los resultados de la aplicación de la misma.

   En el apartado siguiente se desarrolla el contenido de este principio general.

e) Coordinación, armonización fiscal y colaboración mutua entre las Instituciones de los Territorios Históricos de acuerdo con las normas que dicte el Parlamento Vasco.

   A diferencia de las reglas con el Estado, en materia de coordinación, armonización fiscal y colaboración mutua entre los tres Territorios Históricos, las mismas no se recogen en el propio Con-

ISBN: 978-84-7777-433-4

cierto Económico, sino que su determinación y delimitación se deja en manos del Parlamento Vasco.
También a esta cuestión se hace referencia más adelante.

f) Sometimiento a los Tratados o Convenios internacionales firmados y ratificados por el Estado español o a los que éste se adhiera. De forma particular, y como no puede ser de otra forma, se deben tener presentes los Convenios internacionales suscritos por el Estado español para evitar la doble imposición y las normas de armonización fiscal de la Unión Europea.
Si se analiza la normativa general que los Territorios Históricos dedican a las fuentes del ordenamiento tributario (esto es, a los lugares que originan disposiciones tributarias de obligado cumplimiento) se observa que, con cierto desorden, se cita, entre otras:

— Por una parte, a los Tratados o Convenios internacionales que contengan cláusulas de naturaleza tributaria y, en particular, los Convenios para evitar la doble imposición que formen parte del ordenamiento jurídico interno, y
— Por otra parte, a 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.

Ejemplo

La normativa general tributaria de Álava señala que los tributos se regirán:

a') Por la Constitución, el Estatuto de Autonomía y el Concierto Económico.
b') Por las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración mutua entre las Instituciones de los Territorios Históricos dicte el Parlamento Vasco.
c') Por la Norma Foral General Tributaria, por las Normas Forales reguladoras de cada tributo y por las demás Normas Forales que contengan disposiciones tributarias.
d') Por las disposiciones reglamentarias dictadas en desarrollo de las anteriores.
e´) También serán de aplicación los Tratados y Convenios internacionales que contengan cláusulas de naturaleza tributaria y, en particular, los Convenios para evitar la doble imposición, que formen parte del ordenamiento jurídico interno.
f´) Igualmente serán de aplicación 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.

g) Finalmente, el Concierto Económico señala que las normas contenidas en el mismo se interpretarán de acuerdo con lo establecido en la Ley General Tributaria para la interpretación de las normas tributarias.

¿Y qué dice la Ley General Tributaria en materia de interpretación de las normas tributarias?. Esta ley señala lo siguiente:

a) Las normas tributarias 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 a su espíritu y finalidad.
b) En tanto no se definan por la normativa tributaria los términos empleados en sus normas, éstas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda.

4.3. Competencias exclusivas del Estado

Junto a los principios generales anteriormente citados, también han de tenerse en cuenta las competencias que, de forma exclusiva, se reserva el Estado. Así, el Estado se reserva determinadas competencias en materia de Impuestos Especiales, Impuesto sobre el Valor Añadido e inspección del Concierto Económico.

En efecto, el Concierto Económico señala que son competencias exclusivas del Estado:

a) La regulación, gestión, inspección, revisión y recaudación de los derechos de importación y de los gravámenes a la importación en los Impuestos Especiales y en el Impuesto sobre el Valor Añadido.
b) La alta inspección de la aplicación del Concierto Económico.

5. LA ARMONIZACIÓN FISCAL Y EL PRINCIPIO DE COLABORACIÓN CON EL ESTADO

5.1. Armonización fiscal con el Estado

Tal como se ha señalado anteriormente, el Concierto Económico contiene las reglas de armonización fiscal con el Estado. La operatividad e interpretación de estos principios han generado no pocos conflictos entre la Administración del Estado y las Instituciones forales.

ISBN: 978-84-7777-433-4

Estas reglas, que deben tener presente los Territorios Históricos en la elaboración de su normativa tributaria, son las siguientes:

a) Adecuación a la Ley General Tributaria en cuanto a terminología y conceptos, sin perjuicio de las peculiaridades establecidas en el propio Concierto Económico.
   Esta regla supone utilizar, por ejemplo, los conceptos que sobre los elementos básicos que configuran los tributos (hecho imponible, base imponible, base liquidable, obligados tributarios, etc.) se recogen en la Ley General Tributaria, esto es, en la legislación del Estado. Ahora bien, esto no implica necesariamente que la regulación específica de dichas materias deba ser idéntica a la de territorio de régimen común. La igualdad debe ser en los conceptos a utilizar o emplear. Por este motivo, y por poner un ejemplo, el contenido de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas puede ser diferente, y de hecho así sucede en la realidad en los territorios forales y en territorio de régimen común.
b) Mantenimiento de una presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado. A este respecto conviene recordar lo manifestado anteriormente, aunque no es exclusivo de este principio general: el citado principio ha de tenerse en cuenta a la hora de la elaboración de la normativa tributaria por parte de las Instituciones forales.
   Si se analizan detalladamente los términos de esta regla se observa que la presión fiscal debe ser:

   — efectiva, esto es, la que resulta de la aplicación práctica de la normativa a la realidad,
   — global, esto es, ha de realizarse una comparación global del conjunto del sistema tributario, no de impuesto por impuesto y
   — equivalente, esto es, no exactamente igual, sino parecida.

c) Respeto y garantía de la libertad de circulación y establecimiento de las personas y libre circulación de bienes, capitales y servicios en todo el territorio español, sin que se produzcan discriminaciones ni menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial, ni distorsión en la asignación de recursos.
   Respecto a este principio general hay que señalar que no puede considerarse como vulnerador del mismo el simple hecho de

que exista una normativa tributaria diferente a la establecida para territorio de régimen común. En efecto, debe buscarse un equilibrio entre el principio de capacidad normativa de que disponen los Territorios Históricos y este principio general, de tal suerte que si la normativa se ha dictado en el ámbito de la propia competencia, la regulación jurídica es proporcionada, adecuada y resulta justificada y, además, no se vulnera el principio de igualdad, el principio general que se comenta no debe entenderse incumplido por la existencia de diferente regulación jurídica.

d) Utilización de la misma clasificación de actividades ganaderas, mineras, industriales, comerciales, de servicios, profesionales y artísticas que la establecida para territorio común. No obstante lo anterior, a las Instituciones forales se les permite realizar un mayor desglose de dichas actividades, lo que efectivamente sucede en la normativa foral reguladora del Impuesto sobre Actividades Económicas.

Ejemplo

En territorio de régimen común el Grupo 683 de la Sección de actividades empresariales contiene el servicio de hospedaje en fondas y casas de huéspedes. En los territorios forales se produce un desglose de esta actividad ya que en este Grupo se contienen además los alojamientos turísticos agrícolas.

5.2. Colaboración con el Estado

Por lo que se refiere al principio de colaboración con el Estado, el contenido del Concierto Económico se puede estructurar de la siguiente forma:

5.2.1. Aplicación de los tributos

El Estado y los Territorios Históricos de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa se deben facilitar los datos y antecedentes que sean precisos en orden a poder ejercer sus competencias de gestión, inspección y recaudación, esto es, sus competencias en orden a la aplicación de los tributos.

Este principio general tiene, en el propio texto concertado, unas especificaciones que en modo alguno consumen la colaboración. Estas especificaciones implican, por una parte, facilitarse toda la información que precisen (lo cuál se llevará a cabo a través de los centros de procesos de datos) y, por otra, la elaboración de planes conjuntos de informá-

ISBN: 978-84-7777-433-4

tica fiscal y de actuación por parte de los respectivos servicios de inspección de los tributos.

En efecto, el Concierto Económico señala lo siguiente:

a) Las Administraciones tributarias se deben facilitar toda la información que precisen, para lo cuál se establecerá la intercomunicación técnica pertinente.
b) Anualmente se elaborará un plan conjunto y coordinado de informática fiscal.
c) Los servicios de inspección de los tributos prepararán planes conjuntos sobre objetivos, sectores y procedimientos selectivos coordinados, así como sobre obligados tributarios que hayan modificado su domicilio y sociedades sujetas a tributación en proporción al volumen de operaciones en el Impuesto sobre Sociedades (esto es, sociedades que tributan al mismo tiempo a la Administración del Estado y a la Administración foral).

5.2.2. Intercambio de proyectos normativos

También de forma recíproca, el Estado y las Instituciones forales se deben comunicar, con la debida antelación a su entrada en vigor, los proyectos de disposiciones normativas que vayan a aprobar. Este intercambio tiene como objetivo que cada Administración conozca las disposiciones normativas de la otra y pueda determinar sus efectos, vinculaciones, ámbito de actuación y competencia.

Conviene incidir en esta obligación en virtud de la cuál las Instituciones forales y el Estado se comunican sus proyectos de disposiciones tributarias. A tal efecto, dentro de las funciones de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa a que se refiere el propio Concierto Económico, se establece el siguiente procedimiento:

a) Intercambio mutuo y recíproco de los proyectos normativos.
b) Si se realizan observaciones por parte de una de las Administraciones al proyecto normativo de la otra Administración, se puede solicitar la reunión de la citada Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa.
c) La Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa se reunirá en el plazo máximo de 15 días desde la solicitud de convocatoria y analizará la adecuación del proyecto normativo al Concierto Económico. Además intentará, antes de la publicación de la disposición cuestionada, propiciar el acuerdo entre las Administraciones implicadas.

Como puede apreciarse esta Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa no tiene propiamente funciones ejecutivas, sino más bien conciliadoras, toda vez que su función es buscar fórmulas de acuerdo entre las Administraciones afectadas en los casos en que existan discrepancias en cuanto a la adecuación de los proyectos normativos al Concierto Económico.

5.2.3. Participación en los acuerdos internacionales

También, dentro del principio de colaboración, se especifica que el Estado arbitrará los mecanismos que permitan la colaboración de las Instituciones del País Vasco en los acuerdos internacionales que incidan en la aplicación del Concierto Económico.

6. LAS NORMAS DEL PARLAMENTO VASCO PARA LA COORDINACIÓN, ARMONIZACIÓN FISCAL Y COLABORACIÓN MUTUA ENTRE LAS INSTITUCIONES DE LOS TERRITORIOS HISTÓRICOS

6.1. Leyes aprobadas por el Parlamento Vasco

El Parlamento Vasco, en base a la autorización que le otorga el Estatuto de Autonomía y el Concierto Económico para dictar normas de coordinación, armonización fiscal y colaboración entre las Instituciones forales, ha aprobado formalmente dos disposiciones generales. Estas disposiciones generales son las siguientes:

a) Ley 3/1989, de 30 de mayo, de Armonización, Coordinación y Colaboración Fiscal.
b) Ley 4/1998, de 6 de marzo, de modificación de la ley anteriormente citada.

6.2. Premisas de la legislación del Parlamento Vasco

La legislación del Parlamento Vasco sobre el tema que nos ocupa parte de las siguientes premisas:

a) La coordinación, armonización y colaboración fiscal se puede alcanzar desde dos perspectivas:

   — a través de la primera se regularían todos y cada uno de los aspectos que posteriormente las Instituciones forales deberían recoger en su normativa.

ISBN: 978-84-7777-433-4

— A través de la segunda fórmula se elaboraría una ley marco dejando a futuras leyes del Parlamento Vasco el desarrollo de aspectos más concretos.

El Parlamento Vasco opta por la segunda de estas vías a fin de ser lo más respetuoso posible con las competencias de las Instituciones forales. Por lo tanto la característica fundamental de la ley del Parlamento Vasco sobre Armonización, Coordinación y Colaboración Fiscal es que se trata de una ley marco.

b) Por la vía de la armonización no debe alcanzarse una situación de uniformidad de la normativa de los Territorios forales. En efecto, debe caber la posibilidad de que existan diferencias entre los sistemas tributarios de los Territorios Históricos de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa.

c) Los objetivos que persigue la ley del Parlamento Vasco son los de simplificación de los sistemas tributarios, represión del fraude fiscal y especial armonización normativa en materia de incentivos fiscales.

d) La ley establece el marco de armonización de los siguientes impuestos:

— Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas,
— Impuesto sobre Sociedades,
— Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados,
— Impuesto sobre el Patrimonio,
— Tributo sobre el Juego y
— Tributos Locales.

Quedan fuera del ámbito de esta legislación del Parlamento Vasco los siguientes impuestos:

— Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y
— los Impuestos sobre los que la competencia de las Instituciones forales es escasa, esto es, la mayoría de los impuestos indirectos (Impuesto sobre el Valor añadido, Impuestos Especiales, etc.).

6.3. Contenido de la legislación del Parlamento Vasco

Una vez establecidos los principios fundamentales de la ley, el contenido de la misma se puede resumir de la siguiente forma:

6.3.1. Armonización

Las disposiciones de los Territorios forales deben regular de modo uniforme los elementos sustanciales de los distintos tributos, si bien el nivel de armonización alcanzado permitirá la existencia de disposiciones normativas diferentes, siempre que ello garantice una presión fiscal global equivalente en todo el País Vasco. Al igual que se ha comentado anteriormente (en las reglas de armonización fiscal con el Estado) aquí también se hace referencia a presión fiscal global equivalente, por lo que es reproducible lo señalado al comentar las reglas de armonización con el Estado.

Con carácter general se armonizarán tanto los criterios delimitadores de las relaciones tributarias cuando el obligado tributario realice el hecho imponible o nazca la obligación tributaria en más de un territorio foral, como los plazos de presentación de declaraciones y los modelos de autoliquidación, que servirán para declarar en cualquiera de los tres Territorios Históricos.

Una vez fijados los criterios generales de armonización, se procede a fijar los aspectos que se armonizarán respecto a los diferentes tributos. Así, en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se armonizará el ámbito de aplicación, el hecho imponible, el sujeto pasivo, la base imponible, la base liquidable, la tarifa, las deducciones de la cuota, el devengo, las retenciones e ingresos a cuenta, los pagos fraccionados y la regularización o actualización de valores de los activos fijos afectos al ejercicio de las actividades económicas.

En el Impuesto sobre el Patrimonio se armonizará el ámbito de aplicación, el hecho imponible, el sujeto pasivo, la base imponible, la base liquidable, la tarifa, las deducciones de la cuota y el devengo.

En el Impuesto sobre Sociedades se armonizará el ámbito de aplicación, el hecho imponible, el sujeto pasivo, la base imponible, la base liquidable, el tipo de gravamen, las deducciones de la cuota, el devengo, las retenciones, los ingresos a cuenta, los pagos a cuenta, los regímenes especiales, la regularización y actualización de valores de activos, la distribución entre las Diputaciones Forales de la cuota correspondiente al País Vasco, la determinación de la cuota correspondiente a cada Diputación Foral cuando el obligado tributario opere en más de un territorio, sin hacerlo en territorio de régimen común, y el gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes.

Respecto al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados se armonizará el hecho imponible y las reglas de determinación de la base imponible.

ISBN: 978-84-7777-433-4

En relación con el Tributo sobre el Juego se armonizará el ámbito de aplicación, la base imponible, el tipo de gravamen, el devengo y el establecimiento de exenciones, reducciones y bonificaciones.

En materia de Tributos Locales se armonizará el ámbito de aplicación, el hecho imponible, el sujeto pasivo, la base imponible, el tipo de gravamen o la tarifa, las deducciones de la cuota y el devengo.

En el siguiente cuadro se señalan las materias objeto de armonización.

Materias armonizables

	IRPF	Impuesto s/ Patrimonio	Impuesto s/ Sociedades	ITP-AJD	Tributo s/ el Juego	Tributos Locales	No Residentes
Ámbito de aplicación	X	X	X		X	X	
Hecho imponible	X	X	X	X		X	
Sujeto pasivo	X	X	X			X	
Base imponible	X	X	X	X	X	X	
Base liquidable	X	X	X				
Tarifa o tipo de gravamen	X	X	X		X	X	
Deducciones	X	X	X			X	
Devengo	X	X	X		X	X	
Retenciones	X		X				
Ingresos a cuenta	X		X				
Pagos fraccionados o a cuenta	X		X				
Regímenes especiales			X				
Regularización o actualización de valores de los activos	X		X				
Cuota cuando se opere en más de un Territorio Histórico			X				
Exenciones o bonificaciones					X		
Gravamen sobre inmuebles de entidades no residentes							X

Un análisis de este recorrido por los diferentes impuestos puede conducir a pensar que si se procediera, por parte del Parlamento Vasco, a armonizar de forma concreta todos los elementos señalados anteriormente, se alcanzaría tal grado de uniformidad que conduciría a dejar a los Territorios forales con escasas competencias normativas o, al menos, con escasas competencias en materias relevantes. Es por ello que debe afirmarse que la competencia del Parlamento Vasco para dictar leyes de armonización no puede, en modo alguno, eliminar o anular la capacidad legislativa de las Instituciones forales pues ello supondría asumir unas competencias que no le corresponden.

6.3.2. Coordinación

Las Diputaciones Forales elaborarán y ejecutarán planes de inspección conjunta, especialmente sobre aquéllos obligados tributarios que operen en más de un Territorio foral.

Igualmente, y a fin de conseguir criterios de actuación administrativa uniformes, las consultas vinculantes planteadas por los ciudadanos que resuelvan las Administraciones forales deberán contar con un informe previo del Órgano de Coordinación Tributaria.

6.3.3. Colaboración

Las Instituciones forales se facilitarán mutuamente los datos y antecedentes que precisen a fin de aplicar mejor sus tributos.

6.3.4. El Órgano de Coordinación Tributaria

La ley del Parlamento Vasco sobre Armonización, Coordinación y Colaboración Fiscal crea el Órgano de Coordinación Tributaria, compuesto por un representante de cada una de las Diputaciones Forales y tres del Gobierno Vasco, que opera a través de mayoría absoluta y cuyas funciones fundamentales son las siguientes:

a) Emitir informe sobre los proyectos de disposiciones forales reguladoras de materias que hayan sido objeto de armonización.
b) Emitir informe sobre las consultas vinculantes presentadas por los ciudadanos ante las Diputaciones Forales.
c) Emitir los informes que le sean solicitados.
d) Impulsar la coordinación y la colaboración.
e) Publicar un informe anual integrado de la actividad de la Hacienda Vasca.

ISBN: 978-84-7777-433-4

7. COMPETENCIAS NORMATIVAS DE LAS INSTITUCIONES FORALES EN RELACIÓN CON CADA UNO DE LOS TRIBUTOS

Establecida la competencia general de las Instituciones forales de los Territorios Históricos para establecer su propio régimen tributario teniendo en cuenta determinados principios generales, el Concierto Económico se refiere a la concreta competencia normativa de las Instituciones forales respecto de cada uno de los tributos.

A continuación se va a realizar una breve referencia a esta competencia normativa de las Instituciones forales respecto de cada uno de los tributos.

7.1. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Este tributo tiene el carácter de concertado de normativa autónoma. Esto significa que las Instituciones forales pueden regularlo en la forma que consideren oportuno, con amplia competencia normativa, respetando los principios generales a que se ha hecho referencia anteriormente.

Ahora bien, esta amplia capacidad normativa de que disponen las Instituciones forales tiene determinadas limitaciones. Estas limitaciones son las siguientes:

a) En materia de retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos derivados de actividades económicas (por ejemplo, retenciones sobre los honorarios satisfechos a profesionales, por ejemplo, un abogado) se deben aplicar idénticos tipos de retención a los existentes en territorio común.
b) Igualmente, las retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos del capital mobiliario (por ejemplo, retenciones sobre intereses de libretas de ahorro) deben tener idénticos tipos a los de territorio de régimen común.
c) También se deben aplicar idénticos tipos a los territorios de régimen común tanto sobre las retenciones correspondientes al gravamen especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas, como sobre las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a premios que se entreguen como consecuencia de la participación en juegos, concursos, rifas o combinaciones aleatorias, se encuentren o no vinculados a la oferta, promoción o venta de determinados bienes, productos o servicios.

Estas limitaciones se refieren a los tipos de retención. Pero no afectan a la tributación efectiva de dichos rendimientos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Ejemplo

Si en territorio de régimen común se establece que el tipo de retención sobre los intereses que genera el capital depositado en una cuenta de ahorro es del 21%, en Álava, Bizkaia y Gipuzkoa también debe aplicarse este mismo porcentaje.

Ahora bien, el contribuyente que incluya esos intereses de su libreta de ahorro en la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas puede estar sometido a un tipo impositivo diferente según tribute en territorio foral o en territorio de régimen común. Esto es, puede ocurrir que en territorio foral tribute a un tipo impositivo diferente al que se aplica en territorio común.

En conclusión, y por lo que se refiere a los aspectos fundamentales, se puede afirmar que en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas las Instituciones forales disponen de una amplia competencia normativa para regular dicho tributo. Solamente, en determinadas materias concretas (algunos supuestos de retenciones e ingresos a cuenta) dicha capacidad normativa se encuentra limitada.

Ejemplo

Las Cortes Generales han aprobado una deducción de la cuota íntegra del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 300 euros a favor de todos los contribuyentes.

Esta deducción no opera en los territorios forales ya que la regulación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aplicable en los Territorios Históricos corresponde a las respectivas Juntas Generales. Éstas podrán regular, si así lo deciden, la aplicación de la deducción, su aplicación de otra forma o con otros requisitos o simplemente no decir nada y, en consecuencia, la deducción de 300 euros aplicable en territorio de régimen común no se aplicará en los territorios forales.

ISBN: 978-84-7777-433-4

7.2. Impuesto sobre el Patrimonio

El Impuesto sobre el Patrimonio también se califica como un tributo concertado de normativa autónoma. Ello significa que las Instituciones forales disponen de una amplia competencia para regular el referido tributo, eso sí, respetando los principios generales a que se ha hecho referencia anteriormente.

Ejemplo

Las Juntas Generales de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa aprueban una exención en el Impuesto sobre el Patrimonio a favor de la vivienda habitual del contribuyente.

La regulación de esta exención, aún en el supuesto de que no exista en territorio de régimen común, es competencia de las Instituciones forales.

7.3. Impuesto sobre Sociedades

El Impuesto sobre Sociedades también tiene el carácter de tributo concertado de normativa autónoma respecto de los obligados tributarios a los que les sea de aplicación la normativa aprobada por las Instituciones forales. Esto es, en el ámbito de su competencia, las Instituciones forales pueden aprobar la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades con amplia libertad, respetando los principios generales a que se ha hecho referencia anteriormente.

De forma concreta, el texto concertado contiene una regla específica referida a las Agrupaciones de Interés Económico y Uniones Temporales de Empresas. También en estas materias las Instituciones forales disponen de amplia competencia normativa siempre que todas las entidades que integren la Asociación de Interés Económico o la Unión Temporal de Empresas se encuentren sometidas a normativa foral. En efecto, el Concierto Económico señala expresamente que «el régimen tributario de las Agrupaciones de Interés Económico y Uniones Temporales de Empresas, corresponderá al País Vasco cuando la totalidad de las entidades que las integren estén sujetas a normativa foral».

Ahora bien, al igual que sucede en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el Impuesto sobre Sociedades también existen disposiciones que limitan la capacidad normativa general de las Instituciones forales.

En efecto, por lo que se refiere a los grupos fiscales, expresamente se señala que «en todo caso, se aplicará idéntica normativa a la establecida en cada momento por el Estado para la definición de grupo fiscal, sociedad dominante, sociedades dependientes, grado de dominio y operaciones internas del grupo».

Igualmente, el Concierto Económico especifica que en las operaciones de fusiones y escisiones de empresas en las que los beneficios tributarios hayan de ser reconocidos por ambas Administraciones (común y foral) por aplicación de los criterios de tributación del Impuesto sobre Sociedades, las Instituciones forales deben aplicar la misma normativa que la establecida en territorio de régimen común.

Ejemplo

Se trata de determinar si las Juntas Generales pueden regular las materias que se indican a continuación o deben aplicar la misma normativa que la establecida por el Estado para territorio de régimen común.

Materia	Capacidad de las Juntas Generales
Tipo impositivo.	Sí.
Deducción por creación empleo.	Sí.
Coeficientes de amortización.	Sí.
Definición de Grupo fiscal.	Igual normativa que en territorio de régimen común.
Régimen tributario de las pequeñas empresas.	Sí.

7.4. Impuesto sobre la Renta de no Residentes

En este tributo, y a diferencia de los impuestos directos anteriores, la capacidad normativa de las Instituciones forales se encuentra más limitada. En efecto, el Concierto Económico señala expresamente que este impuesto es «un tributo concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado».

Ahora bien, sí se reconoce capacidad normativa respecto a los establecimientos permanentes domiciliados en el País Vasco de personas

ISBN: 978-84-7777-433-4

o entidades residentes en el extranjero. En estos casos se aplica la normativa foral en los mismos supuestos en que se aplica la normativa foral del Impuesto sobre Sociedades.

7.5. Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito

Este impuesto es un tributo concertado que se rige por las mismas normas sustantivas y formales que las aplicables en territorio de régimen común.

Ahora bien, las Instituciones forales tienen competencia para establecer los tipos tributarios dentro de los límites establecidos en territorio común. Igualmente las Instituciones forales pueden aprobar los modelos de declaración e ingreso que, en todo caso, deben contener los mismos datos que los de territorio común. También pueden fijar los plazos de ingreso que no pueden diferir, de forma sustancial, de los establecidos por la Administración del Estado.

7.6. Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica

También este impuesto es un tributo concertado que se rige por las mismas normas sustantivas y formales que las aplicables en territorio de régimen común.

Las Instituciones forales pueden aprobar los modelos de declaración e ingreso que, en todo caso, deben contener los mismos datos que los de territorio común. También pueden fijar los plazos de ingreso que no pueden diferir, de forma sustancial, de los establecidos por la Administración del Estado.

7.7. Impuesto sobre la Producción de Combustible Nuclear Gastado y Residuos Radiactivos resultantes de la Generación de Energía Nucleoeléctrica

Al igual que sucede en el impuesto anterior, estamos ante un tributo concertado que se rige por las mismas normas sustantivas y formales que las aplicables en territorio de régimen común.

Igualmente las Instituciones forales pueden aprobar los modelos de declaración e ingreso que, en todo caso, deben contener los mismos datos que los de territorio común. También pueden fijar los plazos de ingreso que no pueden diferir, de forma sustancial, de los establecidos por la Administración del Estado.

7.8. Impuesto sobre el Almacenamiento de Combustible Nuclear Gastado y Residuos Radiactivos en Instalaciones Centralizadas

Al igual que sucede en el impuesto anterior, estamos ante un tributo concertado que se rige por las mismas normas sustantivas y formales que las aplicables en territorio de régimen común.

Igualmente las Instituciones forales pueden aprobar los modelos de declaración e ingreso que, en todo caso, deben contener los mismos datos que los de territorio común. También pueden fijar los plazos de ingreso que no pueden diferir, de forma sustancial, de los establecidos por la Administración del Estado.

7.9. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es un tributo concertado de normativa autónoma y las Instituciones forales disponen de amplia competencia para su regulación.

Sin embargo, las Diputaciones Forales no siempre aplican la normativa foral en los casos en que les corresponda la competencia de aplicación de los tributos. Vamos a explicar esto.

Las Diputaciones Forales son competentes para gestionar este impuesto en los siguientes casos:

a) En las adquisiciones «mortis causa» (herencias, legados) y cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida para caso de fallecimiento: cuando el causante (el fallecido) tenga su residencia habitual en el País Vasco a la fecha de devengo del impuesto.
b) En las donaciones de bienes inmuebles: cuando los inmuebles radiquen en el País Vasco.
c) En las donaciones de otros bienes distintos de los inmuebles y derechos: cuando el donatario (el que recibe la donación) tenga su residencia habitual en el País Vasco a la fecha de devengo del impuesto.

Pues bien, en determinados supuestos las Diputaciones Forales deben aplicar, en lugar de la normativa foral, las normas establecidas en territorio común. Esto sucede cuando el elemento personal que determina la competencia de las Diputaciones Forales para gestionar el tributo hubiera adquirido la residencia en el País Vasco con menos de 5 años de antelación a la fecha del devengo del impuesto, salvo los casos en que dicho causante o donatario hubiera conservado la condición política de vasco, según lo establecido en el Estatuto de Autonomía.

ISBN: 978-84-7777-433-4

¿Qué supuestos son éstos? Estos supuestos son los señalados en las anteriores letras a) y c). En estos casos la Diputación Foral a la hora de gestionar el impuesto debe aplicar, en lugar de su propia normativa, la normativa de territorio común siempre que el causante —en los casos de la letra a— o el donatario —en los supuestos de la letra c— hubieran adquirido la residencia en el País Vasco con menos de cinco años de antelación a la fecha de devengo del impuesto. Esta regla general de aplicación de la normativa común frente a la normativa foral tiene una excepción: no se aplica a quienes hubieran conservado la condición política de vascos de acuerdo con lo establecido en el Estatuto de Autonomía.

7.10. Impuesto sobre el Valor Añadido

El Impuesto sobre el Valor Añadido es un tributo concertado que se rige por las mismas normas sustantivas y formales establecidas, en cada momento, por el Estado.

Ahora bien, las Instituciones forales tienen competencia para:

a) Aprobar modelos de declaración e ingreso, que deben contener, al menos, los mismos datos que los aprobados para territorio común.
b) Establecer los plazos de ingreso que no pueden diferir, de forma sustancial, a los establecidos por la Administración del Estado.

Por lo tanto, las Instituciones forales disponen de muy escasa capacidad normativa en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido. Esta escasa competencia se concreta en cuestiones directamente relacionadas con la gestión del tributo (modelos de declaración e ingreso y plazos de ingreso) e incluso en estas cuestiones, de carácter menor, su capacidad también está limitada.

Ejemplo

Se plantea si las Juntas Generales disponen de capacidad normativa autónoma para regular las siguientes materias:

Materia	Capacidad de las Juntas Generales
Tipo impositivo.	No.
Regímenes especiales de tributación.	No.
Exenciones del impuesto.	No.
Plazos de ingreso del impuesto.	Sí, pero no pueden diferir de forma sustancial a los establecidos por el Estado.
Composición de la base imponible.	No.

7.11. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

En este tributo la competencia de las Instituciones forales es amplia, ya que se califica al mismo como un tributo concertado de normativa autónoma.

Ahora bien, dicha capacidad normativa se encuentra limitada en las siguientes materias:

a) Operaciones societarias (esto es, constitución y disolución de sociedades, aumento y disminución de su capital social, etc.).
b) Letras de cambio y documentos que suplan a las mismas o realicen funciones de giro.

En estas dos materias sólo se faculta a las Instituciones forales para aprobar los modelos de declaración e ingreso —que deben contener, como mínimo, los mismos datos que los establecidos en territorio común—, así como señalar plazos de ingreso —que no pueden diferir sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado—.

ISBN: 978-84-7777-433-4

Ejemplo

Se plantea si las Juntas Generales disponen de capacidad normativa autónoma para regular las siguientes materias:

Materia	Capacidad de las Juntas Generales
Exenciones en transmisiones onerosas.	Sí.
Tipo impositivo aplicable a las transmisiones de viviendas.	Sí.
Hecho imponible de las operaciones societarias.	No.
Reglas de determinación de la base imponible de las transmisiones onerosas.	Sí.
Tarifa de las letras de cambio.	No.

7.12. Impuesto sobre las Primas de Seguros

Este impuesto es un tributo concertado que se rige por iguales normas sustantivas y formales que las que se aplican en territorio de régimen común. Por lo tanto, las Instituciones forales carecen de capacidad normativa para regular los aspectos sustanciales de este impuesto, si bien en temas menores pueden establecer alguna novedad.

En efecto, las Instituciones forales pueden aprobar modelos de declaración e ingreso —que deben contener, como mínimo, los mismos datos que los establecidos en territorio común—, y también pueden señalar plazos de ingreso —que no pueden diferir sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado—.

7.13. Impuestos Especiales

Los Impuestos Especiales son, actualmente, los que figuran en el siguiente esquema:

Esquema de los Impuestos Especiales

1. Impuestos Especiales de fabricación:

a) Los siguientes Impuestos sobre el Alcohol y las Bebidas Alcohólicas:

—Impuesto sobre la Cerveza.
—Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas.
—Impuesto sobre Productos Intermedios.
—Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas.

b) Impuesto sobre Hidrocarburos.
c) Impuesto sobre las Labores del Tabaco.
d) Impuesto sobre la Electricidad.

2. Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.
3. Impuesto Especial sobre el Carbón.

Pues bien, también se cataloga a los Impuestos Especiales como tributos concertados que se rigen por iguales normas sustantivas y formales que las que se aplican en territorio de régimen común.

Ahora bien, las Instituciones forales pueden establecer los tipos de gravamen dentro de los límites establecidos en territorio común, así como aprobar modelos de declaración e ingreso —que deben contener, como mínimo, los mismos datos que los establecidos en territorio común—, y también pueden señalar plazos de ingreso —que no pueden diferir sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado—.

Esta regla general en virtud de la cual las Instituciones forales disponen de escasa competencia normativa tiene la siguiente excepción: en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte las Instituciones forales pueden incrementar los tipos de gravamen hasta un máximo del 15% de los tipos que tenga aprobados el Estado para territorio de régimen común.

7.14. Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero

Como es práctica habitual en los Impuestos indirectos, también se cataloga a este Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero como un tributo concertado que se rige por las mismas normas sustantivas y formales que las que se aplican en territorio de régimen común. Esto implica que las Instituciones forales carecen de capacidad para re-

ISBN: 978-84-7777-433-4

gular este tributo de forma diferente a como lo establezca el Estado para territorio de régimen común.

Ahora bien, en este impuesto, las Instituciones forales tienen la posibilidad de aprobar modelos de declaración e ingreso —que deben contener, como mínimo, los mismos datos que los establecidos en territorio común—, y señalar plazos de ingreso —que no pueden diferir sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado—.

7.15. Otros impuestos indirectos no citados expresamente en el Concierto Económico

En el Concierto Económico existe una disposición referida, con carácter general, a «otros impuestos indirectos» en la que se señala expresamente que éstos «se regirán por los mismos principios básicos, normas sustantivas, hechos imponibles, exenciones, devengos, bases, tipos, tarifas y deducciones que los establecidos en cada momento por el Estado».

Se trata de una disposición de cierre que no tiene una correspondencia parecida en los impuestos directos. En esta disposición se deja claro, quizás con una redacción no del todo correcta desde el punto de vista técnico, que, en principio y salvo que otra cosa se establezca expresamente respecto a cada figura impositiva, las Instituciones forales carecen de capacidad normativa en los impuestos indirectos sobre los que no exista una referencia concreta en el propio articulado del Concierto Económico.

7.16. Tributo sobre el Juego

Dentro de este apartado hay que diferenciar entre el Impuesto sobre Actividades de Juego y otros tributos sobre el juego.

Respecto al Impuesto sobre Actividades de Juego hay que señalar que es un tributo concertado que se rige por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas por el Estado.

Ahora bien, respecto de las actividades ejercidas por operadores, organizadores o por quienes desarrollen la actividad gravada por este impuesto con residencia fiscal en el País Vasco, las Instituciones forales podrán elevar los tipos del impuesto hasta un máximo del 20% de los tipos establecidos en cada momento por el Estado. Este incremento se aplicará exclusivamente sobre la parte proporcional de la base imponible correspondiente a la participación en el juego de los residentes fiscales en territorio vasco.

Igualmente las Instituciones forales podrán aprobar los modelos de declaración e ingreso que contendrán, al menos, los mismos datos que

los de territorio común y también podrán señalar los plazos de ingreso para cada período de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado.

El resto de los tributos que recaen sobre el juego tienen el carácter de concertados de normativa autónoma, si bien no de una manera plena. En efecto, las Instituciones forales disponen de capacidad normativa para regular esta materia, excepto en los referente al hecho imponible y al sujeto pasivo.

Estas dos materias —hecho imponible y sujeto pasivo— deben ser reguladas por las Instituciones forales de forma idéntica a como se encuentren reguladas por el Estado.

7.17. Haciendas Locales

En materia de impuestos de las Haciendas locales (para entendernos, fundamentalmente, Ayuntamientos y Entidades locales), se puede hacer el siguiente esquema:

a) Impuestos obligatorios, esto es, impuestos que deben existir en todos los Municipios (Ayuntamientos):

   — Impuesto sobre Bienes Inmuebles.
   — Impuesto sobre Actividades Económicas.
   — Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.

b) Impuestos «voluntarios», esto es, impuestos que se exigen en los términos municipales cuando así lo haya decidido el respectivo Ayuntamiento:

   — Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.
   — Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

El Concierto Económico dedica cuatro artículos a las Haciendas Locales: uno dedicado al Impuesto sobre Bienes Inmuebles, otro relativo al Impuesto sobre Actividades Económicas, otro dedicado al Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica y un último artículo dedicado a «otros» tributos locales.

La competencia normativa de que disponen las Instituciones forales en relación con las Haciendas Locales es la siguiente:

a) Impuesto sobre Bienes Inmuebles: se rige por las normas aprobadas por las Instituciones forales. Por lo tanto se trata de un im-

ISBN: 978-84-7777-433-4

puesto sobre el que dichas Instituciones disponen de amplia capacidad normativa.

b) Impuesto sobre Actividades Económicas: en este tributo sucede lo mismo que en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, esto es, se rige por las normas aprobadas por las Instituciones forales. Por lo tanto, éstas disponen de amplia capacidad normativa.
c) Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica: es reproducible lo indicado en los dos impuestos anteriores. Por lo tanto, en este tributo también las Instituciones forales disponen de amplia capacidad normativa.
d) Otros tributos locales: con carácter general, y al margen de las reglas establecidas para los tres tributos locales citados anteriormente, el Concierto Económico establece la capacidad general de las Instituciones forales para mantener, establecer y regular el régimen tributario de los demás tributos propios de las Entidades Locales. Esta capacidad legislativa debe tener en cuenta los siguientes criterios:

    d.1. Ha de prestarse atención a la estructura general del sistema tributario local de régimen común, así como a los principios que inspiran dicho sistema tributario local.
    d.2. No deben establecerse, por parte de las Instituciones forales, figuras impositivas de naturaleza indirecta diferentes a las de régimen común cuyo rendimiento pueda ser objeto de traslación o repercusión fuera del País Vasco.

8. CUADRO RESUMEN DE LAS COMPETENCIAS NORMATIVAS DE LAS INSTITUCIONES FORALES

A modo de resumen se puede realizar el siguiente cuadro sobre las competencias normativas de las Instituciones forales.

Tributo	Competencia normativa de las instituciones forales
Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.	Amplia competencia, salvo en materia de tipos de retención e ingresos a cuenta por rendimientos de actividades económicas, capital mobiliario y determinados premios.

Tributo	Competencia normativa de las instituciones forales
Impuesto sobre el Patrimonio.	Amplia competencia.
Impuesto sobre Sociedades. (Ver las referencias que se establecen a continuación sobre las Agrupaciones de Interés Económico y Uniones Temporales de Empresas, los grupos de sociedades, y fusiones y escisiones de empresas en los casos en que los beneficios tributarios han de ser reconocidos por las dos Administraciones).	Amplia competencia.
Agrupaciones de Interés Económico y Uniones Temporales de Empresas.	Amplia competencia cuando la totalidad de las entidades que las integran estén sujetas a la normativa foral.
Grupos de Sociedades.	Determinadas materias (definición de grupo fiscal, sociedad dominante, sociedades dependientes, grado de dominio y operaciones internas del grupo) deben terner igual normativa que la de régimen común.
Fusiones y escisiones de empresas: beneficios tributarios que han de ser reconocidos por ambas Administraciones.	Se debe aplicar idéntica normativa a la vigente en territorio común.
Impuesto sobre la Renta de los no Residentes.	—Amplia competencia respecto a los establecimientos permanentes domiciliados en el País Vasco de personas o entidades residentes en el extranjero. —Ninguna competencia en los demás casos.
Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito.	Escasa competencia en temas sustantivos ya que únicamente se pueden fijar los tipos tributarios dentro de los límites establecidos en territorio común. También existe una cierta competencia en temas relacionados con la gestión del impuesto, si bien esta competencia es limitada.

ISBN: 978-84-7777-433-4

Tributo	Competencia normativa de las instituciones forales
Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica.	Únicamente se dispone de competencia en temas relacionados con la gestión del tributo e incluso en estas materias la competencia está limitada.
Impuesto sobre la Producción de Combustible Nuclear Gastado y Residuos Radiactivos resultantes de la Generación de Energía Nucleoeléctrica.	Únicamente se dispone de competencia en temas relacionados con la gestión del tributo e incluso en estas materias la competencia está limitada.
Impuesto sobre el Almacenamiento de Combustible Nuclear Gastado y Residuos Radiactivos en Instalaciones Centralizadas.	Únicamente se dispone de competencia en temas relacionados con la gestión del tributo e incluso en estas materias la competencia está limitada.
Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.	Amplia competencia normativa, si bien en determinados casos las Diputaciones Forales, en la gestión del impuesto, deben aplicar la normativa común.
Otros impuestos indirectos no citados expresamente en el Concierto Económico.	Existe una regla general que establece la nula competencia en los elementos fundamentales de los tributos indirectos no citados expresamente en el Concierto Económico.
Impuesto sobre el Valor Añadido.	Sólo se dispone de competencia en temas relacionados con la gestión del tributo e incluso en estas materias, de carácter menor, la competencia está limitada.
Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.	Amplia competencia, salvo en operaciones societarias, letras de cambio y documentos que suplan a las mismas o realicen función de giro.
Impuestos Especiales.	Sólo se dispone de competencia para establecer los tipos de gravamen dentro de los límites establecidos en territorio común, así como en temas relacionados con la gestión del tributo e incluso en estas materias la competencia está limitada.

Tributo	Competencia normativa de las instituciones forales
Impuestos Especiales (cont.).	En el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte se pueden incrementar los tipos de gravamen hasta un máximo del 15% de los tipos establecidos por el Estado.
Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero.	Únicamente se dispone de competencia en temas relacionados con la gestión del tributo (competencia limitada, como en los casos anteriores).
Impuesto sobre las Primas de Seguros.	Sólo se dispone de competencia en temas relacionados con la gestión del tributo e incluso en estas materias la competencia está limitada.
Tributo sobre el Juego.	Hay que diferenciar: a) Impuesto sobre Actividades de Juego: escasa competencia, salvo en determinados supuestos para elevar los tipos impositivos hasta un 20%. También existe competencia para temas relacionados con la gestión del tributo (aunque, como en los casos anteriores, también con limitaciones). b) Resto de tributos sobre el juego: amplia competencia, salvo en lo relativo al hecho imponible y al sujeto pasivo.
Impuesto sobre Bienes Inmuebles.	Amplia competencia.
Impuesto sobre Actividades Económicas.	Amplia competencia.
Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.	Amplia competencia.
Otros tributos locales.	Amplia competencia con atención a principios específicos.

ISBN: 978-84-7777-433-4

Desde otra perspectiva, y en el contexto que se ha comentado en este Capítulo, se puede realizar la siguiente clasificación:

a) Impuestos en los que la capacidad normativa de las Instituciones forales es amplia:

- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- Impuesto sobre el Patrimonio.
- Impuesto sobre Sociedades.
- Impuesto sobre la Renta de no Residentes, respecto a los establecimientos permanentes domiciliados en el País Vasco.
- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- Otro tributos sobre el juego diferentes al Impuesto sobre Actividades de Juego.
- Impuesto sobre Bienes Inmuebles.
- Impuesto sobre Actividades Económicas.
- Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.
- Otros tributos locales.

b) Impuestos en los que la capacidad normativa de las Instituciones forales es escasa:

- Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito.
- Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica.
- Impuesto sobre la Producción de Combustible Nuclear Gastado y Residuos Radiactivos resultantes de la Generación de Energía Nucleoeléctrica.
- Impuesto sobre el Almacenamiento de Combustible Nuclear Gastado y Residuos Radiactivos en Instalaciones Centralizadas.
- Impuesto sobre el Valor Añadido.
- Impuesto sobre la Renta de no Residentes, salvo en el supuesto señalado anteriormente (establecimientos permanentes domiciliados en el País Vasco).
- Impuestos Especiales.
- Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero.
- Impuesto sobre las Primas de Seguros.
- Impuesto sobre las Actividades de Juego.

9. EJEMPLO

9.1. Datos

En territorio de régimen común se ha aprobado una ley con el siguiente contenido:

- Se eleva el tipo general del Impuesto sobre el Valor Añadido del 18% al 21%.
- Se fija el tipo del Impuesto sobre Sociedades en el 25% y se introduce una deducción de la cuota íntegra para actividades relacionadas con el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación.
- Se declaran como operaciones societarias sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados las aportaciones que efectúen los socios que no supongan aumento del capital social.
- A efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se fija el tipo de gravamen aplicable a los intereses de libretas de ahorro en el 25% y la retención sobre los mismos en igual porcentaje.
- En el Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas se fija el tipo de 830,25 euros por hectolitro de alcohol puro.

Por su parte, en los Territorios Históricos se piensa establecer, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, una deducción por adquisición de la vivienda habitual, deducción que no existe en territorio de régimen común.

Se pide definir el nivel de competencia de las Instituciones forales respecto de cada una de las medidas señaladas.

9.2. Solución

1. Impuesto sobre el Valor Añadido: al no existir competencia normativa el tipo del Impuesto sobre el Valor Añadido que ha de aplicarse en los Territorios Históricos es el 21%.

2. Impuesto sobre Sociedades: existe amplia capacidad normativa de las Instituciones forales para fijar el tipo de gravamen y las deducciones de la cuota, teniendo en cuenta los principios generales contenidos en el Concierto Económico. Por lo tanto las Instituciones forales no tienen obligación de fijar el tipo del impuesto en el 25%, ni establecer la deducción de la cuota íntegra para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación.

ISBN: 978-84-7777-433-4

3. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados: en materia de operaciones societarias no existe capacidad normativa para regularlas de forma diferente a como se regula esta materia en territorio de régimen común.

4. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: el tipo de retención debe ser del 25%, sin embargo, el tipo de gravamen sobre los intereses de libretas de ahorro puede ser regulado por las Instituciones forales como consideren oportuno, teniendo en cuenta los principios generales del Concierto Económico.

5. El Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas en un Impuesto Especial y sobre esta materia las Instituciones forales carecen de competencia normativa para regularlo de forma diferente a como se establezca en territorio de régimen común.

6. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: las Instituciones forales pueden regular una deducción por adquisición de la vivienda habitual aunque ésta no exista en territorio de régimen común.

10. INSTRUMENTOS JURÍDICOS UTILIZADOS POR LAS INSTITUCIONES FORALES PARA LA CONFIGURACIÓN DE SU SISTEMA TRIBUTARIO

Las Instituciones forales aprueban la normativa reguladora de su sistema tributario a través de los siguientes instrumentos jurídicos:

10.1. Norma Foral

La Norma Foral tiene la fuerza de una ley y es aprobada por las Juntas Generales. Los tributos se aprueban por Norma Foral.

Existen unas materias que, por su importancia, deben ser reguladas obligatoriamente por Norma Foral. Estas materias, o las más relevantes, son las siguientes:

a) La delimitación del hecho imponible, el devengo, la base imponible, la base liquidable, la fijación del tipo de gravamen y de los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria.
b) La determinación de los obligados tributarios.
c) El establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales.

d) El establecimiento y modificación de los recargos y de la obligación de abonar intereses de demora.
e) El establecimiento y modificación de los plazos de prescripción, así como de las causas de interrupción del cómputo de dichos plazos.
f) El establecimiento y modificación de las infracciones y sanciones tributarias.
g) La obligación de presentar declaraciones y autoliquidaciones.
h) Las obligaciones entre particulares resultantes de los tributos.
i) La condonación de deudas tributarias.

En el capítulo anterior se han analizado los elementos básicos de los tributos. Si se relacionan dichos elementos básicos con las materias que necesariamente tienen que ser reguladas por Norma Foral se puede concluir que los elementos básicos o sustanciales de los tributos deben ser necesariamente aprobados por Norma Foral de las Juntas Generales. En efecto:

Hecho imponible	Norma Foral
Exenciones	Norma Foral
Base imponible	Norma Foral
Base liquidable	Norma Foral
Tipo de gravamen	Norma Foral
Devengo	Norma Foral
Obligados tributarios	Norma Foral

10.2. Decreto Normativo de Urgencia Fiscal

El Decreto Normativo de Urgencia Fiscal tiene rango de Norma Foral pero no se aprueba, inicialmente, por las Juntas Generales (como sucede con las Normas Forales) sino por la Diputación Foral o por el Diputado General.

En efecto, por razones de urgencia y siempre que convenga establecer o adaptar normas tributarias, el Diputado General o la Diputación Foral podrán dictar disposiciones generales con rango de Norma Foral. A estas disposiciones generales se les denomina Decretos Normativos de Urgencia Fiscal.

ISBN: 978-84-7777-433-4

Una vez aprobado el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal por el Diputado General o por la Diputación Foral se remitirá a las Juntas Generales para que éstas procedan a su convalidación o revocación.

10.3. Decreto Foral

Las Normas Forales necesitan, o suelen necesitar, un desarrollo reglamentario. Este desarrollo reglamentario se realiza por las Diputaciones Forales que aprueban los correspondientes Decretos Forales. Estos Decretos Forales deben respetar el contenido de las Normas Forales que desarrollan y a las que se encuentran subordinados.

Así, por ejemplo, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas tiene una Norma Foral, aprobada por las Juntas Generales, y un Reglamento que la desarrolla, que lo aprueba la Diputación Foral.

Lo anterior se puede resumir de la siguiente forma:

Instrumento foral	Equivale a	Lo aprueba
Norma Foral.	Ley.	Juntas Generales.
Decreto Normativo de Urgencia Fiscal.	Decreto-ley.	Diputado General o Diputación Foral y lo convalidan o revocan las Juntas Generales.
Decreto Foral.	Reglamento.	Diputación Foral.

III

Los sistemas tributarios forales en el marco de la Unión Europea

1. INTRODUCCIÓN

El sistema tributario y de financiación del País Vasco, derivado de los derechos históricos de los Territorios Forales, tiene características específicas.

Tal como se ha indicado en el capítulo anterior, el Estatuto de Autonomía del País Vasco de 1979 establece que las relaciones de orden tributario y financiero entre el Estado y el País Vasco se regulan mediante el sistema de Concierto Económico. A tal efecto, y con posterioridad al referido Estatuto de Autonomía, se aprobó el Concierto Económico mediante la Ley 12/1981, de 13 de mayo.

El Concierto Económico de 1981 se modificó por las siguientes leyes:

1. Ley 49/1985, de 27 de diciembre, de adaptación del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco al Impuesto sobre el Valor Añadido.
2. Ley 2/1990, de 8 de junio, de adaptación del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco a la ley reguladora de las Haciendas Locales y a la ley de Tasas y Precios Públicos.

ISBN: 978-84-7777-433-4

3. Ley 27/1990, de 26 de diciembre, por la que se modifica parcialmente el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.
4. Ley 11/1993, de 13 de diciembre, de adaptación del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco a la ley del Impuesto sobre el Valor Añadido y a la ley de Impuestos Especiales.
5. Ley 38/1997, de 4 de agosto, por la que se aprueba la modificación del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

A este Concierto Económico de 1981 le sustituyó el aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, que es el actualmente vigente. Este Concierto Económico de 2002 ha sido modificado por la ley 7/2014, de 21 de abril.

El actual texto concertado señala expresamente que el sistema tributario que establezcan los Territorios Históricos seguirá, entre otros principios, el siguiente:

> * Sometimiento a los Tratados o Convenios Internacionales firmados y ratificados por el Estado español o a los que éste se adhiera. En particular deberá atenerse a lo dispuesto en los Convenios Internaciones suscritos por España para evitar la doble imposición y a las normas de armonización fiscal de la Unión Europea.

En el presente capítulo se va a hacer referencia a la relación entre los sistemas tributarios de los Territorios Históricos y la Unión Europea.

2. RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LAS HACIENDAS FORALES

El Concierto Económico es el que determina que las Instituciones forales del País Vasco cuentan con un régimen tributario propio que comprende una importante capacidad normativa y de aplicación de los tributos (información y asistencia, gestión, inspección y recaudación). Esta capacidad normativa y de aplicación de los tributos se asemeja, hablando en términos generales, con la que habitualmente ostentan las Administraciones tributarias de los Estados miembros de la Unión Europea. Es cierto que en el ejercicio de dicha capacidad legislativa hay que tener presente:

a) las normas de armonización fiscal a que hace referencia el texto concertado y que garantizan el desarrollo armónico de los distintos sistemas tributarios, los del País Vasco y los del Estado Español, y

b) las normas de armonización fiscal de la Unión Europea, tal como se ha indicado anteriormente.

En términos generales se puede afirmar, tal como se ha indicado en el capítulo anterior, que desde un punto de vista normativo, y en lo que se refiere a la imposición directa, son tributos concertados de normativa autónoma los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, sobre Sociedades, sobre el Patrimonio, sobre Sucesiones y Donaciones y Haciendas locales. Respecto al Impuesto sobre la Renta de no Residentes se debe aplicar la misma normativa del Estado, salvo si se trata de no residentes con establecimiento permanente en el País Vasco, en cuyo caso las Instituciones forales disponen de capacidad normativa.

En cuanto a la imposición indirecta, el grado de armonización en el Impuesto sobre el Valor Añadido es prácticamente total, derivado de la propia naturaleza de este impuesto y con un elevado grado de armonización en la Unión Europea. Lo mismo se puede decir de los demás Impuestos indirectos, salvo el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados que es un tributo concertado con amplia capacidad de normativa autónoma, excepto en algunas materias concretas.

3. RÉGIMEN FINANCIERO DEL PAÍS VASCO

Una de las características del sistema de financiación del País Vasco es su capacidad para gestionar y recaudar la práctica totalidad de los impuestos que conforman su propio sistema tributario, contribuyendo a financiar los gastos del Estado en aquellas materias cuya competencia no ha sido transferida a las Instituciones del País Vasco. Esta contribución del País Vasco al Estado se denomina Cupo. Este Cupo es de carácter global y está integrado por los correspondientes a cada uno de los Territorios Históricos.

> Los Territorios forales gestionan y recaudan los tributos y, de lo que obtienen, una parte se transfiere al Estado para contribuir a los gastos de éste por competencias o servicios que desarrolla.

La determinación del Cupo (esto es, la cantidad a pagar al Estado) se realiza aplicando un mecanismo o, por decirlo de otra forma, una metodología. Esta metodología de señalamiento del Cupo se determina cada cinco años y se plasma en una ley aprobada por las Cortes Generales. Esta ley se debe confeccionar según el previo acuerdo de la Comisión Mixta del Concierto Económico, que está constituida por re-

ISBN: 978-84-7777-433-4

presentantes de las Administraciones afectadas (Diputaciones Forales, Gobierno Vasco y Administración del Estado).

Es importante resaltar que el País Vasco no paga el Cupo al Estado según sus disponibilidades económicas o según los ingresos que haya obtenido de la recaudación de sus tributos. El País Vasco paga el Cupo al Estado en función de las cargas generales del Estado que no han sido asumidas por el País Vasco.

4. CONFLICTOS ENTRE EL ESTADO Y LOS TERRITORIOS FORALES

Sin ánimo de ser exhaustivo, se puede afirmar que la Administración del Estado ha cuestionado en numerosas ocasiones el ejercicio de la capacidad legislativa de los Territorios forales. Ello se traduce en la interposición de recursos ante los Tribunales de Justicia (fundamentalmente, Tribunal Superior de Justicia del País Vasco y Tribunal Supremo) solicitando la anulación de la normativa, o de determinada normativa, aprobada por las Instituciones forales.

En un momento determinado estos conflictos rebasaron el ámbito de los Tribunales de Justicia del Estado español y terminaron en el correspondiente Tribunal de Justicia europeo.

A fin de situar el caso concreto planteado ante el Tribunal de Justicia europeo conviene traer a colación el ejemplo expuesto en el capítulo anterior. Este ejemplo es el siguiente:

Se trata de determinar si las Juntas Generales pueden regular las materias que se indican a continuación o deben aplicar la misma normativa que la establecida por el Estado para territorio de régimen común.

Materia	Capacidad de las Juntas Generales
Tipo impositivo.	Sí.
Deducción por creación empleo.	Sí.
Coeficientes de amortización.	Sí.
Definición de Grupo fiscal.	Igual normativa que en territorio de régimen común.
Régimen tributario de las pequeñas empresas.	Sí.

Como puede verse en este ejemplo se afirma que las Instituciones forales tienen competencia normativa para regular el tipo tributario y las deducciones de la cuota del Impuesto sobre Sociedades.

Pues bien, de forma concreta y por lo que ahora interesa, las Instituciones forales habían aprobado una normativa del Impuesto sobre Sociedades que, en cuestiones de bastante importancia, era diferente a la que se aplicaba en el resto del Estado español.

Por la Administración del Estado se discutió la aplicación en los Territorios forales tanto de un tipo del Impuesto sobre Sociedades inferior al que se aplicaba en el resto del Estado español, como la aplicación en el País Vasco de unos incentivos o deducciones fiscales que no existían en territorio de régimen común.

La Administración del Estado interpuso el correspondiente recurso y el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco planteó, antes de resolver el recurso, la siguiente cuestión al Tribunal de Justicia europeo: si las medidas fiscales de alcance general aprobadas por las Instituciones forales debían ser consideradas, en lugar de disposiciones normativas, ayudas de estado.

Hay que tener en cuenta que si las disposiciones aprobadas por las Instituciones forales se consideran ayudas de estado se negaría su capacidad legislativa para aprobar la normativa que, dentro de sus competencias, considerasen más oportuna.

Sobre la resolución de esta cuestión se volverá más adelante. Antes hay que hacer un breve comentario a la sentencia dictada por el Tribunal de Justicia europeo en el asunto de las Azores, ya que en esta sentencia se sienta la doctrina que luego se aplica al caso de los Territorios Históricos.

5. «SENTENCIA AZORES»

En la sentencia sobre las Azores, el Tribunal de Justicia europeo analizó por primera vez de manera detallada la llamada selectividad regional de medidas tributarias. Esto es, se analiza si es posible la existencia de normas tributarias que no alcanzan a todo el territorio del Estado, sino sólo a una parte del mismo. La novedad de la «Sentencia Azores» es que el Tribunal de Justicia europeo no consideró que el conjunto del territorio nacional tuviera que ser forzosamente el marco de referencia.

ISBN: 978-84-7777-433-4

Esto es:

Cuestión planteada: ¿es posible que dentro de un Estado miembro de la Unión Europea existan normas tributarias que no sean de aplicación en todo el territorio del Estado?

A estos efectos, el Tribunal de Justicia europeo distinguió tres situaciones:

a) Situación 1: el Gobierno central decide unilateralmente aplicar en una determinada zona geográfica un tipo impositivo inferior al aplicable a nivel nacional.
   En este caso la consecuencia es que la medida es selectiva.
b) Situación 2: el Estado central ha transferido la competencia tributaria a todas las entidades locales de un determinado nivel (entidades infraestatales), que están facultadas para fijar un tipo impositivo para el territorio de su competencia.
   En este supuesto la consecuencia es que las respectivas normativas locales coexisten de manera aislada y no son selectivas.
c) Situación 3: una entidad infraestatal, en el ejercicio de facultades suficientemente autónomas del poder central y de las que no disponen otras entidades (lo que se conoce con el nombre de «asimetría»), establece un tipo impositivo inferior al nacional.
   En este caso lo determinante para calificar la medida como selectiva o como no selectiva será el grado de autonomía normativa de que dispongan las entidades infraestatales.
   Esta tercera situación obliga a conocer lo que se entiende por competencias o facultades autónomas suficientes.

Estas situaciones se pueden resumir de la siguiente forma:

1	El Gobierno aplica en una zona del Estado un tipo impositivo inferior al aplicable en el resto del Estado.	Medida selectiva.
2	Se ha transferido la competencia tributaria a todas las entidades infraestatales que pueden fijar libremente el tipo impositivo.	Medida no selectiva.
3	Una entidad infraestatal, con competencia que no tienen otras entidades infraestatales, establece un tipo impositivo inferior al estatal.	Medida no selectiva si se cumplen determinados requisitos.

A este respecto el Tribunal de Justicia europeo consideró que existe autonomía suficiente si concurren los tres requisitos siguientes:

a) Autonomía institucional.
b) Autonomía en materia de procedimiento.
c) Autonomía económica y financiera.

Si la entidad infraestatal cumple con estos tres requisitos, las medidas que apruebe no serán selectivas.

6. TERRITORIOS HISTÓRICOS: SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LUXEMBURGO DE 11 DE SEPTIEMBRE DE 2008

El origen de este conflicto se encuentra en la disconformidad de la Administración del Estado con que en los Territorios forales se aplique un tipo del Impuesto sobre Sociedades inferior al que se aplica en el resto del Estado español, así como la aplicación en el País Vasco de unos incentivos o deducciones fiscales que no existen en territorio de régimen común.

Consecuencia de esta disconformidad, la Administración del Estado interpuso el correspondiente recurso y el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, antes de resolverlo, planteó la siguiente cuestión al Tribunal de Justicia europeo: si las medidas fiscales de alcance general aprobadas por las Instituciones forales debían ser consideradas ayudas de estado, en lugar de disposiciones normativas.

La decisión sobre esta cuestión era y es muy importante ya que si se consideran ayudas de estado se niega la capacidad legislativa de las Instituciones forales para aprobar la normativa que, dentro de sus competencias, consideran más oportuna.

El planteamiento que hace el Tribunal de Justicia europeo sobre la cuestión planteada por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco parte de la doctrina de la «Sentencia Azores» y, en consecuencia, analiza si las Instituciones forales disponen de «autonomía suficiente».

Para que las medidas de las Instituciones forales sean disposiciones generales se precisa que las mismas dispongan de competencia o facultades autónomas suficientes.

Para considerar que existe autonomía suficiente hay que cumplir tres requisitos:

1. Autonomía institucional.
2. Autonomía en materia de procedimiento.
3. Autonomía económica y financiera.

ISBN: 978-84-7777-433-4

En este sentido, y en cuanto a cada uno de los requisitos de la «autonomía suficiente» a que se ha hecho referencia (autonomía institucional, autonomía en materia de procedimiento y autonomía económica y financiera) el Tribunal de Justicia europeo señala lo siguiente:

a) Sobre el requisito de autonomía institucional.
   En opinión del Tribunal de Justicia europeo este criterio se cumple en el caso del País Vasco, ya que las entidades infraestatales (esto es, los Territorios Históricos y la Comunidad Autónoma del País Vasco) disponen de un estatuto político y administrativo distinto al del Gobierno central.
b) Sobre el requisito de la autonomía en materia de procedimiento.
   También considera el Tribunal de Justicia europeo que este requisito se cumple en el caso del País Vasco en la medida en que la decisión de las autoridades forales es adoptada sin que el Gobierno central pueda intervenir directamente en su contenido.
   Además el Tribunal de Justicia europeo señala que este criterio no se ve perjudicado por el hecho de que exista un procedimiento de conciliación, entre la Administración del Estado y las Administraciones forales, para el caso de que existan discrepancias entre ellas sobre el ejercicio de la capacidad legislativa.
c) Sobre el requisito de la autonomía económica y financiera.
   Este criterio exige que las consecuencias financieras de una reducción del tipo impositivo aplicable a las empresas localizadas en una parte del territorio del Estado, en este caso en el País Vasco, no se vean compensadas por ayudas o subvenciones procedentes de otras regiones o del Gobierno central.
   En este punto, el Tribunal de Justicia europeo señala que corresponde al Tribunal de Justicia del Estado español determinar si el Gobierno central compensa el coste de una medida tributaria favorable a las empresas adoptada por los Territorios Históricos. Si se produce esta compensación se demostrará que las entidades forales no asumen las consecuencias financieras de las medidas fiscales que adoptan y, por tanto, debería concluirse que no gozan de autonomía financiera y en consecuencia al no cumplirse este requisito, las disposiciones de los Territorios Históricos no tendrían la naturaleza de normas legislativas generales.

En relación con este criterio hay que señalar que el País Vasco no paga el Cupo al Estado según sus disponibilidades económicas o según los resultados de la recaudación de sus impuestos, sino que lo hace

en función de las cargas generales del Estado que no se han asumido por el País Vasco. En consecuencia también se cumple, en el caso del País Vasco, este tercer requisito.

Por lo tanto, al cumplirse todos los requisitos, las disposiciones aprobadas por las Instituciones forales son de carácter normativo y no ayudas de estado.

En consecuencia, los Territorios Históricos cumplen todos los requisitos exigidos por el Tribunal de Justicia europeo y, por lo tanto, las Instituciones forales disponen de amplia competencia para regular el Impuesto sobre Sociedades y, por extensión, para regular su propio sistema tributario de acuerdo con lo establecido en el Concierto Económico.

IV

Deuda tributaria, recargos e intereses

1. DEUDA TRIBUTARIA

La deuda tributaria está formada, o puede estar formada, por varios conceptos. Estos conceptos son, además de la cuota o cantidad a ingresar que resulta de la obligación tributaria principal o de la obligación de realizar pagos a cuenta, los siguientes:

a) Los recargos por declaración extemporánea.
b) Los recargos del período ejecutivo.
c) El interés de demora.
d) Los recargos exigibles sobre las bases o las cuotas, tanto a favor de la Diputación Foral como de otros entes públicos.

Por lo tanto, aunque se suele identificar la deuda tributaria con la cuota a ingresar, ésta no es más que un componente de aquélla, si bien es cierto que en ocasiones la cuantía de la cuota y de la deuda es la misma al no existir ni recargos por declaración extemporánea, ni recargo del período ejecutivo, ni intereses de demora, ni recargos exi-

ISBN: 978-84-7777-433-4

gibles sobre las bases o las cuotas a favor de la Diputación Foral o de otros entes públicos.

Ejemplo

María Victoria realiza su declaración (autoliquidación) del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. De la misma resulta una cantidad a ingresar de 50.238 euros. Esta declaración la presenta siete meses más tarde del día en que tenía la obligación de presentarla.

En este caso la deuda tributaria que María Victoria deberá ingresar estará formada por:

—Cuota tributaria:	50.238,00 euros
—Recargo por declaración extemporánea (5%):	2.511,90 euros
—Intereses de demora [30 días al 4,5% anual (*)]:	185,81 euros
Deuda tributaria:	52.935,71 euros

(*) Tipo de interés de demora aplicado a efectos de este ejemplo.

Más adelante se explica porqué se toma como referencia 30 días.

En el presente capítulo se van a analizar los componentes de la deuda tributaria.

2. CUOTA TRIBUTARIA

El concepto de cuota tributaria ha sido explicado en el Capítulo I. Baste aquí recordar lo siguiente:

Base imponible.
– Reducciones.

Base liquidable.
x tipo de gravamen.

Cuota íntegra
– Deducciones.

Cuota líquida.
– Ingresos a cuenta.

Cuota diferencial.

3. RECARGO POR DECLARACIÓN EXTEMPORÁNEA SIN REQUERIMIENTO PREVIO

3.1. Presupuestos para su aplicación

La gestión de la mayoría de los tributos se inicia mediante la presentación por parte del obligado tributario de una autoliquidación o, en menor medida, de una declaración. En la autoliquidación el obligado tributario realiza operaciones de cálculo y determina la cuota tributaria, mientras que en la declaración el obligado tributario comunica los datos a la Administración y es ésta la que efectúa las operaciones de liquidación (cálculo) y determina la cuota tributaria que comunica al interesado para que la ingrese.

Las autoliquidaciones o declaraciones pueden ser presentadas dentro o fuera del plazo establecido para ello y, en este segundo supuesto la presentación extemporánea (fuera del plazo establecido) puede efectuarse por propia iniciativa del interesado o como consecuencia de un requerimiento formulado al efecto por la propia Administración.

Esto es, las autoliquidaciones o declaraciones pueden presentarse:

—Dentro del plazo establecido para ello.
—Fuera del plazo establecido para ello. En este caso esta presentación puede responder:
- A propia iniciativa del obligado tributario.
- A requerimiento de la Administración.

Pues bien, los recargos por declaración extemporánea se deben satisfacer como consecuencia de la presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin que medie un requerimiento previo de la Administración tributaria.

Esto es:

		¿Lleva recargo por declaración extemporánea?
Presentación en plazo		No.
Presentación fuera de plazo	Sin requerimiento de la Administración	Sí.
	Con requerimiento de la Administración	No lleva recargo y si puede llevar sanción.

ISBN: 978-84-7777-433-4

De lo acabado de señalar se deduce que los presupuestos de aplicación de este recargo son los siguientes:

a) El obligado tributario presenta una declaración o una autoliquidación fuera del plazo establecido para ello.

Ejemplo

a) Autoliquidación: el Impuesto sobre Sociedades inicia su gestión mediante la presentación, por parte del sujeto pasivo, de la correspondiente autoliquidación.

b) Declaración: hasta hace bien poco tiempo, en Álava, la gestión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se iniciaba con una declaración del contribuyente en la que ponía a disposición de la Administración los datos necesarios para que ésta liquidara y determinara la deuda tributaria.

b) De esta declaración o autoliquidación se va a derivar, o deriva, una cantidad a ingresar a favor de Hacienda.
c) La presentación de la declaración o autoliquidación por parte del interesado se realiza de forma espontánea, esto es, sin que haya mediado requerimiento previo de la Administración tributaria.

Esto es:

Procede el recargo

Si se presenta la declaración o autoliquidación, con resultado a ingresar, fuera de plazo sin que haya mediado requerimiento de la Administración.

Ejemplo

La normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas determina que el plazo para presentar la correspondiente autoliquidación finaliza el 25 de junio de cada año, respecto a la declaración correspondiente al año anterior.

La presentación por parte del contribuyente de su autoliquidación con cuota a ingresar más tarde de dicha fecha, sin que haya mediado requerimiento de la Administración tributaria, implicará la obligación de abonar, junto a la cuota tributaria, el correspondiente recargo por declaración extemporánea.

En este caso, la deuda tributaria estará formada por la cuota a ingresar más el recargo por declaración extemporánea.

3.2. Concepto de requerimiento de la Administración

Tal como se acaba de indicar, la aplicación del recargo que se comenta precisa de la inexistencia de requerimiento previo de la Administración tributaria. Por lo tanto es preciso determinar qué debe entenderse por requerimiento previo de la Administración tributaria, toda vez que si el mismo existe ya no procede la imposición de este recargo sino, en su caso, de las sanciones tributarias. Por requerimiento de la Administración hay que entender:

a) Cualquier actuación de la Administración conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria, siendo además necesario que de esta actuación tenga conocimiento formal el propio obligado tributario.

Ejemplo

Una empresa tiene que presentar la declaración (autoliquidación) correspondiente al Impuesto sobre Sociedades. Sin embargo no realiza esta presentación. Transcurridos tres meses desde la finalización del plazo establecido por la normativa para la presentación de las declaraciones, la Administración procede a enviar un requerimiento al interesado para que proceda a la presentación de la misma. Este requerimiento de la Administración es notificado al interesado.

En este caso ya no se cumple uno de los requisitos establecidos para la aplicación del recargo que se comenta, ya que la declaración no se presenta de forma espontánea sino tras el oportuno requerimiento de la Administración del que ha tenido conocimiento el interesado. Por lo tanto, en este caso no procede la aplicación del recargo por declaración extemporánea y sí procederá la aplicación, en su caso, de la oportuna sanción tributaria.

Ha de tenerse en cuenta que no basta con que la Administración haya aprobado o dictado un acto administrativo de requerimiento de presentación de la declaración o autoliquidación. Se precisa, además, que ese acto administrativo de requerimiento se haya notificado al interesado.

b) La publicación en el Boletín Oficial de la citación al obligado tributario, o a su representante, para ser notificado por comparecencia. Esto es, en los casos en que no sea posible notificar al obligado tributario el acto administrativo de requerimiento por

ISBN: 978-84-7777-433-4

causas no imputables a la Administración tributaria y siempre que se cumplan determinados requisitos, se citará a aquél para ser notificado por comparecencia. Esta citación se realiza mediante anuncio en el Boletín Oficial.

Pues bien, en estos casos, la publicación en el Boletín Oficial de la citación para ser notificado mediante comparecencia también se considera requerimiento previo.

3.3. Cuantía del recargo

La normativa fija la cuantía del recargo en función del tiempo transcurrido desde la finalización del plazo para presentar la declaración o autoliquidación hasta que ésta se presenta de forma espontánea por el interesado. Así:

a) Si la presentación de la declaración o autoliquidación se efectúa dentro de los seis meses siguientes al término del plazo voluntario establecido para la presentación e ingreso, procede un recargo del 5%. En estos casos no se aplican ni sanciones, ni intereses de demora.

Ejemplo

El plazo para presentar la autoliquidación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas finaliza el 25 de junio. El contribuyente presenta la autoliquidación el 19 de octubre con una cuota a ingresar de 2.345 euros.

En este caso, como no han transcurrido más de 6 meses desde el 25 de junio el recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo es el siguiente:

$$2.345 \times 5\% = 117{,}25 \text{ euros.}$$

Cantidad a ingresar (deuda tributaria) = 2.345 + 117,25 = 2.462,25 euros.

En este caso no procede la aplicación de intereses de demora, ni sanciones.

b) Si la presentación de la declaración o autoliquidación se efectúa entre el séptimo y el duodécimo mes siguiente al término del plazo voluntario establecido para la presentación e ingreso, procede un recargo del 5%, pero en este caso también se exigen intereses de demora.

Ahora bien, los intereses de demora no se calculan desde la finalización del plazo establecido para la presentación e ingreso de la declaración o autoliquidación, sino desde el día siguiente al término de los seis meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la citada presentación. Esto es, desde el primer día del mes siete.

Al igual que antes, en este caso tampoco se aplican sanciones.

Ejemplo

El plazo para presentar la autoliquidación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas finaliza el 25 de junio. El contribuyente presenta la autoliquidación el 19 de febrero del año siguiente, con una cuota a ingresar de 2.345 euros. El interés de demora aplicable en este caso se va a suponer que es del 4,5%.

El recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo es el siguiente:

$$2.345 \times 5\% = 117{,}25 \text{ euros.}$$

Intereses de demora:

$$2.345 \times 4{,}5\% \times 56/365 \text{ días} = 16{,}19 \text{ euros.}$$

Cantidad a ingresar (deuda tributaria) = 2.345 + 117,25 + 16,19 = 2.478,44 euros.

Para el cálculo de los intereses de demora se tiene en cuenta el tiempo transcurrido desde el día siguiente al término de los seis meses posteriores al 25 de junio.

En este caso no procede la aplicación de sanciones.

c) Si la presentación de la declaración o autoliquidación se efectúa una vez transcurridos doce meses desde el término del plazo voluntario establecido para la presentación e ingreso, procede un recargo del 10%.

En este caso no se aplican sanciones, pero si intereses de demora. Al igual que en el supuesto anterior, en el presente caso también existe una regla especial para calcular estos intereses. Así, los intereses de demora no se calculan desde la finalización del plazo establecido para la presentación e ingreso de la cuota de la declaración o autoliquidación, sino desde el día siguiente al término de los doce meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la citada presentación. Esto es, desde el primer día del mes trece.

ISBN: 978-84-7777-433-4

Ejemplo

El plazo para presentar la autoliquidación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas finaliza el 25 de junio. El contribuyente presenta la declaración el 19 de julio del año siguiente, con una cuota a ingresar de 2.345 euros. El interés de demora aplicable en este caso se va a suponer que es del 4,5%.

El recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo es el siguiente:

$$2.345 \times 10\% = 234{,}50 \text{ euros.}$$

Intereses de demora:

$$2.345 \times 4{,}5\% \times 24/365 \text{ días} = 6{,}94 \text{ euros.}$$

Cantidad a ingresar (deuda tributaria) = 2.345 + 234,50 + 6,94 = 2.586,44 euros.

Para el cálculo de los intereses de demora se tiene en cuenta el tiempo transcurrido desde el día siguiente al término de los doce meses posteriores al 25 de junio.

En este caso no procede la aplicación de sanciones.

Lo anteriormente expuesto se puede resumir de la siguiente forma:

Presentación (fuera de plazo) de la autoliquidación o declaración	Cuantía del recargo	¿Interés de demora?	¿Sanciones?
Dentro de 6 meses	5%	No	No
Del mes 7 a 12 meses	5%	Sí, desde el primer día del mes 7	No
Después de 12 meses	10%	Sí, desde el primer día del mes 13	No

O representado de otra forma:

	Primeros 6 meses	Siguientes 6 meses	En adelante
Recargo	5%	5%	10%
Interés de demora	No	Sí, desde el primer día del mes 7	Sí, desde el primer día del mes 13
Sanciones	No	No	No

3.4. Parámetro sobre el que se aplica el recargo

El recargo se calcula sobre el importe a ingresar que resulta de la autoliquidación o sobre el importe de la liquidación realizada por la Administración que deriva de la declaración presentada por el contribuyente.

Ejemplo

Un contribuyente presenta una autoliquidación con una cuota a ingresar de 3.128 euros. Esta autoliquidación la presenta 21 días después de finalizado el plazo establecido para ello sin que haya mediado requerimiento de la Administración.

La deuda tributaria es la siguiente:

Cuota:	3.128,00 euros
+Recargo del 5%:	156,40 euros
Deuda tributaria	3.284,40 euros

Ahora bien, existe una regla especial en materia de declaraciones. Tal como se ha señalado anteriormente, puede ocurrir que la normativa establezca la obligación del contribuyente de comunicar a la Administración los datos relevantes del impuesto para que ésta calcule la cuota tributaria y se la notifique al interesado para que proceda a su ingreso. Pues bien, puede ocurrir que el contribuyente comunique los datos a la Administración fuera de plazo. Para estos casos la normativa establece que en las liquidaciones practicadas como consecuencia de la presentación de declaraciones fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria, no se exigirán intereses de demora por el tiempo transcurrido desde la presentación de la declaración extemporánea (esto es, fuera de plazo) hasta la finalización del plazo de pago en período voluntario correspondiente a la liquidación que practique la Administración. Esto es, el contribuyente no tiene que satisfacer intereses de demora por el tiempo que tarda la Administración en calcularle la cantidad a ingresar.

ISBN: 978-84-7777-433-4

Ejemplo

Una declaración que se tenía que haber presentado el día 1 se presenta el día 279 (más de seis meses de retraso y menos de doce). La Administración practica liquidación el día 294 y le remite la deuda tributaria al contribuyente.

En este caso, además del recargo del 5%, proceden los intereses de demora correspondientes desde el primer día del mes séptimo de retraso hasta el día 279, fecha en que se presenta la declaración. Esto es, procede intereses por 96 días (279-183). No proceden intereses de demora por el tiempo empleado por la Administración para practicar la liquidación, esto es, no proceden intereses desde el día de la presentación (día 279) hasta la finalización del plazo de pago de la liquidación practicada por la Administración.

3.5. Compatibilidad con los recargos del período ejecutivo

Finalmente hay que señalar que si se presenta una autoliquidación fuera de plazo, sin hacer el pago y sin solicitar aplazamiento o fraccionamiento o compensación, la liquidación por recargos e intereses que se acaban de explicar como consecuencia de la presentación fuera de plazo, no impedirá la exigencia de los recargos e intereses del período ejecutivo. Esto es, si se presenta una autoliquidación o declaración sin efectuar el pago, cabe iniciar la vía ejecutiva y aplicar los recargos e intereses correspondientes al período ejecutivo.

4. RECARGOS DEL PERÍODO EJECUTIVO

4.1. Procedencia de su aplicación

La recaudación de las deudas tributarias se puede realizar en período voluntario (esto es, dentro de los plazos de pago establecidos al efecto) o en período ejecutivo (esto es, fuera de los plazos de pago establecidos al efecto). O dicho de otra forma, la recaudación de las deudas tributarias se puede realizar porque el obligado a su pago lo hace de forma voluntaria o lo hace por «presión» de la Administración.

El período ejecutivo se inicia una vez que transcurre el plazo establecido para el ingreso en período voluntario de las deudas tributarias o desde la finalización del plazo fijado para el ingreso de las cuotas resultantes de las propias autoliquidaciones.

Ejemplos

1. La Administración remite a un contribuyente una deuda de 3.824 euros que debe ingresar antes del 12 de febrero. Transcurrida esta fecha se inicia el período ejecutivo.

2. La autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas debe presentarse antes del 25 de junio de cada año. Si dicha autoliquidación arroja cuota a ingresar, y suponiendo que el pago deba realizarse de forma íntegra dicho 25 de junio, la cuota debe abonarse como tarde en dicha fecha. Esta misma fecha es la que determina el fin del plazo para el ingreso de las cuotas en período voluntario.

Pues bien, concluido el período voluntario de pago sin que éste se haya efectuado, se inicia el período ejecutivo con la finalidad de proceder contra el patrimonio del deudor (que no ha querido satisfacer la deuda tributaria voluntariamente dentro del plazo fijado) y hacer efectiva la deuda tributaria por el procedimiento de apremio, si bien cabe, dentro del período ejecutivo, el pago espontáneo por parte del interesado.

Esto es:

1. Período voluntario de pago.
2. Período ejecutivo:
   2.a) Período «voluntario de pago».
   2.b) Procedimiento ejecutivo.

4.2. Tipos de recargos del período ejecutivo

El inicio del período ejecutivo produce diversos efectos entre los que ahora conviene destacar los tres siguientes:

— exigencia de los recargos del período ejecutivo,
— exigencia en determinados casos de intereses de demora, y
— exigencia de las costas (o gastos ocasionados o derivados del período ejecutivo).

Existen tres tipos de recargos del período ejecutivo:

a) Recargo ejecutivo del 5%: se aplica cuando se satisface la totalidad de la deuda no ingresada en período voluntario antes de la notificación de la providencia de apremio. En este supuesto no se aplican intereses de demora.

ISBN: 978-84-7777-433-4

Ejemplo

Ramón presenta su autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con una cuota a ingresar de 4.356 euros. Esta cantidad la satisface dentro del plazo establecido al efecto. La Administración revisa esta autoliquidación y le remite una liquidación para que ingrese 3.457 euros. Esta cantidad se tiene que ingresar antes del 30 de septiembre. Sin embargo llegada esta fecha la cantidad no es ingresada por el contribuyente, por lo que se inicia el período ejecutivo de recaudación. La Administración dicta la providencia de apremio, pero antes de serle notificada al interesado, éste procede a su pago.

En este caso la cantidad que se debe ingresar es la siguiente:

Cálculo del recargo ejecutivo: 3.457 × 5% = 172,85 euros.
Cantidad a ingresar: 3.457 + 172,85 = 3.629,85 euros.

En este caso no se deben satisfacer intereses de demora por el tiempo correspondiente al período ejecutivo de recaudación.

b) Recargo de apremio reducido del 10%: se aplica cuando se paga la totalidad de la deuda no ingresada en período voluntario y el propio recargo antes de la finalización del plazo previsto para el pago en la vía ejecutiva. Al igual que antes, en este caso tampoco se aplican intereses de demora.

Ejemplo

Jesús presenta su autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con una cuota a ingresar de 4.356 euros. Esta cantidad la satisface dentro del plazo establecido al efecto. La Administración revisa esta autoliquidación y le remite una liquidación para que ingrese 3.457 euros. Esta cantidad se tiene que ingresar antes del 30 de septiembre. Sin embargo llegada esta fecha la cantidad no es ingresada por el contribuyente, por lo que se inicia el período ejecutivo de recaudación. La Administración dicta la providencia de apremio que le es notificada al interesado otorgándole un plazo concreto para su pago. El contribuyente procede a su pago dentro del plazo otorgado en la notificación de la providencia de apremio.

En este caso la cantidad que se debe ingresar es la siguiente:

Cálculo del recargo de apremio reducido: 3.457 × 10% = 345,70 euros.
Cantidad a ingresar: 3.457 + 345,70 = 3.802,70 euros.

En este caso no se deben satisfacer intereses de demora por el tiempo correspondiente al período ejecutivo de recaudación.

c) Recargo de apremio ordinario del 20%: se aplica cuando no se producen las circunstancias anteriores (esto es, no se realiza el pago antes de la notificación de la providencia de apremio y tampoco se realiza el pago dentro del plazo de pago habilitado en vía ejecutiva). En este caso se exigen intereses de demora desde el inicio del período ejecutivo.

Ejemplo

Elena presenta su autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con una cuota a ingresar de 4.356 euros. Esta cantidad la satisface dentro del plazo establecido al efecto. La Administración revisa esta autoliquidación y le remite una liquidación para que ingrese 3.457 euros. Esta cantidad se tiene que ingresar antes del 30 de septiembre. Sin embargo llegada esta fecha la cantidad no es ingresada por el contribuyente, por lo que se inicia el período ejecutivo de recaudación. La Administración dicta la providencia de apremio y se la notifica al interesado, otorgándole un plazo para su pago que no es atendido por el contribuyente. Supongamos que el tipo de interés es el 4,5% y el tiempo transcurrido desde el inicio del período ejecutivo hasta el momento de pago ha sido de 451 días.

En este caso la cantidad que se debe ingresar es la siguiente:

Cálculo del recargo de apremio ordinario: 3.457 × 20% = 691,40 euros.

Intereses de demora correspondientes al período ejecutivo:

3.457 × 4,5% × 451/365 días = 192,22 euros

Cantidad a ingresar: 3.457 + 691,40 + 192,22 = 4.340,62 euros.

Los recargos a que se acaba de hacer referencia (ejecutivo, apremio reducido y apremio ordinario) son incompatibles entre sí y se aplican sobre la totalidad de la deuda no ingresa en período voluntario (esto es, cuota, recargos e intereses, según lo que proceda en cada caso).

Lo anterior se puede resumir de la siguiente forma:

Tipo de recargo	Importe	¿Interés de demora?	Procede en los casos en que el pago se realice
Ejecutivo:	5%	No.	Antes de la notificación de la providencia de apremio.
Apremio reducido:	10%	No.	Dentro del plazo de pago de la vía ejecutiva.
Apremio ordinario:	20%	Sí, desde el inicio de la vía ejecutiva.	Después del plazo de pago de la vía ejecutiva.

ISBN: 978-84-7777-433-4

5. INTERÉS DE DEMORA

5.1. Naturaleza y procedencia

El interés de demora se exige a los obligados tributarios por la realización de un pago fuera del plazo establecido para ello. Los intereses de demora tienen naturaleza compensatoria en el sentido de que la cantidad debida por el obligado tributario debía haber estado en poder de la Administración en un momento dado y esta situación no se ha producido. Por este retraso el obligado tributario debe satisfacer el interés de demora. En este sentido se puede afirmar que los intereses de demora no tienen naturaleza sancionadora, sino exclusivamente compensatoria o reparadora del perjuicio causado por el retraso en el pago de la deuda tributaria.

Esta naturaleza del interés de demora conduce a extraer dos conclusiones directamente vinculadas a ella:

a) El interés de demora se exige sin que sea preciso que la Administración realice un acto expreso de requerimiento.
b) El interés de demora se exige siempre que haya existido un retraso en el pago de la cantidad debida, independientemente de que el obligado tributario haya tenido o no culpa en el retraso. Como luego se verá, esta regla tiene excepciones.

> Los intereses de demora tratan de compensar el perjuicio económico que se produce a quién tiene que tener una cantidad que ha estado en manos de otro.

Señalado lo anterior se pueden enumerar diferentes supuestos en que procede la exigencia del interés de demora. Estos supuestos son, entre otros muchos que cabe citar, los siguientes:

a) Presentación de una autoliquidación o declaración fuera de plazo y de la que surge una cantidad a ingresar; cantidad que no se ingresa dentro del plazo establecido para ello.
b) El cobro, por parte del obligado tributario, de una devolución que no le correspondía recibir y que posteriormente tiene que ingresar a Hacienda.
c) La Administración remite al interesado una liquidación de la que resulta una cantidad a pagar y una vez finalizado el plazo establecido para su pago, el ingreso no se ha realizado.

5.2. Relación de los intereses de demora con los recargos

Anteriormente se ha señalado que procede el interés de demora siempre que existe un retraso en el pago de las deudas tributarias. No obstante, a esta afirmación hay que efectuar determinadas matizaciones, algunas de las cuales ya han sido citadas al examinar los recargos por declaración extemporánea y los recargos del período ejecutivo. Estos matices son los siguientes:

a) Relación entre el interés de demora y el recargo por presentación de declaración extemporánea sin requerimiento previo de la Administración. Este recargo varía en función del momento en que se produce el cumplimiento espontáneo del obligado tributario. Pues bien, como se ha señalado anteriormente, la exigencia de este recargo impide, en algún caso, la exigencia del interés de demora.

   A estos efectos se reproduce el esquema anteriormente explicado:

Presentación (fuera de plazo) de la autoliquidación o declaración	Cuantía del recargo	¿Interés de demora?
Dentro de 6 meses	5%	No
Del mes 7 a 12 meses	5%	Sí, desde el primer día del mes 7
Después de 12 meses	10%	Sí, desde el primer día del mes 13

b) Relación entre el interés de demora y los recargos del período ejecutivo. La normativa regula tres tipos de recargos del período ejecutivo. Pues bien, como se ha señalado anteriormente, solamente uno de ellos, el recargo de apremio ordinario, es compatible con los intereses de demora devengados desde el inicio del período ejecutivo. En los otros dos casos, esto es cuando sean exigibles el recargo ejecutivo y el recargo de apremio reducido, no se exigirán los intereses de demora devengados desde el inicio del período ejecutivo.

   Igualmente se reproduce el esquema anteriormente explicado:

Tipo de recargo	Importe	¿Interés de demora?
Ejecutivo:	5%	No.
Apremio reducido:	10%	No.
Apremio ordinario:	20%	Sí, desde el inicio de la vía ejecutiva.

ISBN: 978-84-7777-433-4

5.3. Forma de cálculo de los intereses de demora

Los intereses de demora se calculan sobre la cantidad no ingresada en plazo o, en su caso, sobre la cuantía de la devolución cobrada de forma improcedente.

Ejemplo

Joseba tiene que ingresar una deuda procedente de una liquidación practicada por la Administración que asciende a 2.658 euros. Llegada la fecha de vencimiento no se satisface dicha deuda. La deuda se abona una vez transcurridos 45 días. El interés exigible es del 4,5%.

En este caso la deuda a ingresar por el contribuyente está formada por la cantidad de 2.658 euros más los intereses de demora correspondientes a 45 días de retraso en el pago.

Los intereses de demora que proceden son los siguientes:

$$2.658 \times 4{,}5\% \times 45/365 \text{ días} = 14{,}75 \text{ euros.}$$

Deuda tributaria total a ingresar: 2.658 + 14,75 = 2.672,75 euros.

5.4. Período de tiempo que se tiene en cuenta para calcular el interés de demora

Por regla general se tiene presente el tiempo durante el que se ha extendido el retraso del obligado tributario. Ahora bien, no se exigirá el interés de demora desde el momento en que la Administración incumple, por su culpa, los plazos fijados en la normativa para resolver los expedientes.

A título de ejemplo se puede decir que la legislación indica unos supuestos en que procede no exigir intereses de demora por incumplimiento de la Administración y otros supuestos en que sí procede exigir intereses de demora a pesar de existir ese retraso por parte de la Administración. Así:

- en el primer caso, se indica que no se exigirán intereses de demora a partir del momento en que se incumplan los plazos máximos para notificar la resolución de las solicitudes de compensación, el acto de liquidación o la resolución de los recursos administrativos, siempre que, en estos casos, se haya acordado la suspensión del acto recurrido.
- En el segundo caso, se señala que la no exigencia de interés de demora por incumplimiento de la Administración de los plazos

para resolver, no se aplicará al incumplimiento del plazo para resolver las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de pago.

5.5. Importe del interés de demora

El importe del interés de demora es el interés legal del dinero vigente a lo largo del período en que resulte exigible (lo que implica que hay que ir aplicando diferentes intereses de demora si éste va cambiando a lo largo del tiempo en que es exigible) más un 25%, salvo que se establezca otro diferente. A este respecto suele ser frecuente que en la normativa aprobada cada año se establezca, por una parte, el interés legal del dinero y, por otra parte, el interés de demora (que suele ser de cuantía superior al interés legal). En estos casos, se tendrá en cuenta el interés de demora al establecerse expresamente el mismo como diferente del interés legal del dinero.

Ahora bien, como excepción a la aplicación del interés de demora, se establecen una serie de supuestos en que se exigirá en su lugar el importe del interés legal. Así, por ejemplo, puede señalarse que en los casos de aplazamiento, fraccionamiento o suspensión de deudas, todas ellas garantizadas mediante cualquier garantía suficiente a juicio de la Administración —entre las que se encuentra el aval solidario y el certificado de seguro de caución— el interés de demora exigible será el interés legal.

El importe del interés de demora es:

—el interés legal del dinero vigente a lo largo del período en que resulte exigible más un 25%,
—salvo que se establezca otro diferente.

5.6. Obligación de la Administración de abonar el interés de demora

También la Administración tributaria tiene obligaciones. Una de ellas es precisamente la de abonar intereses de demora en los supuestos que así proceda.

A estos efectos se pueden distinguir dos situaciones:

a) Devoluciones practicadas por la Administración derivadas de la normativa de cada tributo

La Administración tiene la obligación de devolver las cantidades que resulten de la aplicación de la normativa reguladora de los tributos. A estos efectos hay que entender por devoluciones derivadas de la norma-

ISBN: 978-84-7777-433-4

tiva de cada tributo las cantidades que hayan sido ingresadas de forma debida por el contribuyente, pero que por aplicación de la estructura del impuesto resulta una cantidad a devolver a éste.

Ejemplo

En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el Impuesto sobre Sociedades y en Impuesto sobre el Valor Añadido el contribuyente presenta una autoliquidación. De esta autoliquidación puede resultar una cantidad a ingresar en Hacienda. Pero también puede resultar un saldo a favor del contribuyente, esto es, puede resultar que al contribuyente le salga su autoliquidación «a devolver».

En este supuesto la Administración debe proceder a abonar al contribuyente el saldo «a devolver».

Para proceder a devolver el saldo a favor del contribuyente, la Administración dispone de un determinado plazo fijado en la normativa reguladora del impuesto de que se trate. Ahora bien, en cualquier caso, la Administración dispone de un plazo máximo de seis meses para practicar la devolución.

Si la Administración no devuelve dentro del plazo establecido y ello es debido a causa imputable a la misma, ésta deberá abonar el interés de demora, sin necesidad de que así se lo reclame el contribuyente.

A efectos de calcular la cantidad a satisfacer de interés de demora, éste se empieza a calcular desde la finalización del plazo de que dispone la Administración para realizar de forma efectiva la devolución, esto es, desde la finalización del plazo específico señalado por la normativa reguladora de cada tributo para proceder a la devolución o, como máximo, desde la finalización del plazo de seis meses.

Ejemplo

En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se establece que en los casos en que las retenciones e ingresos a cuenta realizados por el contribuyente sean superiores a la cuota que le corresponde satisfacer por aplicación de la normativa del Impuesto, la Administración tiene la obligación de proceder a la devolución correspondiente dentro de los seis meses siguientes a la finalización del plazo establecido para la presentación de las autoliquidaciones o, si ésta se ha presentado por el contribuyente fuera de plazo, desde la fecha de su presentación.

Si transcurre dicho plazo de seis meses sin que se haya ordenado la devolución por causa imputable a la Administración, ésta deberá devolver la cantidad correspondiente más los intereses de demora, sin necesidad de que así se lo reclame el contribuyente. A estos efectos se computa como día de inicio del devengo de los intereses de demora el día siguiente a la finalización del plazo de seis meses.

25 de junio	6 meses para que la Administración devuelva a favor del contribuyente.	Devengo de interés de demora a favor del contribuyente.

b) Devoluciones de ingresos indebidos

La Administración tiene la obligación de devolver a los obligados tributarios los ingresos que hubieran ingresado de forma indebida en Hacienda. A diferencia del supuesto anterior en que la devolución procedía de ingresos realizados por el contribuyente de forma debida, en el presente caso los ingresos realizados por éste han sido efectuados de forma indebida.

Como ejemplos de ingresos indebidos se pueden citar, entre otros, los siguientes:

— Duplicidad en el pago de las deudas tributarias.
— Pago de una cantidad mayor de la que corresponde y
— Pago de una cantidad cuando no se tiene obligación de hacerlo.

Pues bien, en estos supuestos, la Administración tributaria debe devolver, junto con el ingreso indebido, el interés de demora. Y esta devolución del interés de demora se debe realizar sin necesidad de que así lo reclame el contribuyente.

A estos efectos hay que tener en cuenta que el interés de demora se calcula desde la fecha en que se haya realizado el ingreso indebido por parte del contribuyente.

ISBN: 978-84-7777-433-4

6. RECARGOS EXIGIBLES SOBRE LAS BASES O LAS CUOTAS TANTO A FAVOR DE LA DIPUTACIÓN FORAL COMO DE OTROS ENTES PÚBLICOS

También forman parte de la deuda tributaria los recargos establecidos sobre bases o cuotas. Estos recargos pueden haberse establecido a favor de la Diputación Foral o a favor de otro ente público.

La cuantía de este recargo, al formar parte de la deuda tributaria, se integra en ésta formando una unidad y, en consecuencia, dispone de su misma naturaleza.

Ejemplo

Una ley del Parlamento Vasco aprobó un recargo transitorio en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al ejercicio 1983.

Este recargo constituía un ingreso de la Hacienda General del País Vasco (esto es, de la Comunidad Autónoma) y su recaudación tenía como destino financiar determinados gastos extraordinarios.

El recargo se establecía sobre la cuota íntegra del referido impuesto y tenía carácter progresivo, esto es, a mayor cuota íntegra, mayor era el porcentaje de recargo.

Este recargo, salvo determinadas excepciones, tenían obligación de abonarlo los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

7. RESUMEN

Deuda tributaria = Cuota a ingresar.
+ Recargos por declaración extemporánea.
+ Recargos del período ejecutivo.
+ Interés de demora.
+ Recargos a favor de la Diputación Foral o de otros entes públicos.

V

La aplicación de los tributos: concepto y contenido. Gestión, inspección y recaudación

1. INTRODUCCIÓN

La Norma Foral General Tributaria establece los principios generales del sistema tributario y, entre otras materias, regula:

- Concepto, fines y clases de los tributos.
- Definición de los elementos básicos de los tributos: Hecho imponible, base imponible, base liquidable, tipo tributario, cuota, etc.
- Recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo y recargo del período ejecutivo.
- Interés de demora.
- Devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo y de ingresos indebidos.
- Derechos de los obligados tributarios.
- Información y asistencia a los obligados tributarios.
- La gestión tributaria.

ISBN: 978-84-7777-433-4

— Actuaciones y procedimientos de inspección.
— Actuaciones y procedimientos de recaudación.
— Infracciones y sanciones tributarias.
— El recurso de reposición y la reclamación económico-administrativa.

Algunas de estas materias han sido comentadas en los capítulos anteriores, otras se van a examinar en los siguientes. En este capítulo se va a analizar la aplicación de los tributos, esto es, la información y asistencia a los obligados tributarios, la gestión, la inspección y la recaudación.

Sin perjuicio de lo que se indica más adelante, la aplicación de los tributos comprende:

— Información y asistencia al obligado tributario.
— Gestión.
— Inspección.
— Recaudación.

2. CONCEPTO DE «APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS»

Para entender en qué consiste la aplicación de los tributos basta con pensar en una persona que presenta su declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Cuando la presenta se pone en contacto con Hacienda e ingresa una cantidad o pide que se le devuelva determinado importe.

Pero puede suceder que antes de presentar su declaración haya tenido alguna duda y se haya dirigido a la Administración tributaria para preguntar sobre alguna cuestión que le preocupa.

También puede suceder que esa persona no haya declarado correctamente y los servicios de inspección de tributos le hayan citado para que se presente en las oficinas de Hacienda a fin de que su declaración sea comprobada por dichos servicios.

También puede suceder que esa persona a la que su declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas le ha salido con resultado «a ingresar», no haya efectuado el correspondiente ingreso y la Administración tributaria haya puesto en marcha unos procedimientos o mecanismos para que la deuda tributaria sea ingresada en Hacienda.

Si se repasan las situaciones descritas anteriormente se observa lo siguiente:

a) La persona se ha dirigido a la Administración tributaria para que ésta le resuelva una duda que tiene sobre el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
b) Ha presentado en Hacienda su declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
c) Como no ha ingresado la deuda tributaria que resulta de su declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la Administración ha iniciado gestiones en orden a que la misma sea ingresada en Hacienda.
d) Como la Administración ha comprobado que la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas presentada por el contribuyente no contiene todos los datos o rentas que debe contener y que le constan a Hacienda, le ha citado, a través de su Servicio de Inspección, para iniciar un procedimiento de comprobación e investigación.

Pues bien, las situaciones descritas anteriormente se pueden agrupar bajo los siguientes conceptos, que son los que se van a desarrollar en el presente capitulo:

a) La persona se ha dirigido a la Administración tributaria para que ésta le resuelva una duda que tiene sobre el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.	Información y asistencia al obligado tributario.
b) Ha presentado en Hacienda su declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.	Gestión.
c) Como no ha ingresado la deuda tributaria que resulta de su declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la Administración ha iniciado gestiones en orden a que la misma sea ingresada en Hacienda.	Recaudación.
d) Como la Administración ha comprobado que la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas presentada por el contribuyente no contiene todos los datos o rentas que debe contener y que le constan a Hacienda, le ha citado para iniciar un procedimiento de comprobación e investigación.	Inspección.

ISBN: 978-84-7777-433-4

Dicho de otro modo, la aplicación de los tributos comprende actuaciones de la Administración y de los obligados tributarios relacionadas con el campo tributario. De forma más concreta se puede señalar que la aplicación de los tributos comprende todas las actividades de la Administración tributaria dirigidas a la información y asistencia a los obligados tributarios, gestión, inspección y recaudación de los tributos, así como las actuaciones de los obligados en el ejercicio de sus derechos o en cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Esto es, la aplicación de los tributos comprende:

a) Actuaciones de la Administración relacionadas con:

—Información y asistencia al obligado tributario.
—Gestión.
—Inspección y
—Recaudación.

b) Actuaciones de los obligados tributarios dirigidas a ejercitar sus derechos o cumplir sus obligaciones.

3. INFORMACIÓN Y ASISTENCIA AL OBLIGADO TRIBUTARIO

El cumplimiento de las obligaciones tributarias requiere, en muchas ocasiones, un conocimiento técnico importante de la normativa vigente. No es suficiente con que la normativa establezca, por ejemplo, la obligación de presentar la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, calculando, además, la cantidad que resulta a ingresar en Hacienda o a devolver al interesado. Como no es suficiente, además de poco efectivo, se impone a la Administración la obligación de prestar a los interesados la necesaria información y asistencia acerca de sus derechos y obligaciones.

Sentado lo anterior hay que determinar cómo se concreta en la práctica este deber de la Administración de prestar información y asistencia a los obligados tributarios. Pues bien, esta actividad se concreta a través, entre otras, de las siguientes actuaciones:

a) Divulgación de textos actualizados de las Normas Forales y sus Reglamentos, de la doctrina administrativa y de las resoluciones económico-administrativas (esto es, las resoluciones que adopta

el Tribunal Económico Administrativo) de mayor trascendencia y repercusión.

b) Información a los contribuyentes de los criterios que la Administración tiene en cuenta a la hora de aplicar la normativa tributaria. Igualmente se debe facilitar la consulta a las bases informatizadas donde se contienen dichos criterios.
c) Asistencia a los obligados en la realización de autoliquidaciones y declaraciones.
d) Procedimientos de vinculación administrativa previa.

De las actuaciones anteriores merece la pena detenerse en los procedimientos de vinculación administrativa previa.

3.1. Procedimientos de vinculación administrativa previa

Los procedimientos de vinculación administrativa previa se establecen como unos mecanismos de seguridad a favor de los obligados tributarios. En efecto, los mismos suponen poner a disposición de los ciudadanos la posibilidad de que puedan dirigirse a la Administración demandando información, teniendo en cuenta que la información que reciban vincula a la Administración que la deberá aplicar al interesado.

O dicho de otra forma, a través de estos procedimientos, los obligados tributarios pueden solicitar que la Administración se pronuncie de manera vinculante (para la propia Administración, no para el obligado tributario) respecto de las consecuencias tributarias que se deriven de la realización de determinados hechos, actos o negocios jurídicos o de la realización de determinadas operaciones.

¿Cuáles son los procedimientos de vinculación administrativa previa?. Son los siguientes:

a) Consultas tributarias escritas.
b) Información con carácter previo a la adquisición o transmisión de bienes inmuebles, por ejemplo un piso, una lonja, un garaje.
c) Acuerdos previos de valoración.
d) Propuestas previas de tributación.

A continuación se va a hacer un comentario especial a las consultas tributarias escritas, por ser el mecanismo más usado por los obligados tributarios y el que se aplica con mayor generalidad.

ISBN: 978-84-7777-433-4

3.2. Las consultas tributarias escritas

Este procedimiento descansa en la siguiente premisa: los obligados tributarios pueden dirigirse a la Administración y formularle consultas respecto al régimen tributario que les corresponda y la Administración debe responderlas quedando vinculada por las contestaciones que emita.

Estas consultas deben formularse antes de la finalización del plazo establecido para el ejercicio de los derechos, la presentación de declaraciones o autoliquidaciones o el cumplimiento de otras obligaciones tributarias y además deben formularse necesariamente por escrito. En este escrito deberá constar:

a) Identificación del consultante. A tal fin se debe hacer constar el nombre, apellidos, número de identificación fiscal y domicilio a efectos de notificaciones.
b) Antecedentes y circunstancias del caso concreto que quiere plantear a conocimiento y evaluación de la Administración.
c) Formulación clara de la consulta. Esto es, el interesado debe precisar con exactitud la pregunta que plantea a la Administración.

Ejemplo

Amaia va a comprar un piso de segunda mano y desea conocer el impuesto que debe ingresar en Hacienda. Antes de comprarlo decide realizar una consulta escrita a fin de que se le informe sobre este particular.

Por este motivo, dirige a Hacienda el siguiente escrito:

A la Diputación Foral de Álava
(Departamento de Hacienda, Finanzas y Presupuestos)

Amaia xxxxxx xxxxxx, provista de Número de Identificación Fiscal número xxxxxx y con domicilio a efectos de notificaciones en Vitoria-Gasteiz, calle xxxx número xx, piso xx, ante el Departamento de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de la Diputación Foral de Álava comparece y

E X P O N E

Que está pensando en adquirir una vivienda ubicada en la calle xxxx n.º xxx, piso xx de Vitoria-Gasteiz a un particular y desea conocer el impuesto que debe abonar, así como la cantidad económica que por tal concepto debe ingresar en Hacienda.

Es por ello que al Departamento de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de la Diputación Foral de Álava

S O L I C I T A

Que se tenga por presentada la presente consulta y, en consecuencia, se informe a quién suscribe del impuesto que debe satisfacerse por la compra de una vivienda de segunda mano, así como del importe a que asciende la deuda tributaria por dicho impuesto.

Ello se solicita en Vitoria-Gasteiz, a 12 de febrero de 2014.

Firmado: Amaia xxxxxx xxxxxx.

En el supuesto de que la consulta formulada por el interesado no reúna los requisitos señalados anteriormente, la Administración le requerirá para subsanar el defecto cometido o aportar la información o documentación que sea necesaria para que pueda formarse un juicio necesario y suficiente para responder a la consulta formulada. A tal efecto la Administración dará al interesado un plazo de diez días, indicándole que caso de no subsanar el defecto observado la consulta podrá ser archivada.

ISBN: 978-84-7777-433-4

Ejemplo

En el ejemplo anterior la Administración no tiene dudas de que el tributo que debe satisfacer Amaia al comprar la vivienda de segunda mano es el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Ahora bien, se le plantea el problema de si la transmisión de la vivienda debe estar gravada al tipo del 4% o al tipo del 2,5%. En efecto, la Administración conoce que la transmisión de viviendas en general tributa al tipo del 4%. Ahora bien, si la vivienda tiene una superficie construida inferior a 120 metros cuadrados y la misma va a ser destinada a la vivienda habitual de Amaia, el tipo tributario aplicable será el 2,5%.

Como la Administración desconoce la superficie de la vivienda que va a adquirir Amaia, así como su destino, se dirige a ésta, notificándole lo siguiente:

Examinado su escrito de fecha 12 de febrero de 2014, en el que solicita se le informe del impuesto que grava la adquisición de una vivienda de segunda mano, he de manifestarle lo siguiente:

La transmisión de la vivienda en el supuesto por usted planteado tributa por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Ahora bien, el tipo de gravamen varía en función del cumplimiento de determinados requisitos que establece la Norma Foral reguladora de dicho impuesto.

Por este motivo, y a fin de dar cumplida respuesta a la pregunta por usted formulada, se le requiere para que comunique al Departamento de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de la Diputación Foral de Álava la superficie construida de la vivienda que piensa adquirir y manifieste si la misma va a constituir su residencia habitual.

Esta comunicación deberá efectuarse en el plazo de diez días, a contar desde el día siguiente a la recepción de la presente notificación, advirtiéndole que transcurrido dicho plazo sin que haya procedido a remitir dicha comunicación, su consulta podrá ser archivada.

Firmado: xxxxx

Una vez presentada la consulta, la Administración tributaria deberá contestar, también por escrito, en el plazo de tres meses desde que se presentó la consulta. Ahora bien, si la Administración no contesta en dicho plazo de tres meses, el interesado no debe entender que la posible propuesta de contestación que él mismo haya podido realizar, ha sido

aceptada por la Administración. En todo caso hay que tener en cuenta que se mantiene la obligación de la Administración de contestar a la consulta formulada y que, además, el interesado puede dirigirse a la Administración exigiendo su respuesta.

Ejemplo

Siguiendo con el ejemplo anterior, y una vez que Amaia haya comunicado a la Administración que la vivienda que va a adquirir va a constituir su residencia habitual y que la misma tiene una superficie construida de 96,45 metros cuadrados, la Administración le remitirá la siguiente contestación:

Examinado su escrito de fecha 12 de febrero de 2014, en el que solicita se le informe del impuesto que grava la adquisición de una vivienda de segunda mano, he de manifestarle lo siguiente:

La transmisión de la vivienda en el supuesto por usted planteado tributa por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Teniendo en cuenta que la vivienda que va a adquirir va a constituir su residencia habitual y que la misma tiene una superficie construida inferior a 120 metros cuadrados, el tipo de gravamen será del 2,5% que se aplicará sobre el valor real de la vivienda transmitida.

En Vitoria a 15 de abril de 2014.

Firmado: xxxxx

¿Qué efectos producen las respuestas de la Administración? Se pueden destacar los dos siguientes:

a) El efecto fundamental es que la contestación a las consultas tributarias escritas tiene efectos vinculantes para la Administración tributaria. No vincula ni al Tribunal Económico Administrativo, ni a los Tribunales de Justicia. El tener efectos vinculantes quiere decir que la Administración deberá aplicar al interesado los criterios que ha manifestado en su contestación, no pudiéndolos variar.
   Hay que tener en cuenta que la vinculación se predica desde la perspectiva de la Administración, esto es, ésta queda vinculada con la contestación remitida al interesado. Pero la vinculación no

ISBN: 978-84-7777-433-4

se predica desde la perspectiva del interesado que en el ejercicio de sus derechos o en el cumplimiento de sus obligaciones podrá o no seguir los criterios manifestados por la Administración.

¿Cuánto tiempo duran los efectos de la contestación de la Administración? Los efectos de las contestaciones de la Administración duran mientras no se modifique la normativa o la jurisprudencia (esto es, las sentencias reiteradas del Tribunal Supremo) aplicable al caso concreto que ha planteado el interesado.

b) La presentación y contestación de las consultas no interrumpe los plazos establecidos para el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Esto es, el obligado tributario debe cumplir con sus obligaciones aunque haya planteado una consulta escrita o la Administración todavía no la haya contestado.

Ejemplo

Siguiendo con el ejemplo anterior resulta que la contestación a la consulta planteada por Amaia se ha producido el 15 de abril de 2014. Sin embargo, con efectos de 24 de junio de 2014, se modifica la Norma Foral del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados elevándose el tipo del 2,5% al 3,25%.

Amaia adquiere la vivienda objeto de consulta el 14 de julio de 2014, esto es, cuando ya está vigente la nueva legislación que ha cambiado el tipo impositivo elevándolo del 2,5% al 3,25%.

Pues bien, en este caso, como se ha modificado la legislación aplicable, la contestación emitida por la Administración deja de surtir efectos y Amaia deberá aplicar el tipo tributario del 3,25%.

¿Cabe plantear recurso contra las contestaciones de la Administración? La respuesta es que no ya que el interesado no se encuentra vinculado con los criterios manifestados por la Administración y, en consecuencia, es libre para ejercer sus derechos o cumplir con sus obligaciones según su propio criterio y bajo su responsabilidad.

Ahora bien, el interesado podrá interponer recurso de reposición o reclamación económico-administrativa contra el acto de la Administración dictado posteriormente en aplicación de los criterios manifestados en la contestación.

Ejemplo

Vamos a suponer que, en el ejemplo anterior, la Administración Tributaria comunica a Amaia que el tipo tributario a aplicar es el 4%.

Contra este acto de la Administración el obligado tributario no puede formular recurso.

Cuando Amaia compra la vivienda declara el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados aplicando el tipo del 2,5%.

La Administración revisa esta declaración de Amaia y aplica el 4%.

Amaia podrá interponer recurso contra el acto de la Administración que aplica, en lugar del tipo del 2,5%, el tipo del 4%.

4. CARÁCTER RESERVADO DE LOS DATOS CON TRASCENDENCIA TRIBUTARIA

Los datos de que dispone la Administración tributaria tienen carácter reservado y sólo pueden ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos. En consecuencia, y como principio general, hay que señalar que los datos fiscales no pueden ser cedidos o comunicados a terceros.

Ahora bien, este principio general tiene excepciones. En virtud de estas excepciones, los datos fiscales sí pueden ser cedidos o comunicados a terceros. Estas excepciones son las siguientes:

a) La colaboración con los órganos jurisdiccionales y el Ministerio Fiscal en la investigación o persecución de delitos que no sean perseguibles únicamente a instancia de la persona agraviada.
b) La colaboración con otras Administraciones tributarias a efectos del cumplimiento de obligaciones fiscales en el ámbito de las competencias propias de dichas Administraciones tributarias. Así, por ejemplo, se pueden ceder datos a un Ayuntamiento, si bien dentro de su propio ámbito competencial en materia tributaria.
c) La colaboración con la Inspección de Trabajo y Seguridad Social en la lucha contra el fraude en la cotización y recaudación de las cuotas del sistema de Seguridad Social, así como en

ISBN: 978-84-7777-433-4

la obtención y disfrute de prestaciones a cargo de dicho sistema.

d) La colaboración con las Administraciones públicas para la persecución de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social y para la lucha contra el fraude en la obtención o percepción de ayudas o subvenciones a cargo de fondos públicos o de la Unión Europea.
e) La colaboración con las comisiones de investigación constituidas en las Juntas Generales, así como con cualesquiera otras comisiones parlamentarias de investigación, siempre que se cumplan determinados requisitos.
f) La protección de los derechos e intereses de los menores e incapacitados por los órganos jurisdiccionales o el Ministerio Fiscal.
g) La colaboración con el Tribunal Vasco de Cuentas Públicas en el ejercicio de sus funciones de fiscalización de la Administración tributaria.
h) La colaboración con los jueces y tribunales para la ejecución de resoluciones judiciales firmes.
i) La colaboración con el Servicio Ejecutivo de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias y con la Comisión de Vigilancia de Actividades de Financiación del Terrorismo, en el ejercicio de sus funciones respectivas.
j) La colaboración con órganos o entidades de derecho público encargados de la recaudación de recursos públicos no tributarios para la correcta identificación de los obligados al pago.
k) La utilización de datos con fines estadísticos por parte de las Administraciones públicas competentes en materia estadística para el cumplimiento de las funciones que les atribuye la ley de estadística de la Comunidad Autónoma del País Vasco.
l) La colaboración con las Administraciones públicas y demás entidades que integran el sector público para el desarrollo de sus funciones, previa autorización de los obligados tributarios a que se refieran los datos suministrados.
m) La colaboración con las Administraciones Públicas Territoriales de la Comunidad Autónoma del País Vasco para la recaudación de los ingresos de Derecho Público de su competencia.
n) La colaboración con la Cámara Oficial de Comercio, Industria y Navegación y el Consejo Superior de Cámaras, a efectos de confeccionar el censo público de empresas.

ñ) El intercambio de información en el marco de la normativa sobre asistencia mutua.
o) La colaboración con el Consejo General de la Abogacía y con los Colegios de Abogados para el reconocimiento del derecho a la asistencia jurídica gratuita, previa autorización de los obligados tributarios a que se refieren los datos a suministrar.

Ahora bien, en los casos en que se produzca la cesión o comunicación de datos fiscales a terceros, la Administración tributaria debe adoptar las medidas necesarias para garantizar la confidencialidad de la información tributaria y su uso adecuado.

En resumen, los datos fiscales no pueden ser cedidos o comunicados a terceros, salvo en determinados casos que se encuentran regulados expresamente en la legislación. Fuera de estos casos concretos y determinados, los datos fiscales no pueden ser, en ningún caso, cedidos o comunicados a terceros.

ISBN: 978-84-7777-433-4

Ejemplo

Una Administración Pública que tiene competencias para gestionar el transporte se dirige a Hacienda para que le suministre la relación de personas que viven en un determinado municipio. A tal fin solicita que se le relacione el nombre, apellidos, número de identificación fiscal y domicilio de dichas personas. Esta información la precisa para remitirles determinada información relacionada con el uso del transporte público.

La Diputación Foral debe determinar si el supuesto planteado encaja en alguna de las excepciones que permiten la cesión de datos tributarios a terceros. Si es así, los datos podrán ser cedidos. Caso contrario se aplicará la regla general que impide la cesión de los datos con trascendencia tributaria.

La Diputación Foral considera que la solicitud puede encajar en los siguientes supuestos:

a) La colaboración con otras Administraciones tributarias a efectos del cumplimiento de obligaciones fiscales en el ámbito de las competencias propias de dichas Administraciones tributarias.
   El caso planteado no encaja en este supuesto ya que la Administración solicitante no necesita datos a efectos del cumplimiento de obligaciones fiscales de su competencia, sino para temas relacionados con el uso del transporte público.
b) La colaboración con órganos o entidades de derecho público encargados de la recaudación de recursos públicos no tributarios para la correcta identificación de los obligados al pago.
   Tampoco la solicitud dirigida a la Diputación Foral encaja en este supuesto, ya que no se trata de recaudar recursos públicos de carácter no tributario.
c) La colaboración con las Administraciones públicas para el desarrollo de sus funciones, previa autorización de los obligados tributarios a que se refieran los datos suministrados.
   Tampoco tiene encaje el supuesto en esta excepción ya que no consta el consentimiento de los interesados para que sus datos sean suministrados a la Administración Pública solicitante de la información.
d) La colaboración con las Administraciones Públicas Territoriales de la Comunidad Autónoma del País Vasco para la recaudación de los ingresos de Derecho Público de su competencia.
   Tampoco resulta de aplicación este supuesto ya que no estamos ante la recaudación de ingresos públicos competencia de la Administración Pública.

En consecuencia la Diputación Foral se dirigirá a la Administración solicitante de información para comunicarle que no puede cederle los datos que ha solicitado.

5. DECLARACIÓN, AUTOLIQUIDACIÓN Y LIQUIDACIÓN TRIBUTARIA

5.1. Introducción

La gestión tributaria se inicia, en unos casos, cuando el contribuyente presenta una declaración tributaria en la que hace constar sus datos personales (esto es, se identifica ante la Administración) y, además, hace constar los datos necesarios para que la Administración calcule la cantidad que tiene que ingresar en Hacienda. Esto es, el contribuyente presenta una declaración tributaria.

En otras ocasiones, las más de las veces, la gestión tributaria se inicia porque el contribuyente presenta una declaración tributaria en la que además de hacer constar sus datos de identificación personal, realiza operaciones de cálculo y determina la cantidad que tiene que ingresar en Hacienda. Esto es, el contribuyente presenta una autoliquidación.

También puede suceder que el contribuyente inicie el procedimiento de gestión tributaria porque ha presentado una solicitud concreta a la Administración y espera que ésta le responda. Esto es, el contribuyente presenta una solicitud.

Finalmente puede suceder que el procedimiento de gestión tributaria no lo inicie el contribuyente, sino que lo inicie la Administración. Así sucede en los casos en que, por ejemplo, el contribuyente no presenta la declaración que debe presentar y la Administración le requiere para que lo haga. Y si el contribuyente hace caso omiso al requerimiento de la Administración, ésta le remite una liquidación tributaria en la que le indica los elementos que debería haber declarado y le determina la cantidad que debe ingresar en Hacienda. Esto es, la Administración inicia el procedimiento de gestión.

De lo anterior se deduce que la gestión tributaria se puede iniciar

a) A instancia de parte, esto es a instancia del obligado tributario, mediante la presentación de:

—una declaración,
—una autoliquidación o
—una solicitud.

b) De oficio, esto es, a instancia de la Administración tributaria.

Como puede comprobarse en los párrafos anteriores se hace referencia a declaración, autoliquidación y liquidación. Estos conceptos se van a desarrollar a continuación.

ISBN: 978-84-7777-433-4

5.2. Declaración tributaria

La declaración tributaria es el documento que el obligado tributario presenta ante la Administración tributaria poniendo de manifiesto la realización de un hecho relevante para la aplicación de los tributos.

Ejemplo

Juan fallece y nombra heredero a Antonio. El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones somete a gravamen las adquisiciones realizadas como consecuencia del fallecimiento de una persona.

Se va a suponer que la legislación reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones establece la obligación del contribuyente de presentar una declaración tributaria.

En este caso, Antonio presenta una declaración ante Hacienda en la que hace constar sus datos de identificación, manifiesta que es heredero de Juan y relaciona los bienes que va a heredar.

Este sistema de declaración es un modo de iniciar la gestión tributaria. Como puede apreciarse, el contribuyente lo que hace es trasladar a la Administración los hechos y datos relevantes necesarios para la aplicación de los tributos. En este caso la gestión tributaria se ha iniciado a través de una declaración del contribuyente.

Posteriormente la Administración remitirá a Antonio una liquidación indicándole la cantidad que tiene que ingresar en Hacienda.

Las declaraciones presentadas por los obligados tributarios son analizadas por la Administración que será la que realizará las operaciones de cálculo necesarias para determinar la deuda (si es que resulta deuda) que el contribuyente debe ingresar en Hacienda.

La Administración podrá revisar las declaraciones presentadas, así como la documentación que se acompañe a las mismas a fin de comprobar que los datos consignados en las declaraciones coinciden con los que obran en su poder. A fin de realizar esta revisión, la Administración podrá requerir al obligado tributario la aclaración o justificación de los datos consignados en las declaraciones presentadas, así como la aportación de aquellos documentos que sean necesarios para la correcta aplicación del tributo.

¿En qué supuestos se inicia la gestión de un tributo mediante la presentación de una declaración? La gestión del tributo se iniciará mediante la presentación de una declaración por el obligado tributario cuando la normativa del tributo así lo establezca expresamente. En es-

tos casos, tal como se ha comentado anteriormente, el obligado tributario presentará una declaración en la que manifiesta la realización del hecho imponible y comunica los datos necesarios para que la Administración cuantifique la obligación tributaria mediante la práctica de una liquidación.

5.3. Autoliquidación

Las autoliquidaciones son declaraciones en las que los obligados tributarios además de comunicar a la Administración los hechos relevantes para la aplicación de los tributos (esto es, comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo), realizan por sí mismos las operaciones de cuantificación necesarias para determinar la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver.

Ejemplo

Siguiendo con el ejemplo anterior, Juan fallece y nombra heredero a Antonio. El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones somete a gravamen las adquisiciones realizadas como consecuencia del fallecimiento de una persona.

Se va a suponer que la legislación reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones establece la obligación del contribuyente de autoliquidar el impuesto.

Pues bien, Antonio presenta una autoliquidación ante Hacienda en la que, además de hacer constar sus datos de identificación, manifiestar que es heredero de Juan y señalar los bienes que va a heredar, realiza las operaciones de cálculo necesarias para determinar la cantidad que debe ingresar en Hacienda.

Este sistema de autoliquidación es un modo de iniciar la gestión tributaria. Lo que hace Antonio es, no sólo comunicar a la Administración los hechos y datos relevantes necesarios para la aplicación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sino que también realiza las operaciones de cálculo necesarias para cuantificar la deuda tributaria.

Por lo tanto, en el caso de las autoliquidaciones, el contribuyente realiza por sí mismo tanto las operaciones de declaración de los hechos relevantes del tributo como las operaciones de cálculo de la deuda tributaria. Ahora bien, puede suceder que la Administración ayude al con-

ISBN: 978-84-7777-433-4

tribuyente a realizar estas actividades de declaración y liquidación. En estos casos en que el interesado recibe ayuda de la Administración también se está ante una autoliquidación.

Asimismo tendrán la naturaleza de autoliquidación las declaraciones en las que el obligado tributario cuente con la asistencia de la Administración para, además de comunicar a ésta los datos necesarios para la liquidación del tributo, realizar las operaciones necesarias para la cuantificación de la deuda tributaria.

Finalmente hay que señalar que también tienen el carácter o naturaleza de autoliquidación los casos en que es la propia Administración tributaria la que remite a los contribuyentes una propuesta de autoliquidación.

En estos casos, si el contribuyente considera que la propuesta de autoliquidación remitida por la Administración refleja su situación tributaria respecto del tributo de que se trate, podrá suscribirla o modificarla. Si realiza alguna de estas operaciones (aceptación o modificación) se considerará a la misma como su propia autoliquidación; esto es, como si la autoliquidación la hubiera confeccionado el propio contribuyente.

Ahora bien, puede ocurrir que el contribuyente no preste su conformidad con la propuesta de autoliquidación remitida por la Administración. En este caso se tendrá por no efectuada la actuación administrativa, quedando el contribuyente obligado a presentar, en el supuesto de que tenga esta obligación, la autoliquidación del impuesto por sí mismo.

Por lo tanto, tienen la consideración de autoliquidación:

—Las confeccionadas por el propio obligado tributario.
—Las confeccionadas por el propio obligado tributario contando con la ayuda de la Administración.
—Las remitidas por la Administración que sean aceptadas o modificadas por el obligado tributario.

Al igual que se ha señalado para el caso de las declaraciones, la Administración podrá revisar las autoliquidaciones, así como la documentación que se acompañe a las mismas, con el objeto de comprobar si ha

sido aplicada correctamente la normativa tributaria y si los datos consignados coinciden con los que obran en su poder.

Igualmente, la Administración podrá requerir al obligado tributario la aclaración o justificación de los datos consignados en las autoliquidaciones presentadas, así como la aportación de los documentos que resulten necesarios para la correcta aplicación del tributo.

¿En qué supuestos se inicia la gestión de un tributo mediante la presentación de una autoliquidación? La gestión de un tributo se inicia mediante la presentación de una autoliquidación por el obligado tributario en los casos en que en la normativa reguladora del tributo de que se trate así lo establezca expresamente. En estos casos, tal como se ha señalado anteriormente, el interesado deberá determinar el importe de la deuda tributaria o la cantidad que resulte a devolver.

Ejemplo

La normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establece la obligación del contribuyente de presentar y firmar su autoliquidación por este tributo. Igualmente se establece que el contribuyente, al tiempo de presentar su autoliquidación, deberá determinar la deuda tributaria correspondiente e ingresarla en los plazos señalados al efecto.

Ahora bien, si la autoliquidación arroja resultado a devolver a favor del contribuyente, la Administración tributaria estará obligada a proceder a la devolución del importe que corresponda al interesado.

5.4. Liquidación tributaria

Por regla general el contribuyente presenta una declaración o una autoliquidación. Si presenta una declaración, la Administración debe realizar las operaciones correspondientes de cuantificación de la deuda tributaria y, una vez realizadas estas operaciones, remitirá al interesado una liquidación señalándole la cantidad que debe ingresar o la cantidad que le resulta a devolver. Si el interesado ha presentado una autoliquidación puede que la Administración la revise ya que no está de acuerdo con los cálculos y cuantificación que ha realizado el contribuyente y, tras esta revisión, le remite una liquidación con los datos que la Administración considera correctos.

Pues bien, se está ante una liquidación tributaria en los casos en que la Administración realiza las operaciones de cuantificación necesarias y determina el importe de la deuda tributaria o de la cantidad que, en su caso, resulte a devolver.

ISBN: 978-84-7777-433-4

Las liquidaciones tributarias pueden ser:

a) Definitivas: tienen esta consideración, además de las que así se cataloguen por la normativa, las practicadas en un procedimiento de inspección previa comprobación e investigación de todos los elementos de la obligación tributaria.
b) Provisionales: son las liquidaciones que no tienen el carácter de definitivas.

Las liquidaciones provisionales que practique la Administración tributaria deberán ser en todo caso motivadas con una referencia general a las circunstancias que se hayan tenido en cuenta en las mismas. Esto es, no es suficiente ni válido que la Administración remita al contribuyente una mera relación de números de la que se desprende el proceso de cálculo que determina la cantidad que debe ingresar a Hacienda o que le va a ser devuelto al interesado. Se precisa algo más. Se requiere que la Administración indique, aunque sea de forma general, las circunstancias que ha tenido en cuenta para practicar la liquidación, sobre todo cuando no ha seguido lo declarado por el obligado tributario.

Ejemplo

Ana presenta su autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas haciendo constar unos rendimientos de una libreta de ahorro por importe de 345 euros y una retención, del 21%, por importe de 72,45 euros. Además se ha aplicado una deducción por inversión en vivienda por importe de 765 euros. Esta autoliquidación arroja un saldo a devolver a favor del contribuyente de 2.464,90 euros.

La Diputación Foral revisa esta autoliquidación de Ana y llega a las siguientes conclusiones:

a) De la información suministrada por los bancos resulta que los rendimientos de las libretas de ahorro ascienden a 1.427 euros con una retención del 21% que asciende a 299,67 euros.
b) La vivienda por la que se deduce Ana no constituye su residencia habitual, por lo que no procede la aplicación de la deducción.

A la vista de esta información la Diputación Foral practicará una liquidación a Ana en que le deberá indicar, aunque sea de forma general, las circunstancias que ha tenido en cuenta para practicar la liquidación, máxime, cuando en este caso no ha seguido lo declarado por el obligado tributario.

Siguiendo con el ejemplo anterior y como consecuencia de las consideraciones de la Diputación Foral, ésta practicará a Ana una liquidación con el siguiente contenido:

Concepto	Autoliquidación de Ana	Liquidación provisional de la Diputación Foral	Observaciones de la Diputación Foral
Rendimientos de libretas (rendimientos de capital mobiliario):	345	1.427	De la información de la entidad financiera se desprende que sus rendimientos de libretas ascienden a 1.427 euros.
Deducción por vivienda:	765	0	La vivienda por la que se deduce no es su vivienda habitual al estar alquilada a un tercero.
Retenciones sobre los rendimientos de las libretas (retenciones sobre los rendimientos de capital mobiliario):	72,45	299,67	De la información de la entidad financiera se desprende que las retenciones practicadas sobre sus rendimientos de libretas ascienden a 299,67 euros.
Resultado a devolver al contribuyente:	2.464,90	1.710,72	

Nota: lógicamente la liquidación remitida por la Diputación Foral tiene más elementos, pero a efectos de la explicación del caso concreto se ha preferido centrarse exclusivamente en los datos relevantes al efecto.

Liquidación de oficio

Si el obligado tributario tiene la obligación de presentar una autoliquidación o una declaración y no lo hace, la Administración tributaria deberá requerirle para que la presente. Si el obligado tributario no atiende el requerimiento y no justifica el motivo de la falta de presentación de la autoliquidación o de la declaración, la Administración deberá iniciar el procedimiento para la práctica de una liquidación provisional de oficio que cuantifique la deuda tributaria.

ISBN: 978-84-7777-433-4

Notificación de las liquidaciones tributarias

Las liquidaciones tributarias para que sean exigibles, esto es para que surtan efectos, deben ser notificadas a los obligados tributarios. Esto es, se debe poner en su conocimiento el acto de la Administración para que los obligados tributarios puedan cumplirlas.

La notificación de las liquidaciones tributarias debe reunir una serie de requisitos. En efecto, las liquidaciones se notificarán con expresión de los siguientes datos o circunstancias:

a) La identificación del obligado tributario.
b) Los elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria.
c) La motivación de las liquidaciones cuando la Administración las haya practicado no ajustándose a los datos consignados por el obligado tributario o a la aplicación o interpretación de la normativa. En este sentido, deben expresarse, de forma general, las circunstancias que la originan.
d) Los recursos que puedan ser utilizados, órgano ante el que hayan de presentarse y plazo para su interposición.
e) El lugar, plazo y forma en que debe ser satisfecha la deuda tributaria.
f) El carácter de provisional o definitiva de la liquidación

Siguiendo con el ejemplo anterior, la Diputación Foral, tras revisar la autoliquidación presentada por Ana, le remite una liquidación con el siguiente contenido:

> Obligado tributario: Ana.
>
> Número de Identificación Fiscal: xxxxx.
>
> Domicilio: xxxxx.
>
> Revisada la autoliquidación por usted presentada se ha practicado la siguiente liquidación (número xxxxx) que tiene el carácter de provisional.

	Autoliquidación de Ana	Liquidación provisional de la Diputación Foral	Observaciones de la Diputación Foral
Rendimientos de actividades económicas.	18.358	18.358	
Rendimientos de libretas de ahorro (rendimientos de capital mobiliario):	345	1.427	De la información de la entidad financiera se desprende que sus rendimientos de libretas ascienden a 1.427 euros.
Base imponible general	18.358	18.358	
Base imponible del ahorro	345	1.427	Resultado de la modificación de los rendimientos de libretas de ahorro.
Base imponible total	18.703	19.785	
Base liquidable total	18.703	19.785	
Cuota íntegra de la base liquidable general	4.397,24	4.397,24	
Cuota íntegra de la base liquidable del ahorro	69	285,40	
Cuota íntegra total	4.466,24	4.682,64	
Deducción general	1.300	1.300	
Deducción por hijos	2.400	2.400	
Deducción por vivienda:	765	0	La vivienda por la que se deduce no es su vivienda habitual al estar alquilada a un tercero.
Cuota líquida	1,24	982,64	
Retenciones sobre los rendimientos de actividades económicas.	2.393,69	2.393,69	
Retenciones sobre los rendimientos de las libretas (retenciones sobre los rendimientos de capital mobiliario):	72,45	299,67	De la información de la entidad financiera se desprende que las retenciones practicadas sobre sus rendimientos de libretas ascienden a 299,67 euros.
Resultado a devolver al contribuyente:	2.464,90	1.710,72	

ISBN: 978-84-7777-433-4

Junto a la información anterior se debe notificar al obligado tributario los recursos que pueden ser utilizados, órgano ante el que hayan de presentarse y plazo para su interposición. Esto es, la Administración facilitará a Ana la siguiente información:

Recursos

Lo que le comunico a los efectos oportunos, significándole que contra la presente liquidación provisional podrá interponer recurso de reposición ante esta Oficina Gestora o, alternativamente, reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo, en el plazo de un mes contado a partir del día siguiente al de la recepción de la presente notificación, de conformidad con lo dispuesto en los artículos xxx a xxx y xxx a xxx de la Norma Foral General Tributaria.

Nota: en el supuesto de que de la liquidación practicada por la Administración hubiera resultado, en lugar de una cantidad a devolver al contribuyente, una deuda tributaria, se deberá indicar el lugar, plazo y forma en que ésta debe ser satisfecha.

5.5. Cuadro-resumen de la declaración, autoliquidación y liquidación tributaria

Declaración	El contribuyente hace constar sus datos de identificación personal y los datos necesarios para que la Administración calcule la cantidad a ingresar en Hacienda o la devolución a favor del contribuyente.
Autoliquidación	El contribuyente además de hacer constar sus datos de identificación personal, realiza operaciones de cálculo y determina la cantidad que tiene que ingresar en Hacienda o la cantidad que ésta le tiene que devolver.
Liquidación	La Administración realiza las operaciones necesarias para determinar el importe de la deuda tributaria o la cantidad a devolver al contribuyente.

6. NOTIFICACIONES

Los actos de la Administración, para que puedan ser cumplidos por los interesados, deben ser notificados a éstos. Por lo tanto la notificación es un requisito imprescindible para que el acto administrativo produzca los efectos que tiene previsto producir.

La notificación tiene su regulación básica en la legislación administrativa general. Ahora bien, en el campo tributario existen especialidades que deben tenerse en cuenta.

¿Dónde deben notificarse los actos de la Administración tributaria? Para responder a esta cuestión debe diferenciarse si el procedimiento se ha iniciado por iniciativa del propio obligado tributario (esto es, procedimiento iniciado a instancia del interesado) o ha sido la Administración la que lo ha puesto en marcha (esto es, procedimiento iniciado de oficio).

Así:

a) En los procedimientos iniciados a solicitud del interesado, la notificación se debe realizar en el lugar expresamente señalado por éste o, en su defecto, en su domicilio fiscal.
b) En los procedimientos iniciados de oficio, la notificación podrá practicarse en el domicilio fiscal del obligado tributario, en el centro de trabajo, en el lugar donde se desarrolle la actividad económica o en cualquier otro que permita tener constancia de la recepción por el interesado del acto notificado.

¿Quién puede recibir las notificaciones efectuadas por la Administración tributaria? Si la notificación se realiza en el lugar que ha señalado el obligado tributario o en su domicilio fiscal, la misma la podrá recibir el propio interesado. Ahora bien, si éste no se encuentra presente en el momento de la notificación podrá hacerse cargo de la misma cualquier persona que se encuentre en dicho lugar o domicilio y haga constar su identidad, así como los empleados de la comunidad de vecinos o de propietarios donde radique el lugar señalado a efectos de notificaciones o el domicilio fiscal del obligado.

¿Qué sucede si el interesado se niega a recoger la notificación que se le quiere practicar? El efecto que se produce en estos casos es, ni más ni menos, que se considera que se ha realizado la notificación. Esto es, el rechazo por el interesado de la notificación implica que se tenga por efectuada la misma y, por lo tanto, el acto administrativo que se ha querido notificar surte efectos.

ISBN: 978-84-7777-433-4

¿Qué sucede en los casos en que se quiere notificar un acto administrativo a un interesado y no hay forma de hacerlo bien porque se desconoce su domicilio o por otras causas? En estos casos se produce lo que se llama la notificación por comparecencia.

En efecto, en los casos en que no sea posible efectuar la notificación al obligado tributario por causas no imputables a la Administración tributaria e intentada al menos dos veces en el domicilio fiscal (o en el designado por el interesado, si se trata de un procedimiento iniciado a solicitud del mismo) se harán constar en el expediente las circunstancias de los intentos de notificación. Estos dos intentos se convierten en uno sólo en los casos en que el destinatario conste como desconocido.

En estos casos se citará al obligado tributario para ser notificado por comparecencia (esto es, el obligado tributario deberá acudir a las Oficinas de Hacienda a recoger la notificación) por medio de anuncios que se publicarán, por una sola vez para cada interesado, en el Boletín Oficial del Territorio Histórico.

En los supuestos en los que el último domicilio conocido estuviera fuera del Territorio Histórico, estos anuncios podrán exponerse asimismo en el Ayuntamiento correspondiente al último domicilio fiscal conocido. En el caso de que el último domicilio conocido radicara en el extranjero, el anuncio se podrá exponer en el Consulado o sección consular de la Embajada correspondiente.

En la publicación en el Boletín Oficial del Territorio Histórico se hará constar:

- la identificación del obligado tributario,
- el procedimiento que motiva el acto administrativo,
- el órgano competente para su tramitación y
- el lugar y plazo en que el destinatario del acto de la Administración deberá comparecer para ser notificado.

Ejemplo de anuncio en el Boletín Oficial del Territorio Histórico

Departamento de Hacienda, Finanzas y Presupuestos
de la Diputación Foral

Notificación de actos administrativos
del Impuesto sobre el Valor Añadido

En virtud de lo dispuesto en el artículo xxx de la Norma Foral General Tributaria, no siendo posible practicar la notificación por causas no imputables a la Administración y habiéndose realizado los intentos de notificación exigidos por la legislación, por el presente anuncio se cita a los obligados tributarios que a continuación se relacionan, para ser notificados por comparecencia de los actos administrativos que figuran en la relación que se anexa al presente anuncio.

Los interesados deberán comparecer en el plazo máximo de quince días naturales, contados desde el día siguiente al de la publicación del presente anuncio en el Boletín Oficial del Territorio Histórico, en horario de 9 a 14 horas, de lunes a viernes en la Oficina Gestora del Impuesto sobre el Valor Añadido de la Diputación Foral (calle xxxxx, número xx, de xxxxxxx), al efecto de practicarse las notificaciones pendientes en el procedimiento tramitado por la citada Oficina Gestora.

Cuando transcurrido dicho plazo no se hubiera comparecido, la notificación se entenderá practicada a todos los efectos legales desde el día siguiente al del vencimiento del plazo señalado para comparecer.

En xxxxxxxxx a xx de xxxxx de xxxx.

Firmado: xxxxx

Anexo: relación:

NIF:. Apellidos, nombre/Razón social:……Procedimiento:

Xxxxxxx …… xxxxx xxxxx……Liquidación provisional IVA xxxx

En todo caso, la comparecencia deberá producirse en el plazo de quince días naturales, contados desde el siguiente al de la publicación del anuncio en el Boletín Oficial del Territorio Histórico. Transcurrido dicho plazo sin que el interesado aparezca a recoger la notificación, ésta se entenderá producida a todos los efectos el día siguiente al del vencimiento del plazo señalado.

ISBN: 978-84-7777-433-4

Ejemplo

Iñaki presenta una autoliquidación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas resultando la misma a ingresar 1.352,42 euros.

La Administración revisa esta autoliquidación y observa que no ha declarado el alquiler de una lonja. Tras los trámites oportunos la Administración remite a Iñaki una liquidación reclamándole el pago de 4.829,37 euros.

La notificación de esta liquidación se realiza por el servicio de correos, que acude al domicilio de Iñaki. Como nadie responde, se deja el sobre que contiene la liquidación dentro del buzón de Iñaki.

Al cabo de unos meses, como la deuda de 4.829,37 euros no ha sido ingresada en Hacienda, ésta procede a iniciar los trámites correspondientes a fin de que la misma sea satisfecha.

La Administración consigue ahora notificar a Iñaki la deuda tributaria, incrementada con recargo e intereses de demora.

Iñaki interpone un recurso alegando que no ha tenido conocimiento de la liquidación por importe de 4.829,37 euros.

Solución

Tal como se ha indicado anteriormente, los actos de la Administración necesitan ser comunicados/notificados a los interesados para que éstos los puedan cumplir. La notificación es un requisito imprescindible para que la liquidación remitida a Iñaki produzca efectos. Mientras la liquidación no se le notifique, no produce efectos.

Por lo tanto, dado que la Administración no tiene constancia de la recepción por Iñaki de la liquidación inicialmente remitida, el expediente administrativo hay que retrotraerlo al momento en que se debió practicar de forma correcta la notificación al interesado. Por lo tanto el recurso de Iñaki debe ser admitido y la Administración deberá proceder a notificarle la liquidación por importe de 4.829,37 euros.

Esquema de lo anterior

La notificación es un requisito imprescindible para que el acto administrativo produzca efectos.

La notificación debe realizarse de forma personal.

Caso de que no sea posible practicar la notificación personal, se citará al interesado para ser notificado por comparecencia. A tal efecto se publicará un anuncio en el Boletín Oficial del Territorio Histórico.

7. DENUNCIA PÚBLICA

Dos de los principios básicos en que se asienta el sistema tributario son el de tributación de acuerdo con la respectiva capacidad económica (de tal suerte que quién más capacidad económica tiene más debe contribuir al sostenimiento de los gastos públicos) y el de generalidad (esto es, participación de todos los miembros de la sociedad en el sostenimiento de las cargas públicas).

Dicho esto, resulta que la realidad presenta casos de obligados tributarios que no cumplen con sus obligaciones de acuerdo a lo que se espera de ellos. La Administración dispone de medios que debe utilizar para tratar de conseguir que no se produzcan situaciones de fraude. Pero también, o además, se habilita a los ciudadanos para poner en conocimiento de la Administración tributaria hechos o situaciones que pueden ser constitutivos de infracciones tributarias o puedan tener trascendencia para la aplicación de los tributos. Esto es, cabe que los ciudadanos dirijan una denuncia a la Administración tributaria.

¿Qué debe hacer en estos casos la Administración tributaria? La Administración, tras el examen de la denuncia, puede realizar dos tipos de actuaciones:

a) Acordar el archivo de la denuncia cuando la considere infundada o cuando no se concreten o identifiquen suficientemente los hechos o las personas denunciadas.
b) Iniciar las actuaciones que procedan si existen indicios suficientes de veracidad en los hechos imputados y éstos son desconocidos para la Administración tributaria.

Hay que tener en cuenta que el denunciante, una vez que haya presentado la denuncia, no forma parte del procedimiento administrativo abierto como consecuencia de su actuación. O dicho de otra forma:

a) Al denunciante no se le hace partícipe de las actuaciones administrativas que se inicien como consecuencia de la denuncia.
b) No se le informa del resultado de las actuaciones administrativas llevadas a cabo.
c) No está legitimado para interponer recursos o reclamaciones en relación con los resultados de las actuaciones llevadas a cabo por la Administración tributaria.

ISBN: 978-84-7777-433-4

Ejemplo

En Hacienda se ha recibido el presente escrito:

Por la presente quiero comunicarles que D. xxxxx xxxxx xxxxx tiene anunciado en…….. un negocio de almacén de productos agrícolas. Sin embargo en repetidas ocasiones ha manifestado que no hace declaración por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ni por el Impuesto sobre Sociedades.

Ante este escrito la Administración tributaria debe realizar las comprobaciones que sean necesarias, por ejemplo, comprobar el anuncio a que hace referencia el escrito de denuncia, comprobar que se presentan o no las declaraciones correspondientes, etc.. A la vista de las actuaciones que lleve a cabo procederá a:

a) Acordar el archivo de la denuncia cuando la considere infundada o
b) Iniciar las actuaciones que procedan si existen indicios suficientes de veracidad en los hechos imputados y éstos le son desconocidos.

Ejemplo

Jesús presenta una denuncia contra una sociedad exponiendo, y aportando documentación, que la misma no declara determinadas facturas. En su escrito señala que considera que la cantidad defraudada a Hacienda asciende a 45.639,62 euros. Solicita a la Administración que proceda a iniciar actuaciones inspectoras frente a la sociedad denunciada y que, una vez concluidas, preceda a indicarle el resultado de las mismas, así como el importe de la sanción impuesta.

Solución

La Administración analizará la denuncia interpuesta, así como la documentación que acompaña, y acordará, según proceda, el archivo de la denuncia o el inicio de actuaciones de comprobación e investigación. En caso de iniciar actuaciones de comprobación e investigación, éstas se entenderán única y exclusivamente con los interesados, no teniendo tal consideración el denunciante.

En consecuencia, la Administración no dará ninguna información al denunciante, ni sobre las actuaciones que desarrolle, ni sobre el resultado de las mismas, ni sobre las sanciones que se hayan podido imponer.

8. LA GESTIÓN TRIBUTARIA

8.1. Concepto

Tal como se ha indicado anteriormente la actuación de la Administración tributaria se desarrolla en cuatro grandes ámbitos:

—Información y asistencia al obligado tributario.
—Gestión tributaria.
—Inspección de los tributos.
—Recaudación de los tributos.

¿En qué consiste la gestión tributaria? La gestión tributaria se define por referencia a la inspección y recaudación. Así cabe decir que la gestión tributaria consiste en el ejercicio de las funciones administrativas dirigidas a la realización de actuaciones de aplicación de los tributos no integradas en las funciones de inspección y recaudación.

De forma más concreta, cabe señalar que la gestión tributaria consiste en el ejercicio, entre otras, de las siguientes funciones:

a) Recepción y tramitación de autoliquidaciones y declaraciones tributarias.
b) Realización de actuaciones de control del cumplimiento de la obligación de presentar autoliquidaciones y declaraciones tributarias, incluida la emisión de requerimientos encaminados a tal fin.
c) La revisión de las autoliquidaciones y declaraciones tributarias presentadas.
d) Comprobación y realización de las devoluciones que corresponde efectuar a favor del contribuyente.
e) Reconocimiento y comprobación de la procedencia de los beneficios fiscales que deben ser aplicados por los contribuyentes.
f) Práctica de liquidaciones provisionales.
g) Emisión de certificados tributarios.

La gestión tributaria consiste en el ejercicio de funciones administrativas dirigidas a la aplicación de los tributos no integradas en las funciones de inspección y recaudación.

ISBN: 978-84-7777-433-4

8.2. Formas de inicio de la gestión tributaria

La gestión tributaria se puede iniciar de dos formas:

a) Por iniciativa del obligado tributario, que presente una declaración o una autoliquidación.
b) Por iniciativa de la Administración, que actúa de oficio.

> Ejemplo
>
> Un obligado tributario no presente la correspondiente declaración y es la Administración la que toma la iniciativa y, tras varias actuaciones, le remite una liquidación señalándole la cantidad que debe ingresar en Hacienda.

8.3. Procedimientos de gestión tributaria

La gestión tributaria se desarrolla, o puede desarrollarse, en varios actos. Así, por ejemplo, el obligado tributario presenta una autoliquidación. Posteriormente la Administración le requiere la presentación de unas facturas. A continuación la Administración puede corregir los datos presentados por el interesado, etc. Esto es, la gestión tributaria se desarrolla a lo largo de un camino o procedimiento.

Por lo tanto, en materia de gestión de los tributos se habla de los procedimientos de gestión tributaria.

Existen varios procedimientos de gestión tributaria. Nosotros vamos a hacer referencia a los tres siguientes:

a) Procedimiento iniciado mediante autoliquidación.
b) Procedimiento iniciado mediante declaración.
c) Procedimiento de liquidación de la deuda tributaria iniciado de oficio.

8.4. Procedimiento iniciado mediante autoliquidación

Este procedimiento se puede resumir de la siguiente forma:

Iniciación	El obligado tributario presenta la autoliquidación, determinando la cantidad que sale a ingresar o a devolver. Se utilizará esta forma de inicio del procedimiento de gestión cuando la normativa del impuesto de que se trate así lo establezca.
Terminación	Este procedimiento iniciado mediante la presentación de una autoliquidación podrá terminar por el inicio de un procedimiento de inspección.

8.5. Procedimiento iniciado mediante declaración

Este procedimiento se puede resumir de la siguiente forma:

Iniciación	El obligado tributario presenta una declaración en la que manifiesta la realización del hecho imponible y comunica los datos necesarios para que la Administración cuantifique la obligación tributaria y le pueda remitir una liquidación. Se utilizará esta forma de iniciación del procedimiento de gestión cuando la normativa del impuesto de que se trate así lo establezca.
Tramitación administrativa	La Administración realizará las operaciones de cálculo necesarias y remitirá una liquidación al obligado tributario.
Terminación	Este procedimiento iniciado mediante la presentación de una declaración podrá terminar por el inicio de un procedimiento de inspección.

8.6. Procedimiento de liquidación de la deuda tributaria iniciado de oficio

Este procedimiento se puede resumir de la siguiente forma:

Iniciación	Si el obligado tributario no presenta las declaraciones o autoliquidaciones que tiene la obligación de presentar, la Administración le requerirá para que lo haga. Si el obligado tributario sigue incumpliendo su obligación de presentar la declaración o autoliquidación, la Administración le remitirá una liquidación que cuantifique la deuda tributaria.

9. INSPECCIÓN DE LOS TRIBUTOS

9.1. Concepto

La inspección de los tributos se encarga tanto de la investigación de los hechos de las obligaciones tributarias para el descubrimiento de los que sean ignorados por la Administración, como de la comprobación de la veracidad y exactitud de las declaraciones y autoliquidaciones presentadas por los obligados tributarios.

ISBN: 978-84-7777-433-4

Por lo tanto la inspección se encarga de:

a) Comprobar la veracidad y exactitud de las declaraciones y autoliquidaciones presentadas por los obligados tributarios. O dicho de otra forma: la comprobación tiene por objeto los actos, elementos y valoraciones consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones o autoliquidaciones.
b) Investigar los hechos de las obligaciones tributarias para el descubrimiento de los que sean ignorados por la Administración. O dicho de otra forma: la investigación tiene por objeto descubrir la existencia de hechos con relevancia tributaria no declarados o declarados incorrectamente por los obligados tributarios.

9.2. Facultades de la inspección de los tributos

Para desarrollar su cometido la inspección de los tributos dispone de determinadas facultades. Estas facultades son, fundamentalmente, las siguientes:

a) Las actuaciones inspectoras se realizarán mediante el examen de documentos, libros, contabilidad, facturas, correspondencia con transcendencia tributaria, bases de datos informatizadas y archivos informáticos relativos a actividades económicas, así como mediante la inspección de bienes, explotaciones y cualquier otra información que deba facilitarse a la Administración o que sea necesaria para la exigencia de las obligaciones tributarias.
b) Cuando las actuaciones inspectoras lo requieran, los inspectores podrá entrar, cumpliendo determinadas condiciones, en las fincas, locales de negocio y establecimientos o lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones económicas, se produzcan hechos imponibles o supuestos de hecho de las obligaciones tributarias o exista alguna prueba de los mismos.

9.3. Documentación de las actuaciones de la inspección

Las actuaciones de la inspección de los tributos se documentarán en comunicaciones, diligencias, informes y actas. El documento más conocido y más importante lo constituyen las actas.

Las actas son documentos públicos que extiende la inspección de los tributos y en las que se recoge el resultado de las actuaciones ins-

pectoras de comprobación e investigación, proponiendo la regularización procedente de la situación tributaria del obligado tributario o declarando correcta dicha situación tributaria.

Las actas de la inspección de los tributos tienen naturaleza de documentos públicos y su característica fundamental es que hacen prueba de los hechos que motivan su realización. Naturalmente esta prueba puede ser destruida si el interesado prueba lo contrario.

Las actas que documentan el resultado del procedimiento de comprobación e investigación deben contener, como mínimo, las siguientes menciones:

a) El lugar y fecha de su formalización.
b) Identificación del obligado tributario, haciendo constar el nombre y apellidos o razón social completa, el número de identificación fiscal y el domicilio fiscal del obligado tributario, así como el nombre, apellidos y número de identificación fiscal de la persona con la que se entienden las actuaciones y el carácter o representación con que interviene en las mismas.
c) Los elementos esenciales del hecho imponible o presupuesto de hecho de la obligación tributaria y de su atribución al obligado tributario, así como los fundamentos de derecho en que se basa la regularización.
d) La identificación del tributo y el período o períodos a que se refiere.
e) En el caso de que como consecuencia de la actuación de la inspección haya que regularizar la situación del obligado tributario se deberá hacer constar dicha regularización y la liquidación que proceda, incluyendo los intereses de demora correspondientes.
f) La conformidad o disconformidad del obligado tributario con la regularización, con la liquidación y, caso de que proceda, con la sanción.

Las actas de inspección pueden ser:

a) De conformidad: es aquélla en la que el obligado tributario manifiesta su conformidad con la totalidad de la propuesta contenida en el acta que formula la inspección de los tributos.
   Igualmente un acta es de conformidad cuando la inspección de los tributos considera correcta la situación tributaria del interesado y no procede regularización alguna, estando conforme con ello el propio obligado tributario.

ISBN: 978-84-7777-433-4

Ejemplo de acta de conformidad

Acta número:
Concepto impositivo:
Ejercicios:
Obligado tributario:
Número de Identificación Fiscal del obligado tributario:
Domicilio:
Inspector actuario:
Número de asunto:

En xxxxxxx a…de……de……, constituida la Inspección en ……., al objeto de documentar los resultados de la actuación inspectora al expresado obligado tributario y presente D. …….. con Número de Identificación Fiscal ……. actuando en su condición de……., se hace constar lo siguiente:

1. El periodo al que se refiere la actuación inspectora es:
2. De las actuaciones practicadas y demás antecedentes resulta lo siguiente:

a) Que la situación de la contabilidad y registros obligatorios a efectos fiscales del obligado tributario es la siguiente:
b) Que la situación de sus autoliquidaciones y demás obligaciones tributarias es la siguiente:
c) La comprobación efectuada ha tenido el carácter de ….., extendiéndose la misma a:

Como consecuencia de ello, las liquidaciones tributarias derivadas de la presente acta son las siguientes:

3. Calificación de las infracciones

a) Conforme a lo dispuesto en Norma Foral General Tributaria, los hechos consignados constituyen, a juicio de la Inspección, infracción tributaria, en virtud de lo dispuesto en el artículo …. de la citada Norma Foral.
b) La sanción pecuniaria propuesta es consecuencia de:

1. Hechos y calificación jurídica:
2. Tipo de infracción:
3. Sanción propuesta:

4. El obligado tributario presta su conformidad tanto a la regularización como a la sanción, extendiéndose su aceptación a los hechos recogidos en la presente acta y a todos los demás elementos determinantes de la propuesta de liquidación y, en consecuencia, procede la reducción de la sanción prevista en el artículo xx de la Norma Foral General Tributaria.

5. Con lo que se da por terminado el acto, formalizándose la presente acta en dos ejemplares que firma el compareciente, recibiendo un ejemplar de la misma.

Firmado: xxxx xxxx

b) De disconformidad: es el acta en la que el obligado tributario manifiesta su disconformidad con la propuesta de regularización que formula la inspección de los tributos.

Ejemplo de acta de disconformidad

Básicamente el cuerpo del acta de disconformidad es igual que en el caso de las actas de conformidad (por eso los apartados 1, 2 y 3 del modelo de acta de conformidad es reproducible en el acta de disconformidad) si bien en este caso hay que eliminar la referencia a la conformidad del obligado tributario y añadir lo siguiente:

4. El compareciente manifiesta su disconformidad respecto de:
5. Se advierte al interesado su derecho a presentar ante la Inspección las alegaciones que considere oportunas, dentro del plazo de quince días hábiles siguientes al séptimo posterior a la fecha de este acta o a la de su recepción, de conformidad con lo establecido en el artículo xx del Reglamento General de Inspección de los Tributos.
6. Contra el acto administrativo derivado de la presente acta podrá interponer recurso de reposición ante la Hacienda Foral o reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo, en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente al de la notificación del mismo.
7. En el presente acto el compareciente firma la presente acta extendida en dos ejemplares, recibiendo uno de ellos.

Firmado: xxxx xxxx

9.4. Lugar dónde se desarrollan las actuaciones de la inspección

Las actuaciones inspectoras pueden desarrollarse en los siguientes lugares, según determine la propia inspección:

a) En el lugar donde el obligado tributario tenga su domicilio fiscal, o en aquél donde su representante tenga su domicilio, despacho u oficina.
b) En el lugar donde se realicen total o parcialmente las actividades sometidas al impuesto.
c) En el lugar donde exista alguna prueba del hecho imponible o del presupuesto de hecho de la obligación tributaria.
d) En las oficinas de la Administración tributaria, cuando los elementos sobre los que hayan de realizarse las actuaciones puedan ser examinados en ellas.

ISBN: 978-84-7777-433-4

9.5. Procedimientos de inspección

Al igual que los órganos administrativos encargados de la gestión, la inspección de los tributos también actúa a través de procedimientos. De los procedimientos que utiliza la inspección vamos a destacar, por ser el más normal, el procedimiento de comprobación e investigación.

Este procedimiento se puede resumir de la siguiente forma:

Objeto	—Comprobar, esto es, analizar los elementos y valoraciones consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones o autoliquidaciones, e —Investigar, esto es, descubrir la existencia de hechos no declarados o declarados de forma incorrecta.
Inicio	Este procedimiento se puede iniciar: —De oficio, esto es, por iniciativa de la Administración o —A petición del obligado tributario.
Duración	Las actuaciones de este procedimiento deben concluir en el plazo de doce meses. Este plazo empieza a contar desde la fecha de notificación al interesado del inicio del procedimiento. Este plazo puede ser ampliado si se producen determinadas circunstancias.
Terminación	Cuando a juicio de la inspección de los tributos se hayan obtenidos pruebas para fundamentar una liquidación por parte de la Administración o porque la situación del obligado tributario se considera correcta.

10. RECAUDACIÓN DE LOS TRIBUTOS

10.1. Concepto

Se puede afirmar que la recaudación tributaria consiste en el ejercicio de las funciones administrativas conducentes al cobro de las deudas tributarias.

En concreto, la recaudación consiste en:

a) Llevar a cabo las actuaciones necesarias, incluso las de obtención de información, para posibilitar y facilitar el pago de las obligaciones tributarias.

b) Realizar las actuaciones contra el patrimonio del deudor, así como la ejecución de sus bienes y derechos, si es necesario.

La recaudación consiste en el ejercicio de las funciones administrativas conducentes al cobro de las deudas tributarias.

10.2. Recaudación en período ejecutivo

La recaudación de las deudas tributarias puede realizarse:

a) En período voluntario, mediante el pago o cumplimiento espontáneo o voluntario del obligado tributario en los plazos establecidos para ello.
b) En período ejecutivo, es el pago realizado una vez vencido el plazo para el pago en período voluntario. En estos casos el pago o cumplimiento podrá ser espontáneo o voluntario por parte del obligado tributario o, caso contrario, a través del procedimiento administrativo de apremio.

El procedimiento de apremio consiste en el conjunto de actuaciones dirigidas al cobro de las deudas tributarias mediante la ejecución del patrimonio del deudor.

El procedimiento de apremio se inicia con la notificación de la providencia de apremio al obligado tributario en la que se identifica la deuda pendiente, se liquidan los recargos correspondientes y se le requiere para que efectúe el pago. Esta providencia de apremio es título suficiente para iniciar el procedimiento de apremio y tiene la misma fuerza ejecutiva que la sentencia judicial para proceder contra los bienes y derechos de los obligados tributarios.

ISBN: 978-84-7777-433-4

Ejemplo de providencia de apremio

Providencia de apremio.

Número: xxxx/xxxx

Según los antecedentes y datos obrantes en el Departamento de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, D/Dña……., provisto/a de Número de Identificación Fiscal……y con domicilio en……., resulta deudor a esta Diputación Foral por la cantidad de ……euros, por el concepto y referencias que se detallan al pie de la presente providencia de apremio, habiendo expirado el correspondiente plazo de ingreso en período voluntario.

Por lo anterior, en uso de las facultades que me confiere la normativa vigente, declaro iniciado el procedimiento de apremio y le requiero para que efectúe el ingreso de la deuda señalada con los recargos que en su caso correspondan según lo dispuesto en el artículo xx de la Norma Foral General Tributaria y que son los siguientes:

a) Recargo de apremio reducido del 10% si la totalidad de la deuda pendiente y el propio recargo de apremio reducido se ingresa en los siguientes plazos:

   (Se detallan los plazos de pago).

   Si el último día de pago fuera inhábil, se extenderá el plazo de pago al día hábil inmediato posterior.

b) Recargo de apremio ordinario del 20% con aplicación de los intereses de demora devengados desde el inicio del período ejecutivo si, una vez notificada la presente providencia de apremio, el pago de la deuda se realiza con posterioridad a los plazos señalados anteriormente.

Asimismo se le advierte que caso de no realizarse el pago dentro de dichos plazos se procederá al embargo de sus bienes o a la ejecución, en su caso, de las garantías aportadas, con arreglo a lo previsto en la Norma Foral General Tributaria.

Pie que se cita anteriormente:
Concepto: xxxxxxxxxxxxxxxxx
Período: xxxxxxxxxxxxxxxxxxx
Año de liquidación: xxxxxxxxxx
Número de liquidación: xxxxxx

En xxxxxxxxxxx a xx de xxxxx de xxxx.

Firmado: xxxxx

10.3. Oposición a la providencia de apremio

Contra la providencia de apremio sólo son admisibles concretos y determinados motivos de oposición. Estos motivos de oposición son los siguientes:

a) Extinción total de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago.
b) Solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en período voluntario y otras causas de suspensión del procedimiento de recaudación.
c) Falta de notificación de la liquidación.
d) Anulación de la liquidación.
e) Error u omisión en el contenido de la providencia de apremio que impida la identificación del deudor o de la deuda apremiada.

Ejemplo

A Mikel se le ha notificado una providencia de apremio requiriéndole el pago de 1.341 euros.

Contra la providencia de apremio, Mikel interpone recurso de reposición basándose en que la cantidad reclamada es debido a la eliminación de la deducción por vivienda que había consignado en su autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

La Administración tributaria procede a desestimar el recurso de reposición presentado por Mikel ya que el recurso contra la providencia de apremio sólo se puede basar en motivos tasados y el alegado por Mikel no se encuentra entre estos motivos. En efecto, el interesado no ha alegado:

a) Extinción total de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago.
b) Solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en período voluntario y otras causas de suspensión del procedimiento de recaudación.
c) Falta de notificación de la liquidación.
d) Anulación de la liquidación.
e) Error u omisión en el contenido de la providencia de apremio que impida la identificación del deudor o de la deuda apremiada.

ISBN: 978-84-7777-433-4

10.4. Embargo

Si el obligado tributario no efectua el pago dentro del plazo que se le concede para ello, se proceder al embargo de sus bienes. Con respeto siempre al principio de proporcionalidad, se procederá al embargo de los bienes y derechos del obligado tributario en cuantía suficiente para cubrir:

a) El importe de la deuda o sanción no ingresada.
b) Los intereses que se hayan devengado o se devenguen hasta la fecha del ingreso.
c) Los recargos que procedan.
d) Las costas (o gastos) del procedimiento de apremio.

La Administración tributaria embargará los bienes y derechos del obligado, que sean más fáciles de realizar y causen menos perjuicios al obligado, hasta que se cubra el importe de la deuda pendiente. A solicitud del obligado tributario se podrán sustituir los bienes y derechos embargados por los que éste señale, siempre que los mismos garanticen el cobro de la deuda con similar eficacia y prontitud que los que hayan sido trabados y no se cause con ello perjuicio a terceros. No se embargarán los bienes o derechos declarados inembargables por las Normas Forales o las leyes ni aquellos otros respecto de los que se presuma que el coste de su realización pudiera exceder del importe que normalmente podría obtenerse en su enajenación.

10.5. Enajenación de los bienes embargados

La enajenación de los bienes y derechos embargados se realizará mediante subasta, concurso o adjudicación directa. El procedimiento de apremio podrá concluir con la adjudicación de bienes a la Hacienda cuando se trate de bienes o derechos cuya adjudicación pueda interesar a la misma y no se hubieran adjudicado en el procedimiento de enajenación.

10.6. Terminación del procedimiento de apremio

El procedimiento de apremio termina cuando se produce alguna de las siguientes circunstancias:

a) Pago de la deuda tributaria, intereses, recargos y costas.
b) Se declara el crédito incobrable.
c) Por acuerdo que declare extinguida la deuda.

VI

Recursos y reclamaciones contra actuaciones de la Diputación Foral

1. INTRODUCCIÓN

Puede ocurrir que los actos de la Administración dirigidos a los obligados tributarios no sean del gusto de éstos al considerar que son contrarios al ordenamiento jurídico y perjudiciales para sus intereses. Así, cuando un contribuyente recibe una liquidación de la Diputación Foral reclamándole una cantidad de dinero o devolviéndole menos de lo que ha solicitado, puede ocurrir que no esté conforme con esta actuación administrativa. Por eso se ponen a su disposición mecanismos para reaccionar contra los actos administrativos y poder solicitar su modificación. Uno de estos mecanismos o garantías puestos a disposición de los contribuyentes lo constituyen los recursos administrativos.

Cuando se hace referencia a recursos se tiende a pensar en los que se interponen ante los Tribunales de Justicia. Sin embargo, cuando se trata de recurrir contra un acto de la Administración tributaria, antes de acudir a los Tribunales de Justicia, se debe presentar un recurso ante la

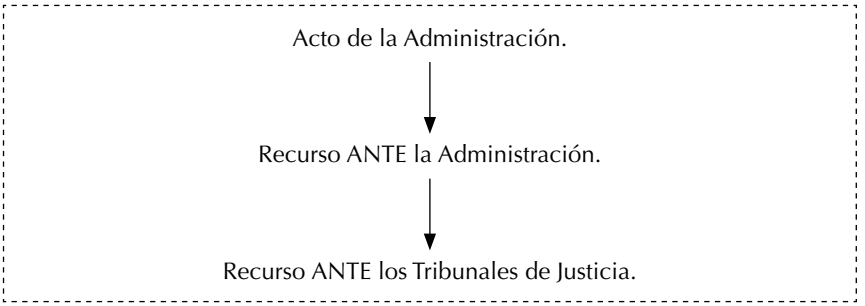
ISBN: 978-84-7777-433-4

propia Administración a fin de que ésta pueda revisar su actuación. Este paso o recurso ante la Administración es previo y obligatorio antes de acudir a los Tribunales de Justicia.

La vía administrativa de recurso se articula en base a los siguientes principios generales:

a) Permitir a la Administración tributaria volver a analizar sus propios actos administrativos, esto es, su propia actuación. De esta forma se obliga al interesado a tener que presentar un recurso o reclamación ante la Administración, antes de acudir a los Tribunales ordinarios de Justicia. El ciudadano no puede ir directamente a los Tribunales de Justicia, sino que obligatoriamente debe antes plantear su discrepancia ante la propia Administración.
b) No obligar al administrado a perpetuarse en la vía administrativa de recurso. De esta forma, antes de acudir a los Tribunales ordinarios de Justicia, no se debe obligar al interesado a interponer varios recursos ante la Administración.

Hay que admitir la necesidad e importancia de la vía administrativa de recurso ya que la misma permite de una forma económica y más o menos rápida obtener la revisión de los actos de la Administración tributaria, esto es, obtener que ésta vuelva a examinar el acto que ha notificado al ciudadano.

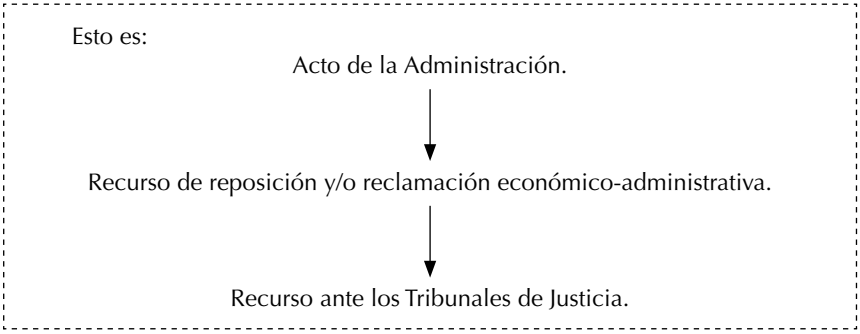


2. LOS RECURSOS CONTRA ACTOS DE LA DIPUTACIÓN FORAL

En materia tributaria, y contra actos dictados por la Diputación Foral, la vía administrativa de recurso está formada por:

a) El recurso de reposición y
b) la reclamación económico-administrativa.

El recurso de reposición se resuelve por la propia Administración autora del acto cuya revisión se solicita por el contribuyente, esto es, se resuelve por la propia Hacienda Foral. En cambio, la reclamación económico-administrativa se resuelve por un tribunal administrativo que, dependiendo de la Diputación Foral, es independiente de la Hacienda Foral. Este tribunal administrativo se denomina Tribunal Económico Administrativo o, en el caso de Álava, Organismo Jurídico Administrativo.



Anteriormente se ha señalado que no se puede obligar al contribuyente a perpetuarse en la vía administrativa de recurso, esto es, no se puede obligar al ciudadano a interponer varios recursos en vía administrativa, ya que se le estaría privando de la protección de los Tribunales de Justicia, esto es, del acceso a Tribunales que no forman parte de la estructura organizativa de la Administración. Por este motivo, cuando un contribuyente no está de acuerdo con el acto remitido por la Diputación Foral, podrá:

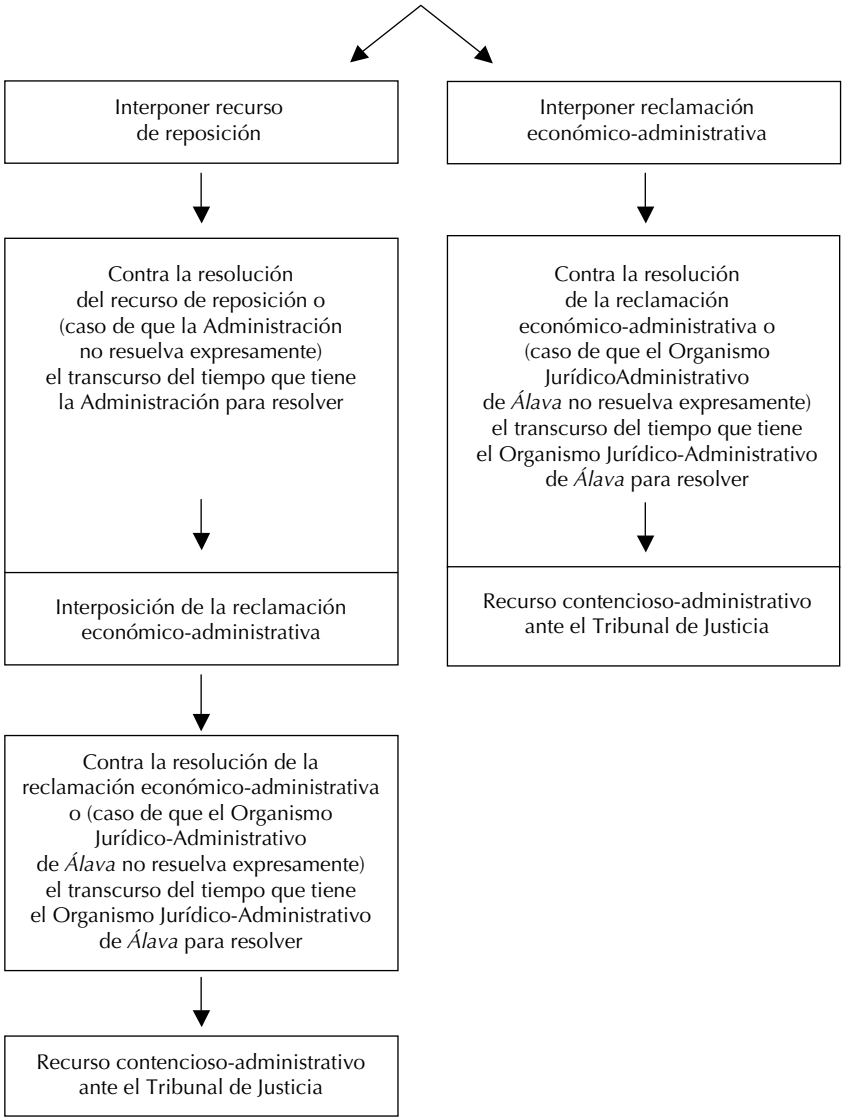
—Si quiere, esto es con carácter voluntario, presentar recurso de reposición.
—Ahora bien, puede no interponer recurso de reposición y plantear directamente la reclamación económico-administrativa.

Si el contribuyente opta por interponer el recurso de reposición, contra la resolución de ésta (bien porque existe una resolución expresa, bien porque la Administración no lo ha resuelto y ha transcurrido el plazo que tiene para hacerlo) deberá interponer reclamación económico-administrativa. En este supuesto, el contribuyente debe dar dos pasos en la vía administrativa de recurso como paso previo y obligatorio a los Tribunales ordinarios de Justicia. Pero debe dar dos pasos ya que ha op-

ISBN: 978-84-7777-433-4

tado voluntariamente por interponer el recurso de reposición, algo que se deja a su elección.

Por lo tanto, el contribuyente puede:



En el esquema anterior se ha hecho referencia al Organismo Jurídico Administrativo de Álava, referencia que será sustituida en cada Territorio Histórico por la correspondiente a su Tribunal Económico Administrativo.

Ejemplo

La Diputación Foral envía una carta a un contribuyente (una liquidación) en la que le reclama la cantidad de 1.758 euros correspondientes al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

¿Qué puede hacer el contribuyente caso de no estar de acuerdo con esta liquidación remitida por la Diputación Foral?

El contribuyente puede recurrir contra la liquidación enviada por la Diputación Foral presentando una reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo.

Ahora bien, también puede, si así lo estima oportuno, presentar recurso de reposición contra la liquidación remitida por la Diputación Foral. Este recurso de reposición determina la obligación de la Diputación Foral de resolverlo expresamente. Cuando la Administración resuelva dicho recurso (o bien haya transcurrido un determinado plazo sin que la Diputación Foral haya resuelto) el contribuyente podrá/deberá presentar reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo.

3. EL RECURSO DE REPOSICIÓN

3.1. Características generales del recurso de reposición

Las características del recurso de reposición son las siguientes:

a) ¿Contra qué actos de la Diputación Foral se puede interponer recurso de reposición? Se puede afirmar, con carácter general, que se puede presentar recurso de reposición contra los actos dictados por la Diputación Foral que pongan fin a un procedimiento o afecten de forma directa a los derechos de los contribuyentes.
Para mayor seguridad del contribuyente, se impone a la Administración la obligación de notificar al interesado los medios de impugnación que contra el acto administrativo se pueden ejercer, órgano ante el que deben prestarse los recursos y plazo para interponerlos.
Así, cuando la Diputación Foral notifica un acto o liquidación al contribuyente debe hacer constar lo siguiente:

ISBN: 978-84-7777-433-4

Lo que le comunico a los efectos oportunos, significándole que contra este acto administrativo podrá interponer recurso de reposición ante esta Oficina Gestora o, alternativamente, reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo, en el plazo de un mes contado a partir del día siguiente al de la presente notificación, de conformidad con lo dispuesto en los artículos xxx a xxx y xxx a xxx de la Norma Foral General Tributaria.

b) Carácter potestativo. Tal como se ha indicado anteriormente, el recurso de reposición puede interponerse o no, en función de la voluntad del interesado. Esto es, es posible que el interesado decida no interponer este recurso y acudir directamente a la vía económico-administrativa, interponiendo la correspondiente reclamación ante el Tribunal Económico Administrativo.
c) El recurso de reposición tiene carácter previo a la reclamación económico-administrativa. Esto es, si el interesado decide interponer el recurso de reposición, éste debe presentarse con anterioridad a la presentación de la reclamación económico-administrativa. Lo anterior requiere realizar las siguientes consideraciones:

c.1. Si se interpone el recurso de reposición no se puede presentar reclamación económico-administrativa hasta que el mismo haya sido resuelto o haya transcurrido el plazo para su resolución (esto es, hasta que el interesado pueda considerar desestimado su recurso de reposición por silencio negativo —lo cuál sucede una vez transcurrido el plazo de tres meses desde su interposición—).

c.2. Si dentro del plazo para interponer el recurso —esto es, dentro del plazo de un mes— se interpone el recurso de reposición y la reclamación económico-administrativa, sólo uno de ellos se puede tramitar. ¿Cuál de ellos se tramita: el recurso de reposición o la reclamación económico-administrativa? Para solucionar esta cuestión se establecen los siguientes criterios de preferencia:

— Se tramita el presentado en primer lugar. Esto es, no se otorga preferencia a uno sobre otro en función de la naturaleza del recurso o reclamación, sino que se otorga preferencia al presentado por el obligado tributario en primer lugar. El otro recurso o reclamación presentado con posterioridad se declarará inadmisible.

— Si se hubieran presentado simultáneamente, o no se puede determinar cuál se ha presentado en primer lugar, se otorga preferencia al recurso de reposición.

d) Contra la resolución de un recurso de reposición no es posible interponer otra vez recurso de reposición. Deberá interponerse la reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo.

Características del recurso de reposición

— Potestativo.
— Previo a la reclamación económico-administrativa.

3.2. ¿Quién puede interponer el recurso de reposición?

Pueden presentar/interponer el recurso de reposición:

— Los obligados tributarios.
— Los infractores, en el caso de sanciones tributarias.
— Cualquier persona con intereses legítimos afectados por el acto o actuación tributaria.

En el recurso de reposición podrán comparecer quienes sean titulares de derechos o intereses legítimos que puedan resultar afectados por la resolución que pueda dictarse por la Administración.

Además, si durante la tramitación del recurso de reposición se observa que existen titulares de derechos o intereses legítimos que no han comparecido, se les debe notificar la existencia del recurso de reposición para que puedan formular, si así lo estiman oportuno, las alegaciones que consideren oportunas en defensa de sus derechos o intereses.

3.3. ¿Cuál es el contenido del escrito de interposición del recurso de reposición?

El procedimiento correspondiente al recurso de reposición se inicia mediante escrito del interesado. Este escrito debe contener los siguientes extremos:

a) Identificación del interesado. Esto es, se debe hacer constar el nombre y apellidos o razón social completa, número de identifi-

ISBN: 978-84-7777-433-4

cación fiscal y domicilio del interesado. En el caso de que se actúe por medio de representante, se deberán incluir las mismas menciones referidas a éste.

b) Órgano ante el que se formula el recurso de reposición.
c) Identificación del acto administrativo o actuación que se impugna y datos relativos al mismo que se consideren convenientes.
d) Pretensión o solicitud del interesado.
e) Domicilio que el interesado señala a efectos de notificaciones.
f) Lugar, fecha y firma del recurso.

Ejemplo

Arantza presentó su declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas deduciéndose por dos hijos. Esta declaración arrojaba una cantidad a pagar de 1.538 euros que ingresó dentro del plazo establecido para ello.

Posteriormente la Diputación Foral, tras comprobar que uno de los hijos obtenía ingresos por encima del límite señalado por la legislación para tener derecho a la aplicación de la deducción, practicó liquidación eliminando la deducción por uno de los hijos lo que generaba una cuota de 500 euros más 12 euros en concepto de intereses de demora.

El contribuyente, disconforme con esta liquidación de la Diputación Foral, interpone contra la misma el siguiente recurso de reposición:

Al Departamento de Hacienda, Finanzas
y Presupuestos de la Diputación Foral

Arantza xxxx xxxx, provista de NIF n.º xxxxx y con domicilio a efectos de notificaciones en xxx, ante el Departamento de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de la Diputación Foral comparece e interpone recurso de reposición contra la liquidación n.º xxx practicada por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al ejercicio xxxx en base a los siguientes

HECHOS

Primero. Quien suscribe presentó autoliquidación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al ejercicio xxxx en la que aplicó la deducción correspondiente a sus dos hijos.

Segundo. La Diputación Foral ha practicado la liquidación n.º xxx en la que se elimina la deducción correspondiente al hijo mayor, reclamando la cantidad de 512 euros.

A estos hechos son de aplicación los siguientes

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Examinada la legislación reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se desprende que el hijo mayor cumple todos los requisitos exigidos para que quien suscribe pueda aplicarse la deducción por él.

Los ingresos percibidos por el hijo, y que han originado la liquidación de la Administración, son rentas exentas del impuesto, lo que no impide la aplicación de la deducción.

A la vista de lo expuesto, al Departamento de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de la Diputación Foral

SOLICITO

que teniendo por presentado este recurso de reposición se sirva admitirlo y en su virtud proceda anular la liquidación n.º xxx practicada por la Diputación Foral a quién suscribe por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, correspondiente al ejercicio xxx.

Ello se solicita en xxxxxxxxx, a xx de xxxx de xxxx.

Firmado: Arantza xxxx xxxx

ISBN: 978-84-7777-433-4

Hay que señalar que la forma del recurso planteado en el ejemplo anterior admite otras variantes o formas de exposición.

3.4. Plazo para la interposición del recurso de reposición

Tal como se ha señalado anteriormente, el procedimiento correspondiente al recurso de reposición se inicia mediante escrito del interesado. Ahora bien, la presentación del mismo debe hacerse dentro de un determinado plazo. El plazo en que debe interponerse es de un mes. Este plazo de un mes se cuenta desde el día siguiente al de la notificación del acto administrativo que se va a recurrir.

¿Cómo se computa este plazo de un mes? El plazo de un mes se computa a partir del día siguiente a aquél en que tenga lugar la notificación del acto de la Administración que se piensa recurrir.

Si en el mes de vencimiento no hubiera día equivalente a aquél en que comienza el cómputo se entiende que el plazo finaliza el último día del mes.

Ejemplo

Inicio del cómputo: 31 de enero.

Fin del plazo: 28 de febrero.

Si el último día del plazo es inhábil (o sea, es domingo o día declarado festivo o inhábil) el plazo se entenderá prorrogado al primer día hábil siguiente.

Ejemplo

Inicio del cómputo: 31 de enero.

Fin del plazo del mes: domingo 28 de febrero.

Fin del plazo (por traslado a día hábil): 1 de marzo.

A continuación se pone un ejemplo que trata de explicar el cómputo de este plazo de un mes.

Ejemplo

Fecha de notificación del acto de la Administración: 6 de abril.

Comienzo del cómputo del plazo de un mes: 7 de abril.

Fin del plazo: 6 de mayo.

Nota: el 7 de mayo es ya una fecha correspondiente al siguiente mes.

Ahora bien, en ocasiones la Administración no contesta al recurso interpuesto por el ciudadano y se produce un silencio. En estos supuestos en que no exista un acto administrativo expreso, el plazo de un mes no opera y cabe interponer el recurso de reposición a partir del momento en que se produzcan los efectos del silencio administrativo.

Así se expresa la normativa donde se señala que el plazo de un mes se predica únicamente del supuesto en que se haya notificado el acto administrativo objeto del mismo. Para los demás casos no se determina plazo alguno, sino que la legislación se limita a señalar que también podrá interponerse el recurso de reposición a partir del momento en que se produzcan los efectos del silencio administrativo.

3.5. Puesta de manifiesto del expediente administrativo

Una vez presentado el recurso de reposición, el contribuyente puede estar interesado en examinar el expediente administrativo. Para ello puede comparecer ante la Administración tributaria y solicitar que se le ponga de manifiesto el expediente administrativo. El plazo para ello es durante el plazo establecido para interponer el recurso de reposición, esto es, durante el plazo de un mes a que se ha hecho referencia anteriormente.

3.6. Ámbito de conocimiento del recurso de reposición

El recurso de reposición obliga a la Administración tributaria a resolver todas las cuestiones que le hayan sido planteadas por el interesado. También se le permite resolver cuestiones que no le hayan sido planteadas por aquéllos y que se deriven del propio expediente administrativo.

Ahora bien, esta facultad de la Administración para resolver sobre cuestiones que no han sido planteadas por el interesado tiene los siguientes condicionantes:

ISBN: 978-84-7777-433-4

a) El ejercicio de dicha facultad no puede conducir a que el interesado, tras el recurso de reposición, se encuentre en una situación jurídica peor que la que tenía antes de la interposición de dicho recurso.
b) En el supuesto de que la Administración vaya a examinar y resolver sobre cuestiones no planteadas por el interesado, debe previamente ponerlas en su conocimiento para que éste pueda alegar lo que estime oportuno.

3.7. Resolución del recurso de reposición

La regla general es que el recurso de reposición debe ser analizado, estudiado y resuelto por el mismo órgano que dictó el acto administrativo objeto del recurso. Ahora bien, si se trata de actos dictados bajo la fórmula de la delegación el recurso debe ser resuelto, en principio, por el órgano delegado, si bien cabe que la propia delegación diga otra cosa.

Existe una disposición general que establece que la Administración debe resolver en todo caso, no siendo posible que alegue nada, ni siquiera duda racional o defecto de preceptos legales para no resolver.

Además la resolución debe ser motivada con expresión de hechos y fundamentos jurídicos en que se apoya la misma.

Ejemplo

Ante el recurso de reposición planteado por Arantza y al que se ha hecho referencia en el ejemplo anterior, la Diputación Foral debe resolverlo expresamente. La resolución dictada por la Administración puede ser del siguiente tenor:

Examinado su escrito de fecha xx de xxxx de xxxx mediante el que interpone recurso de reposición contra la liquidación n.º xxx correspondiente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio xxxx, he de manifestarle lo siguiente:

La Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establece la deducción por cada hijo que cumpla determinados requisitos. Uno de los requisitos exigidos para que el contribuyente pueda aplicar dicha deducción es que los ingresos del hijo no superen la cantidad de xxx euros. Así se expresa el artículo xx de la Norma Foral reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

De los datos obrantes en esta Hacienda Foral resulta que su hijo ha trabajado en una empresa obteniendo unos ingresos superiores a la cifra señalada anteriormente. Dado que estas rentas no se encuentran exentas del impuesto, ha de concluirse que no procede aplicar la deducción referida.

En consecuencia, al no proceder la aplicación de la deducción solicitada, se desestima el recurso de reposición interpuesto contra la liquidación n.º xxx correspondiente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio xxxx, manteniéndose la liquidación remitida.

Lo que le comunico a los efectos oportunos, significándole que contra esta resolución podrá interponer reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo en el plazo de un mes contado a partir del día siguiente al de la presente notificación, de conformidad con lo dispuesto en los artículos xxx a xxx de la Norma Foral General Tributaria.

En xxxxxxxxxx a xx de xxxxxx de 2014.

Firmado: xxxx xxxx

El plazo máximo de que dispone la Administración para la resolución del recurso de reposición es de tres meses. Esto es, desde el día siguiente a la presentación del recurso de reposición hasta la notificación de la resolución aprobada por la Administración no deben transcurrir más de tres meses.

¿Qué sucede si transcurren los tres meses a que se ha hecho referencia anteriormente y la Administración no ha notificado la resolución del recurso de reposición? En estos casos se produce lo que se conoce

ISBN: 978-84-7777-433-4

como el silencio administrativo de carácter negativo, esto es, el interesado puede considerar que su recurso de reposición ha sido desestimado.

3.8. Esquema del recurso de reposición

a) Naturaleza: el recurso de reposición puede interponerse o no en función de la voluntad del interesado. Si se interpone tiene el carácter de previo a la reclamación económico-administrativa.
b) ¿Quién puede interponerlo?: —Los obligados tributarios. —Los infractores, en el supuesto de sanciones tributarias. —Cualquier persona con intereses legítimos afectados por el acto o actuación tributaria.
c) Inicio: mediante escrito del interesado en el que se especifica con claridad la pretensión o solicitud.
d) Plazo para la interposición: un mes desde el día siguiente al de la notificación del acto administrativo que se va a recurrir o a partir del día siguiente a aquél en que se produzcan los efectos del silencio administrativo.
e) Resolución de la Administración: debe ser motivada.
f) Plazo máximo de resolución: desde el día siguiente a la presentación del recurso hasta la notificación de la resolución no deben transcurrir más de tres meses.
g) ¿Qué sucede si la Administración no dicta resolución? El interesado puede entender que su recurso ha sido desestimado.
h) El recurso de reposición lo resuelve, por regla general, el mismo órgano administrativo que dictó el acto objeto de recurso.

4. LA RECLAMACIÓN ECONÓMICO-ADMINISTRATIVA

4.1. Características generales de la reclamación económico-administrativa

La explicación de la reclamación económico-administrativa se va a efectuar de forma genérica y tomando como referencia el esquema del recurso de reposición contenido en el apartado anterior.

Recurso de reposición	Reclamación económico-administrativa
a) Naturaleza: el recurso de reposición puede interponerse o no en función de la voluntad del interesado. Si se interpone tiene el carácter de previo a la reclamación económico-administrativa.	La reclamación económico-administrativa debe interponerse con carácter previo y obligatorio a la presentación del recurso contencioso-administrativo ante los Tribunales ordinarios de Justicia.
b) ¿Quién puede interponerlo?: —Los obligados tributarios. —Los infractores, en el supuesto de sanciones tributarias. —Cualquier persona con intereses legítimos afectados por el acto o actuación tributaria.	Igual.
c) Inicio: mediante escrito del interesado en el que se especifica con claridad la pretensión o solicitud.	Mediante escrito del interesado que podrá limitarse a solicitar que se tenga por interpuesta la reclamación o podrá, además, efectuar las alegaciones que estime oportunas en defensa de sus intereses. Si se opta por solicitar que se tenga por interpuesta la reclamación se le abrirá, más adelante, un plazo para que efectúe sus alegaciones.
d) Plazo para la interposición: un mes desde el día siguiente al de la notificación del acto administrativo que se va a recurrir o a partir del día siguiente a aquél en que se produzcan los efectos del silencio administrativo.	Igual.
e) Resolución: debe ser motivada.	Igual.

ISBN: 978-84-7777-433-4

Recurso de reposición	Reclamación económico-administrativa
f) Plazo máximo de resolución: desde el día siguiente a la presentación del recurso hasta la notificación de la resolución no deben transcurrir más de tres meses.	El plazo máximo de duración del procedimiento será de un año a contar desde la interposición de la reclamación.
g) ¿Qué sucede si la Administración no dicta resolución? El interesado puede entender que su recurso ha sido desestimado.	Igual.
h) El recurso de reposición lo resuelve, por regla general, el mismo órgano administrativo que dictó el acto objeto de recurso.	La resolución de las reclamaciones económico-administrativas corresponde al Tribunal Económico Administrativo.

4.2. Esquema del procedimiento de la reclamación económico-administrativa

Inicio	Interposición de la reclamación económico-administrativa por parte del interesado. Dos formas: a) Escrito dirigido al Tribunal Económico Administrativo en el que se solicita se tenga por interpuesta la reclamación. b) Escrito dirigido al Tribunal Económico Administrativo en el que además de solicitar que se tenga por interpuesta la reclamación, se formulan alegaciones.
Petición del expediente administrativo	El Tribunal Económico-Administrativo solicita el expediente administrativo a Hacienda.
Puesta de manifiesto del expediente administrativo	El Tribunal Económico-Administrativo pone de manifiesto el expediente administrativo a las siguientes personas para que aleguen lo que estimen oportuno. a) Quienes hubieran interpuesto la reclamación económico-administrativa y no hubieran realizado alegaciones [letra a) del apartado de inicio]. b) Quienes hubieran interpuesto la reclamación económico-administrativa formularon alegaciones pero pidieron expresamente que se les pusiera de manifiesto el expediente.

Terminación normal	El Tribunal Económico-Administrativo dictará resolución. Esta resolución deberá contener: a) Antecedentes de hecho, b) Fundamentos de derecho, c) Decisión: Estimatoria. Desestimatoria. Estimatoria parcial.

4.3. Modelo de reclamación económico-administrativa

AL TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO DE XXXXXXXXX

D. ....., con NIF ……, como representante de la Sociedad Anónima ……, con CIF ….., con domicilio en la calle ……..……, número ……. de ……, comparece y,

EXPONE

Primero. Que con fecha ... de ……. de ……., su representada ha recibido notificación del acuerdo desestimatorio del recurso de reposición presentado contra la liquidación provisional número ……., correspondiente al Impuesto sobre Sociedades. Se adjunta copia de la notificación para su adecuada identificación.

Segundo. Que en el citado acuerdo desestimatorio se establece el plazo de un mes a partir del día siguiente a la recepción de la notificación para la presentación de la reclamación económico-administrativa, que se pasa a interponer conforme a los siguientes:

HECHOS

Primero. El día .. de … de ….., la sociedad recibió notificación de la liquidación número ….....… correspondiente al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio …..

Segundo. Al no estar conforme con la liquidación practicada la sociedad presentó, con fecha … de … de …, el correspondiente recurso de reposición del que se aporta copia.

Tercero. Este recurso de reposición ha sido desestimado a través de resolución notificada el pasado día …. de …..

Cuarto. Considerando que la liquidación y la resolución del recurso de reposición no son ajustadas a derecho y son contrarias a los intereses de quien suscribe, se interpone la presente reclamación económico-administrativa en base a las siguientes:

ISBN: 978-84-7777-433-4

ALEGACIONES

Primera. *Legitimación del reclamante*

La sociedad ……, por el interés directo que tiene en el asunto como obligado tributario del Impuesto sobre Sociedades, está legitimada para promover la presente reclamación.

Segunda. *Competencia*.

El Tribunal Económico Administrativo al que me dirijo es competente para conocer la presente reclamación económico-administrativa, de acuerdo con lo establecido en la Norma Foral General Tributaria.

Tercera. *Improcedencia de la liquidación practicada.*

a) Que el ….. de …. de ……., se presentó escrito en el que se señalaba……
b) Que en las motivaciones incluidas en la liquidación y en el acuerdo de resolución del recurso de reposición se ……..
c) Que se está en desacuerdo en que la Administración pretenda …..

Por todo lo expuesto, al Tribunal Económico Administrativo de xxxxxxx

SOLICITO

Que teniendo por presentado este escrito, con los documentos que al mismo se acompañan, se sirva admitirlo y en su virtud proceda a:

a) Tener por impugnada la liquidación de referencia y el acuerdo desestimatorio del recurso de reposición, así como por evacuado el trámite de alegaciones.
b) Dictar resolución estimando la presente reclamación económico-administrativa y anulando la precitada liquidación y la resolución del recurso de reposición, procediéndose a la devolución del total de los importes satisfechos, por importe de ……euros junto con los correspondientes intereses de demora a nuestro favor.

Ello se solicita en …… a ……. de …..

Firmado: xxxxx xxxxx xxxxx

DOCUMENTACIÓN APORTADA:

1. Copia del acuerdo de resolución del recurso de reposición.
2. Copia del recuso de reposición.

VII

Infracciones y sanciones

1. INTRODUCCIÓN

Puede ocurrir que los obligados tributarios no cumplan con sus obligaciones en los términos que establece la legislación. Pensemos en un contribuyente que no declara determinados ingresos en su autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o en una sociedad que se deduce gastos que no tienen relación con la actividad que desarrolla.

En estos casos se prevé la aplicación de sanciones a fin de disuadir a los obligados tributarios de adoptar conductas defraudadoras.

La Norma Foral General Tributaria regula la potestad sancionadora o, dicho de forma coloquial, el régimen de infracciones y sanciones. Esta regulación, a efectos de la siguiente explicación, se puede agrupar de la siguiente forma:

a) Principios generales de la potestad sancionadora.
b) Responsables de las infracciones y sanciones tributarias
c) Concepto de infracción.
d) Clases de sanciones.
e) Criterios de graduación de las sanciones.

ISBN: 978-84-7777-433-4

f) Reducción de las sanciones.
g) Extinción de la responsabilidad y de las sanciones.
h) Tipología de infracciones y sanciones.
i) Recursos contra las sanciones.

A continuación se va a desarrollar cada una de estas partes.

2. PRINCIPIOS GENERALES DE LA POTESTAD SANCIONADORA

El ejercicio de la potestad sancionadora de naturaleza tributaria se encuentra vinculada a los principios generales que sobre la misma existen en materia administrativa y, de forma concreta, a los principios de legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad y no concurrencia de sanciones por el mismo hecho.

Igualmente hay que tener en cuenta que se aplica el principio de irretroactividad del régimen de infracciones y sanciones, salvo que de su aplicación, y siempre referido a actos no firmes, resulten efectos favorables para los interesados.

Los principios generales que rigen la potestad sancionadora en materia tributaria y que se acaban de citar merecen el siguiente comentario:

1. El principio de legalidad, que es una exigencia del principio de seguridad jurídica, determina la necesidad de conocer las infracciones y las sanciones. Por lo tanto la infracción y la pena o sanción deben estar establecidas por Norma Foral.

2. La tipicidad se encuentra vinculada al principio de legalidad. En base a la tipicidad es necesario que la Norma Foral determine con precisión las infracciones y las sanciones. En base a este principio a nadie se le puede sancionar por una conducta que no se encuentra tipificada en la Norma Foral.

Ejemplo

Constituye infracción tributaria el hecho de que las personas físicas incumplan la obligación de comunicar a la Administración el domicilio fiscal o el cambio del mismo.

La sanción consistirá en multa de 100 euros.

En este caso se tipifica la conducta sancionable (incumplir la obligación de comunicar a la Administración el domicilio fiscal o el cambio del mismo) y la sanción (multa de 100 euros).

3. Principio de responsabilidad. En base a este principio las personas o sociedades pueden ser sancionadas por hechos de los que sean responsables. Se precisa, por lo tanto, la concurrencia de responsabilidad en los hechos que originan la infracción tributaria, como elemento básico para ser sancionado. De esta forma, quien no es responsable no puede ser sancionado.

A estos efectos hay que tener en cuenta que la normativa recoge el principio siguiente: la actuación de los obligados tributarios se presume realizada siempre de buena fe. Este principio se encuentra recogido, en el caso de Álava, dentro de los derechos de los obligados tributarios. Por lo tanto, también en materia sancionadora, se debe tener en cuenta y aplicar esta presunción de buena fe.

Este principio de la presunción de buen fe recogido en la normativa tributaria se encuentra directamente unido con lo establecido en la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, en la que se señala que en los procedimientos sancionadores se respetará la presunción de no existencia de responsabilidad mientras no se demuestre lo contrario. Una de las consecuencias de este principio es que la carga de la prueba recae sobre la Administración.

Para determinar, con mayor precisión, el concepto de responsabilidad la normativa tributaria contiene unas pautas que ayudan a su delimitación. Así, se señalan unos supuestos en los que se considera que no existe responsabilidad. Estos supuestos en que las acciones u omisiones no dan lugar a responsabilidad, y por lo tanto no cabe poner sanción, son los siguientes:

a) Las acciones u omisiones realizadas por quiénes carecen de capacidad de obrar. Las personas que no tienen capacidad de obrar deben actuar por medio de su representante legal que es a quién corresponde, en su caso, la responsabilidad de las infracciones.
b) Existencia de fuerza mayor, esto es, existencia de una fuerza que «suprime» la voluntad del obligado tributario.

Ejemplo

Una persona presenta fuera de plazo la autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

La razón de esta presentación fuera de plazo se debe a que estuvo ingresado en el Hospital.

Este contribuyente no pude ser sancionado por la presentación fuera de plazo de la autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

ISBN: 978-84-7777-433-4

c) En el caso de las acciones u omisiones que derivan de una decisión colectiva cuando alguna persona ha salvado su voto o no ha asistido a la reunión en la que se adoptó la decisión colectiva. Pues bien a esta persona, al no ser responsable de esa decisión, no se le puede sancionar.

Ejemplo

El consejo de administración de una sociedad anónima toma la decisión de deducir, en su declaración del Impuesto sobre Sociedades, unos gastos que no tienen relación directa con los ingresos declarados. Esto es, deduce gastos que no tienen la consideración de deducibles.

Como consecuencia de esta decisión, la sociedad ingresa menos cuota que la que le hubiera correspondido ingresar en Hacienda.

Sin embargo, en la reunión del Consejo de Administración donde se tomó la decisión, uno de sus miembros votó en contra.

Pues bien, a este miembro del Consejo de Administración que votó en contra no le alcanzaría la sanción que se pudiera imponer.

d) Las acciones u omisiones imputables a deficiencias técnicas de los programas informáticos de asistencia facilitados por la Administración para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Ejemplo

Si una persona confecciona su declaración del Impuesto sobre Renta de las Personas Físicas por medio de un programa informático de la Diputación Foral que tiene errores o deficiencias, esa persona no será responsable y no podrá ser sancionada.

e) El obligado tributario que regulariza voluntariamente su situación tributaria, sin requerimiento previo de la Administración, tampoco incurre en responsabilidad respecto a lo regularizado, sin perjuicio de la imposición del recargo y de las infracciones que puedan cometerse por la presentación tardía o incorrecta de las nuevas declaraciones o autoliquidaciones.

f) En los casos en que se haya puesto la debida diligencia, o la diligencia necesaria, en el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Este último supuesto introduce un nuevo concepto cuyo alcance es preciso determinar. En efecto, si cuando se pone la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias no existe responsabilidad y, por lo tanto, no cabe poner una sanción, ¿cuándo se entiende que se ha puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias?

La normativa tributaria indica que se ha puesto la diligencia necesaria, entre otros supuestos, en los casos en que se ha realizado una interpretación razonable de la normativa. Ahora bien ¿cuándo se ha realizado una interpretación razonable de la normativa? A estos efectos, la normativa establece algunos casos, con el carácter de lista abierta, en los que se entiende que existe una interpretación razonable, y por lo tanto se ha puesto la diligencia necesaria, y por lo tanto no existe responsabilidad. Estos casos en los que se entiende, por sí mismos, que se ha efectuado una interpretación razonable son aquéllos en que el obligado tributario ha actuado según:

- Resoluciones o sentencias del Tribunal Económico Administrativo, de los Tribunales de lo contencioso-administrativo, del Tribunal Constitucional y de los Tribunales de la Unión Europea. Ahora bien, en todos estos casos se precisa que exista identidad de hechos y circunstancias entre el caso del interesado y el caso resuelto por dichos Tribunales.
- Criterios manifestados por la Administración en instrucciones de modelos, manuales de divulgación, textos actualizados de la normativa foral, comunicaciones de la Administración y contestaciones a consultas formuladas por otros obligados tributarios siempre que exista identidad de hechos y circunstancias.

En definitiva, en esta materia se puede establecer la siguiente relación:

No hay responsabilidad → cuando se ha puesta la diligencia necesaria → se ha realizado una interpretación razonable de la norma → se ha seguido las resoluciones o sentencias de los Tribunales y criterios de la Administración.

ISBN: 978-84-7777-433-4

Ejemplo

Hacienda considera que la prestación por hijos que satisfacen las empresas a sus trabajadores es una renta que debe declarase en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Sin embargo, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco dicta una sentencia declarando exentas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas las citadas prestaciones por hijo.

Un contribuyente, al presentar su autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, no declaró las cantidades por hijos abonadas por la empresa donde presta sus servicios.

Hacienda practicó liquidación a este contribuyente incluyendo entre sus rendimientos las prestaciones por hijo.

Sin embargo a este contribuyente no se le podrá sancionar ya que ha seguido una sentencia de un Tribunal de Justicia.

4. En base al principio de proporcionalidad: la sanción debe ser proporcional al hecho realizado, esto es, a la infracción cometida.

5. Principio de no concurrencia de sanciones por el mismo hecho. Según este principio no cabe sancionar dos veces por un mismo hecho. En tal sentido se establece la no concurrencia de sanción penal y administrativa. De esta forma, la Administración paralizará su procedimiento sancionador en el caso de que estime la existencia de delito contra la Hacienda Pública. Si la autoridad judicial dicta sentencia condenatoria, no se podrá imponer una sanción tributaria. Caso contrario, la Administración continuará con su expediente administrativo, manteniendo los hechos probados en los Tribunales.

Ahora bien, lo anterior hay que interpretarlo en sus propios términos ya que si se comenten varias acciones u omisiones constitutivas de varias infracciones, se podrán imponer sanciones por cada una de ellas.

Ejemplo

La presentación fuera de plazo de una autoliquidación sin el modelo oficial puede originar dos infracciones susceptibles de dos sanciones: dejar de ingresar la deuda y no presentar la declaración en el modelo aprobado al efecto.

Esquema de los principios generales de la potestad sancionadora

1. Legalidad.
2. Tipicidad.
3. Responsabilidad.
4. Proporcionalidad.
5. No concurrencia de sanciones por el mismo hecho.

3. RESPONSABLES DE LAS INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS

Se consideran sujetos infractores las personas o sociedades que realicen las acciones u omisiones consideradas (tipificadas) como infracciones en las Normas Forales. En términos generales se puede decir que pueden tener la consideración de sujetos infractores, entre otros:

- Los sujetos pasivos.
- Los obligados a realizar pagos a cuenta.
- Los obligados en las obligaciones entre particulares resultantes del tributo.
- Los obligados en el cumplimiento de obligaciones formales.
- El representante legal de los sujetos que carezcan de capacidad de obrar.

Ejemplo

Supongamos una persona con discapacidad que desarrolla actividades para las que el ordenamiento jurídico requiere la asistencia de la persona que ejerce su tutela.

Pues bien, en el caso de que se cometa una infracción tributaria, se considera infractor al tutor, no a la persona con discapacidad.

¿Qué ocurre en el supuesto de que concurran varios infractores en la comisión de una infracción tributaria? En este caso todos los infractores quedarán obligados de forma conjunta frente a la Administración.

La responsabilidad puede ser de dos tipos:

a) Solidaria: la Administración se puede dirigir a cualquiera de los sujetos infractores y por la totalidad de la cantidad debida.

ISBN: 978-84-7777-433-4

b) Subsidiaria: la Administración se dirigirá a los responsables subsidiarios tras no haber podido cobrar a los deudores iniciales o a los responsables solidarios.

Junto a los sujetos infractores, se encuentran los responsables y los sustitutos. A este respecto hay que destacar lo siguiente:

— Quedan sometidos a la responsabilidad solidaria de las sanciones las personas o entidades que colaboren o sean causantes en la realización de una infracción tributaria.
— Las sanciones no se transmiten a los herederos de las personas físicas que cometieron la infracción. Ahora bien, las sanciones de las sociedades y entidades disueltas se transmiten a sus sucesores en determinadas condiciones.

4. CONCEPTO DE INFRACCIÓN

Se entiende por infracción la acción u omisión dolosa o culposa con cualquier grado de negligencia que esté tipificada y sancionada en las Normas Forales.

De este concepto se extraen los siguientes requisitos:

a) Puede tratarse de acciones u omisiones. Esto es, la infracción puede proceder de un hacer (presentar una declaración con datos incorrectos) o de un no hacer (no presentar una declaración que se debe presentar).
b) La actuación del interesado puede ser dolosa o culposa en cualquier grado de negligencia. Por dolo hay que entender la existencia de conocimiento y voluntad —querer— sobre una situación calificada como infracción. Esto es, el interesado conoce lo que hace y tiene intención de hacerlo. En cambio en la culpa el sujeto carece de voluntad para cometer el hecho que constituye la infracción, pero dicho hecho se realiza al no haberse puesto la suficiente diligencia.
c) Las infracciones deben estar perfectamente tipificadas. Esto es, la normativa debe delimitar y definir el comportamiento o hecho que constituye la infracción.
d) Las infracciones deben tener una sanción concreta y determinada.

5. CLASES DE SANCIONES

Las sanciones pueden clasificarse en:

a) Sanciones pecuniarias (o de carácter económico). Estas sanciones, que son las más frecuentes, pueden consistir en multa fija (por ejemplo 100 euros) o en multa proporcional (por ejemplo el 15% de lo dejado de ingresar en Hacienda).
b) Sanciones no pecuniarias. Estas sanciones suelen tener carácter accesorio de las pecuniarias. Las sanciones no pecuniarias se ponen como consecuencia de conductas infractoras que generan una determinada sanción económica y en la que, además de reincidencia (esto es, comisión repetida de infracciones), concurre ocultación o utilización de medios fraudulentos o utilización de persona interpuesta para dificultar la actuación de la Administración. También se ponen en infracciones cometidas en el ejercicio de profesiones oficiales (por ejemplo, notarios).

De las sanciones no pecuniarias se puede realizar el siguiente esquema general:

	Cabe poner
Multa de 30.000 euros o más + *Criterio:* comisión repetida de infracciones y + ocultación o + utilización de medios fraudulentos o persona interpuesta.	Pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y aplicar beneficios fiscales de carácter rogado (esto es a petición del interesado) durante 1 a 2 años. Prohibición para contratar con la Administración sancionadora durante 1 a 2 años.

ISBN: 978-84-7777-433-4

	Cabe poner
Multa de 60.000 euros o más + *Criterio:* comisión repetida de infracciones y + ocultación o + utilización de medios fraudulentos o persona interpuesta.	Pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y aplicar beneficios fiscales de carácter rogado (esto es, a petición del interesado) durante: —3 años: sanción de 60.000 euros o más. —4 años: sanción de 150.000 euros o más. —5 años: sanción de 300.000 euros o más. Prohibición para contratar con la Administración sancionadora durante: —3 años: sanción de 60.000 euros o más. —4 años: sanción de 150.000 euros o más. —5 años: sanción de 300.000 euros o más.
Profesiones oficiales: vulneración del deber de colaborar + desatender 3 requerimientos.	Suspensión del empleo o cargo durante 3 meses. Si hay reincidencia en 4 años anteriores: suspensión de empleo o cargo durante 12 meses.

6. CRITERIOS DE GRADUACIÓN DE LAS SANCIONES

La Norma Foral General Tributaria definen las infracciones y las sanciones a poner. En ocasiones las sanciones se mueven dentro de un abanico.

Ejemplo

La sanción por la comisión de la infracción consistente en dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación consistirá en multa pecuniaria proporcional del 50% al 150%.

Pues bien, en estos casos las sanciones se gradúan atendiendo a los siguientes criterios:

a) Comisión repetida de infracciones tributarias (esto es, reincidencia). Esta circunstancia se produce cuando el sujeto infractor haya sido sancionado, de forma firme, (o sea, ya no cabe poner

recurso) por una infracción de la misma naturaleza, dentro de los 4 años anteriores a la nueva infracción.

Para la aplicación de este criterio de graduación se precisa conocer lo que se entiende por infracción de la misma naturaleza. A tal efecto se entienden las previstas en un mismo artículo del capítulo que la Norma Foral General Tributaria dedica a tipificar infracciones. Ahora bien, y como excepción, a pesar de estar en artículos diferentes, se consideran, a los efectos de la aplicación de este criterio de graduación, que tienen la misma naturaleza las siguientes infracciones:

— Dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación.
— Incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta declaraciones o documentos necesarios para practicar liquidaciones.
— Obtener indebidamente devoluciones.

En consecuencia, se considerará que se produce reincidencia en los casos en que el sujeto infractor hubiera sido sancionado por la misma infracción o por cualquiera de las infracciones señaladas anteriormente que, a estos efectos, se consideran de la misma naturaleza.

b) Ocultación de datos. Se entiende que se produce esta circunstancia cuando no se presentan declaraciones o se presentan declaraciones en las que se incluyen hechos u operaciones inexistentes o con importes falsos, o en las que se omiten operaciones, ingresos, rentas, productos, bienes o cualquier dato que incida en la determinación de la deuda tributaria.

Por lo tanto se precisa o bien la omisión total de la presentación de declaraciones o bien la presentación de declaraciones con alguna de las siguientes circunstancias:

— se incluyen hechos u operaciones inexistentes,
— hechos u operaciones con importes falsos,
— omisión de operaciones, ingresos, rentas, productos, bienes o datos con relevancia en la cuantificación de la deuda tributaria.

c) Utilización de medios fraudulentos o de persona interpuesta. Esta circunstancia se produce en los siguientes casos:

— Existencia de anomalías sustanciales en la contabilidad y en los libros o registros establecidos en la normativa tributaria.

ISBN: 978-84-7777-433-4

— Empleo de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados.
— Utilización de personas o entidades interpuestas cuando el sujeto infractor, con la finalidad de ocultar su identidad, haya hecho figurar a nombre de otra persona la titularidad de los bienes o derechos, la obtención de rentas o la realización de operaciones con trascendencia tributaria, de las que se deriva una obligación tributaria cuyo incumplimiento constituye la infracción que se sanciona.

d) Especial colaboración del interesado durante las actuaciones inspectoras aportando espontáneamente datos de difícil obtención para la Administración tributaria y que impliquen un aumento de la deuda tributaria.

La aplicación de estos criterios de graduación comporta los siguientes efectos:

Comisión repetida de infracciones tributarias.	La sanción mínima se incrementará entre 10 y 30 puntos porcentuales. En el caso de que la sanción no sea proporcional, se incrementará entre un 100% y un 300%.
Ocultación de datos.	La sanción mínima se incrementará entre 15 y 50 puntos porcentuales.
Utilización de medios fraudulentos o de persona interpuesta.	La sanción mínima se incrementará entre 25 y 100 puntos porcentuales.
Especial colaboración del interesado.	El porcentaje de la sanción que corresponda aplicar a la cuantía de la deuda tributaria incrementada por la colaboración se reducirá entre 10 y 30 puntos porcentuales.

7. REDUCCIÓN DE LAS SANCIONES

Puede ocurrir que las sanciones pecuniarias puedan reducirse si se cumplen determinados requisitos. Básicamente estos requisitos suelen tener relación, por una parte, con la conformidad del obligado tributario tanto con la propuesta de regularización de su situación tributaria como contra la sanción impuesta y por otra parte con el pago.

Ejemplo

En el caso de Álava existe la siguiente reducción:

a) 30%: si se presta conformidad tanto a la regularización como a la sanción.
b) 50%: además de la conformidad anterior, se realiza el ingreso total tanto de la deuda, como de la sanción.

Normalmente, la conformidad del obligado tributario debe seguirse de la no interposición de recursos o reclamaciones tanto contra la regularización, como contra la sanción. Esto es, si se interpone recurso o reclamación se pierde la reducción de la sanción.

Ahora bien, si el recurso o reclamación interpuesto por el obligado tributario es aceptado o estimado totalmente, éste tendrá derecho a la aplicación de la reducción.

Ejemplo

A Encarni, tras la correspondiente inspección tributaria, se le practica la siguiente liquidación:

—Cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido: 3.198 euros.
—Intereses de demora: 827 euros.
—Sanción: 1.599 euros.

Este contribuyente muestra su conformidad con la regularización practicada por la Administración y con la sanción impuesta. Además va a pagar toda la deuda y la sanción dentro del plazo otorgado por la Administración.

Suponiendo que la reducción sea la indicada en el ejemplo anterior, este contribuyente deberá ingresar la cantidad siguiente:

—Cuota de Impuesto sobre el Valor Añadido: 3.198,00 euros.
—Intereses de demora: 827,00 euros.
—Sanción: 1.599 × 50%: 799,50 euros.

Total a ingresar: 4.824,50 euros.

ISBN: 978-84-7777-433-4

8. EXTINCIÓN DE LA RESPONSABILIDAD Y DE LAS SANCIONES

Por lo que se refiere a la extinción de la responsabilidad derivada de las infracciones tributarias, hay que señalar que la misma se produce por fallecimiento del sujeto infractor y por el transcurso del plazo de prescripción para imponer las sanciones correspondientes. Este plazo de prescripción empieza a computarse desde el momento en que se cometieron las infracciones. Naturalmente, como es un plazo de prescripción, el mismo puede ser objeto de interrupción, lo cuál sucede en los casos en que existe una actuación de la Administración conducente a la imposición de la sanción o a la regularización de la situación tributaria, realizada con conocimiento del interesado, y la interposición de recursos o reclamaciones, planteamiento de conflicto ante la Junta Arbitral, por remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal o por la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal.

Respecto a la extinción de las sanciones tributarias hay que señalar que ello sucede en los casos en que se produzca el pago o cumplimiento (en el caso de las sanciones no pecuniarias), prescripción del derecho a exigir su pago, compensación, condonación y fallecimiento de todos los obligados a satisfacerlas.

9. TIPOLOGÍA DE INFRACCIONES Y SANCIONES

A continuación se va a exponer, de forma esquemática, una posible regulación de infracciones y sanciones.

Infracción	Requisitos	Base de la sanción	Sanción
Dejar de ingresar la deuda que debiera resultar de una autoliquidación.	— Dejar de ingresar dentro del plazo. — Toda o parte de la deuda. — Resultante de una correcta autoliquidación. — No hay infracción si se regulariza sin requerimiento previo de la Administración o se ha presentado la autoliquidación sin ingreso y se ha iniciado el período ejecutivo.	Cantidad no ingresada en la autoliquidación. Si se obtiene devolución y había que ingresar: base de la sanción es igual: devolución obtenida + cuantía que se debió ingresar. (En este caso no cabe aplicar la sanción por obtener indebidamente devoluciones a que se hace referencia más adelante).	Multa pecuniaria del 50% al 150%. Si la infracción consiste en no ingresar las retenciones o ingresos a cuenta o tributos repercutidos: multa pecuniaria del 75% al 150%.
No presentar de forma completa y correcta las declaraciones o documentos para que la Administración liquide.	— No presentar documentos para que la Administración practique liquidación o no presentar declaración. — No hay infracción si se regulariza sin requerimiento previo de la Administración.	a) No se presenta declaración: cuantía de la liquidación. b) Presentación incompleta: diferencia entre la cuantía que resulte de la liquidación y la que hubiera procedido de los datos declarados.	Multa pecuniaria del 50% al 150%.
Obtener indebidamente devoluciones.	— Obtener (de forma efectiva) indebidamente devoluciones derivadas de la normativa del tributo.	Cantidad devuelta indebidamente.	Multa pecuniaria del 50% al 150%.
Solicitar indebidamente devoluciones o incentivos fiscales.	— Solicitar indebidamente devoluciones derivadas de la normativa del tributo. — Mediante la omisión de datos o inclusión de datos falsos. — Las devoluciones no se han obtenido de forma efectiva.	Cantidad indebidamente solicitada.	Multa pecuniaria del 15%.

ISBN: 978-84-7777-433-4

Infracción	Requisitos	Base de la sanción	Sanción
Determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos fiscales aparentes.	— Determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos aparentes a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras. — Declaraciones propias o de terceros. Ejemplo: determinación de bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades o determinación de cantidades a compensar en el futuro en el IVA.	Cantidades indebidamente determinadas o acreditadas.	— Multa pecuniaria del 10% si se trata de partidas a compensar o deducir en la base imponible. — Multa pecuniaria del 30% si se trata de partidas a deducir en la cuota o créditos tributarios aparentes.
	— Declaración incorrecta de renta neta, cuotas repercutidas, cantidades a deducir o incentivos fiscales sin falta de ingreso u obtención indebida de devoluciones por haberse compensado en un procedimiento de gestión o de inspección cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación. Ejemplo: se omiten rendimientos en el IRPF y ante un procedimiento de gestión o inspección que los determina, se procede a aplicar una base imponible negativa del ejercicio anterior, sin originarse deuda.	Incremento de la renta neta, cuotas repercutidas o minoración de cuotas a deducir o de los incentivos fiscales.	

ISBN: 978-84-7777-433-4

Instituto Vasco de Administración Pública

ISBN: 978-84-7777-433-4

Infracción	Requisitos	Base de la sanción	Sanción
Imputar incorrectamente o no imputar bases imponibles, rentas o resultados por las entidades sometidas a imputación de rentas.	— Imputar incorrectamente o no imputar bases imponibles o resultados por las entidades sometidas a imputación de rentas. — No procede si se ha sancionado a la entidad por: • Dejar de ingresar deuda. • No presentación de declaraciones para liquidación de la Administración. • Obtener indebidamente devoluciones.	— Cantidades no imputadas. — Si la imputación es incorrecta, esto es, el importe total imputado a los socios es correcto, pero se ha «repartido» mal entre ellos la cantidad a imputar: conceptos positivos (sin compensación con las diferencias negativas) entre las cantidades que debieron imputarse y las que se imputaron.	— Multa pecuniaria del 40%.
Imputar incorrectamente deducciones, bonificaciones y pagos a cuenta a los socios por entidades en imputación de rentas.	— Imputar incorrectamente deducciones, bonificaciones y pagos a cuenta a los socios por entidades en imputación de rentas. — No procede si se ha sancionado a la entidad por: • Dejar de ingresar deuda. • No presentación de declaraciones para liquidación de la Administración. • Obtener indebidamente devoluciones.	Conceptos positivos (sin compensación con las diferencias negativas) entre las cantidades que debieron imputarse y las que se imputaron.	— Multa pecuniaria del 75%.

Infracción	Requisitos	Base de la sanción	Sanción
No presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones, sin que se produzca perjuicio económico.	— No presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones. — Sin perjuicio económico o imposibilidad de producirse. (Ejemplo: autoliquidación del IRPF negativa).		— General : 200 euros. — Declaraciones censales: 400 euros. — Designación de representante: 400 euros. — Suministro general de información: 20 euros por dato o datos de una misma persona. Mínimo: 300 euros. Máximo 20.000 euros. Sanciones y límites a la mitad si se presentan sin requerimiento previo de la Administración.
	— Autoliquidaciones o declaraciones incompletas, inexactas o con datos falsos + declaración sustitutiva sin requerimiento previo, no hay infracción por: • Solicitar indebidamente devoluciones o incentivos fiscales. • Por presentar incorrectamente declaraciones sin perjuicio económico.		Se aplica lo anterior sobre lo declarado fuera de plazo.
No comunicar el domicilio fiscal o su cambio por las personas físicas sin actividad económica.			— Multa de 100 euros.

Instituto Vasco de Administración Pública

ISBN: 978-84-7777-433-4

ISBN: 978-84-7777-433-4

Infracción	Requisitos	Base de la sanción	Sanción
Presentación incorrecta de autoliquidaciones o declaraciones sin producirse perjuicio económico o contestaciones a requerimientos individualizados de información.	— Presentación incorrecta de autoliquidaciones o declaraciones sin producirse perjuicio económico o contestaciones a requerimientos individualizados de información.		— General: presentación de declaraciones o autoliquidaciones incompletas, inexactas o con datos falsos: 150 euros. — Declaraciones censales incompletas, inexactas o con datos falsos: 250 euros. — Requerimientos individualizados o de declaraciones exigidas en cumplimiento de la obligación de suministro de información que no tengan por objeto datos expresados en magnitudes monetarias y contestados de forma incompleta, inexacta o con datos falsos: 200 euros por cada dato o conjunto de datos referido a una persona o entidad. — Lo mismo de antes pero los datos están expresados en magnitudes monetarias: multa de hasta el 2% del importe de las operaciones no declaradas o declaradas incorrectamente. Mínimo 500 euros.

Infracción	Requisitos	Base de la sanción	Sanción
Incumplimiento de la obligación de presentar autoliquidaciones o declaraciones en el modelo aprobado al efecto o por medios distintos de los electrónicos, informáticos o telemáticos.	Presentar autoliquidaciones o declaraciones en modelo distinto del aprobado y publicado por la Administración.		Multa pecuniaria de 100 euros.
	Incumplimiento de la obligación de presentar autoliquidaciones o declaraciones por medios distintos a los electrónicos, informáticos o telemáticos cuando haya obligación de presentarlas por estos medios		Multa pecuniaria de 300 euros.

ISBN: 978-84-7777-433-4

ISBN: 978-84-7777-433-4

Infracción	Requisitos	Base de la sanción	Sanción
Incumplir obligaciones contables y registrales.	— Incumplir obligaciones contables y registrales		General: multa pecuniaria de 150 euros.
	— Inexactitud u omisión de operaciones en la contabilidad o en libros o registros obligatorios, utilización de cuentas con significado distinto del que les corresponda y que dificulte la comprobación de la situación tributaria del obligado.		Multa pecuniaria del 1% de cargos, abonos, o anotaciones omitidos, inexactos o falseados. Mínimo: 150 euros. Máximo: 6.000 euros.
	— Incumplimiento de la obligación de llevar o conservar la contabilidad, libros, registros obligatorios, programas y archivos informáticos que les sirvan de soporte y sistemas de codificación.		Multa pecuniaria del 1% de la cifra de negocios del infractor en el ejercicio a que se refiere la infracción. Mínimo: 600 euros.
	— Llevanza de contabilidades distintas referidas a una misma actividad y ejercicio económico que dificulten el conocimiento de la situación del obligado tributario.		Multa pecuniaria de 600 euros por cada ejercicio económico al que alcance dicha llevanza.
	— Retraso en más de 4 meses en la llevanza de la contabilidad, libros o registros obligatorios.		Multa pecuniaria de 300 euros.
	— Utilización de libros y registros no diligenciados o habilitados o haberlo sido fuera de plazo si este requisito es obligatorio.		Multa pecuniaria de 300 euros.

Infracción	Requisitos	Base de la sanción	Sanción
Incumplir obligaciones de facturación o documentación.	— Incumplir requisitos exigidos por la normativa reguladora de la obligación de facturación, tales como: expedición, remisión, rectificación y conservación de facturas y documentos sustitutivos.		Multa pecuniaria del 1% del importe del conjunto de las operaciones que hayan originado la infracción.
	— Falta de expedición o conservación de facturas, justificantes o documentos sustitutivos.		Multa pecuniaria del 2%. del importe del conjunto de las operaciones que hayan originado la infracción. Caso de que no sea posible conocer este dato, 600 euros por cada operación sobre la que no se haya emitido o conservado factura.
	— Expedición de facturas o documentos sustitutivos con datos falsos o falseados.		Multa pecuniaria del 75% del importe del conjunto de las operaciones que hayan originado la infracción.
	— Incumplimiento de las obligaciones relativas a la correcta expedición o utilización de los documentos de circulación exigidos por los Impuestos Especiales.		Multa pecuniaria de 300 euros por cada documento incorrectamente expedido.

Instituto Vasco de Administración Pública

ISBN: 978-84-7777-433-4

ISBN: 978-84-7777-433-4

Infracción	Requisitos	Base de la sanción	Sanción
Incumplir las obligaciones relativas a la solicitud y utilización del Número de Identificación Fiscal, referencia catastral de los bienes inmuebles o de otros números o códigos.	— Incumplir las obligaciones relativas a la utilización del Número de Identificación Fiscal, referencia catastral de los bienes inmuebles o de otros números o códigos.		Multa pecuniaria de 300 euros.
	— Incumplimiento de los deberes que incumben a las entidades de crédito en relación con la utilización del Número de Identificación Fiscal en cuentas u operaciones.	Cantidades indebidamente abonadas o cargadas o importe de la operación o depósito que debería haberse cancelado.	Multa pecuniaria del 5%. Mínimo: 2.000 euros.
	— Incumplimiento referido al libramiento o abono de cheques al portador.	Valor fiscal del efecto.	Multa pecuniaria del 5%. Mínimo: 2.000 euros.

Infracción	Requisitos	Base de la sanción	Sanción
Resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tribtaria.	— Resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria. Esto es: — No facilitar el examen de documentos, informes, antecedentes, libros, registros, ficheros, facturas, justificantes, asientos de contabilidad, programas y archivos informáticos. — No atender requerimientos. — Incomparecencia en lugar y tiempo señalado. — Impedir o negar indebidamente la entrada o permanencia en fincas o locales a los funcionarios de la Administración tributaria o el reconocimiento de locales, máquinas, y explotaciones relacionadas con las obligaciones tributarias. — Coacciones a funcionarios de la Administración tributaria. — Incumplimiento o cumplimiento inexacto de diligencias de embargo efectuadas por los órganos de recaudación.		Multa pecuniaria de 300 euros.

ISBN: 978-84-7777-433-4

ISBN: 978-84-7777-433-4

Infracción	Requisitos	Base de la sanción	Sanción
Resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tribtaria (continuación)	Desatender requerimientos o diligencias de embargo en el plazo concedido.		Multa pecuniaria de 300 euros si se incumple por primera vez. Multa pecuniaria de 600 euros si se incumple por segunda vez. Multa pecuniaria de 1.200 euros si se incumple por tercera vez.
	Resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación de la Administración tributaria en relación con el ejercicio de actividades económicas.		Multa pecuniaria de 600 euros si no comparece o no se facilita la actuación administrativa o la información exigida en el plazo concedido en el primer requerimiento. Multa pecuniaria de 3.000 euros si no se hace en el segundo requerimiento. Multa pecuniaria de hasta el 2% de la cifra de negocios del ejercicio anterior. Mínimo: 10.000 euros. Máximo: 400.000 euros si no se hace en el tercer requerimiento.
Incumplir el deber de sigilo exigido a los retenedores y a los obligados a realizar ingresos a cuenta.	Incumplir el deber de sigilo exigido a los retenedores y a los obligados a realizar ingresos a cuenta.	Dato o conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad que hubiera sido comunicado indebidamente.	Multa pecuniaria de 600 euros.

Infracción	Requisitos	Base de la sanción	Sanción
Incumplir la obligación de comunicar correctamente datos al pagador de rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta.	Incumplir la obligación de comunicar correctamente datos al pagador de rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta.	Diferencia entre la retención o ingreso a cuenta procedente y la efectivamente practicada durante el período de aplicación de datos falsos, incompletos o inexactos.	Multa pecuniaria del 35% si el infractor tiene obligación de presentar autoliquidación que incluya las rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta. Multa pecuniaria del 150% si el obligado tributario no tiene la obligación de presentar autoliquidación que incluya las rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta.
Incumplir la obligación de entregar el certificado de retenciones o ingresos a cuenta e incumplir otras obligaciones establecidas en la normativa de cada tributo.	Incumplimiento de la obligación de entregar el certificado de retenciones o ingresos a cuenta practicados a los obligados tributarios perceptores de las rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta.		Multa pecuniaria de 150 euros.
	Incumplimiento de las obligaciones o deberes tributarios que constituyen cualquier otra infracción y no operen como criterio de graduación de la sanción a imponer por la comisión de otra infracción tributaria.		Multa pecuniaria de 150 euros.

Instituto Vasco de Administración Pública

ISBN: 978-84-7777-433-4

10. RECURSOS CONTRA LAS SANCIONES

El procedimiento sancionador termina, por regla general, mediante una resolución. Pues bien, esta resolución puede ser objeto del correspondiente recurso o reclamación. Esto es, en el ámbito de las actuaciones de la Diputación Foral, el interesado podrá interponer, con carácter potestativo, recurso de reposición o bien directamente reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo.

Naturalmente puede ocurrir que el interesado no sólo recurra contra la sanción, sino que también lo haga contra la deuda tributaria. En este caso se acumularán ambos recursos o reclamaciones.

¿Qué efectos se producen en el caso de que se interponga recurso o reclamación contra el acto administrativo que impone una sanción? Se producen los efectos siguientes:

a) La interposición del recurso o reclamación económico-administrativa suspende automáticamente, sin necesidad de aportar garantías, la ejecución de las sanciones. Esta suspensión automática se mantiene en tanto que las sanciones no sean firmes en la vía administrativa. Por lo tanto esta suspensión automática dura sólo en la vía administrativa de recurso y no se extiende a la vía judicial.
b) Tal como se ha indicado anteriormente, las sanciones pecuniarias se reducen en un determinado porcentaje en los casos en que el obligado tributario presta su conformidad tanto a la regularización de su situación tributaria, como a la sanción impuesta. Ahora bien, si el interesado interpone recurso o reclamación, bien sea contra la regularización propuesta y contra la sanción, o solamente contra una de las dos, la reducción se pierde. En consecuencia, la interposición de un recurso o reclamación contra la sanción impuesta, origina la pérdida de la reducción por conformidad del obligado tributario.

   Ahora bien, si el recurso o reclamación interpuesta es estimado en su totalidad, entonces procede la aplicación de la reducción. Ahora bien, ha de tenerse presente que la recuperación de la reducción por conformidad, una vez interpuesto un recurso o una reclamación, precisa la estimación íntegra de las pretensiones del obligado tributario.
c) La interposición de un recurso o reclamación contra la sanción hace que no se exijan intereses de demora por el tiempo que

ISBN: 978-84-7777-433-4

transcurra hasta la finalización del plazo de pago en período voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa. Se exigen intereses de demora a partir del día siguiente a la finalización de dicho plazo.

VIII

Esquema general de los impuestos

1. INTRODUCCIÓN

El presente capítulo y los siguientes pretenden dar a conocer el contenido básico del sistema tributario de los Territorios Históricos de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa a través de sus impuestos. Para ello se va a seguir el siguiente esquema:

a) Enumeración de los impuestos. Esta materia se desarrolla en el presente capítulo.
b) Contenido básico de los impuestos distinguiendo los directos, los indirectos y los locales.
c) Ejemplos prácticos.

2. ENUMERACIÓN DE LOS IMPUESTOS

Los impuestos se pueden clasificar atendiendo a diferentes criterios. La clasificación general más conocida es la que los agrupa en función de que se trate de impuestos directos, impuestos indirectos e impuestos locales.

ISBN: 978-84-7777-433-4

Tal como se ha indicado anteriormente los impuestos directos gravan la renta o ingresos cuando se perciben, esto es, recaen directamente sobre la renta cuando ésta se recibe. Por el contrario, los impuestos indirectos son los que someten a gravamen el gasto del obligado tributario. Los impuestos locales son los tributos de que disponen los Ayuntamientos para atender a sus gastos generales.

A continuación se reproducen y completan unos ejemplos apuntados anteriormente.

Ejemplos

a) El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas somete a gravamen la obtención de renta (rendimientos procedentes del trabajo personal, intereses de libretas de ahorro, arrendamiento de pisos o locales, etc.) por el contribuyente y por eso es un impuesto directo.

b) El Impuesto sobre el Valor Añadido somete a gravamen la adquisición de bienes o prestaciones de servicios y por eso se le califica de impuesto indirecto.

c) El Impuesto sobre Bienes Inmuebles grava el valor de los bienes inmuebles de naturaleza rústica, urbana y de características especiales y es un impuesto local cuya recaudación corresponde a los Ayuntamientos.

En base a estos criterios los diferentes impuestos que configuran el sistema tributario de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa se pueden clasificar de la siguiente forma:

a) Impuestos directos:

- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- Impuesto sobre el Patrimonio.
- Impuesto sobre Sociedades.
- Impuesto sobre la Renta de no Residentes.
- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
- Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito.
- Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica.
- Impuesto sobre la Producción de Combustible Nuclear Gastado y Residuos Radiactivos resultantes de la Generación de Energía Nucleoeléctrica.
- Impuesto sobre el Almacenamiento de Combustible Nuclear Gastado y Residuos Radiactivos en Instalaciones Centralizadas.

b) Impuestos indirectos:

— Impuesto sobre el Valor Añadido.
— Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
— Impuestos Especiales.
— Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efectos Invernadero.
— Impuesto sobre las Primas de Seguros.
— Tributos sobre el Juego.

c) Impuestos locales:

— Impuesto sobre Bienes Inmuebles.
— Impuesto sobre Actividades Económicas.
— Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.
— Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.
— Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

3. IMPUESTOS DIRECTOS

A continuación se señala el objeto de los impuestos directos.

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.	Somete a gravamen la obtención de renta por la persona física.
Impuesto sobre Sociedades.	Somete a gravamen las rentas de las sociedades y entidades jurídicas.
Impuesto sobre el Patrimonio.	Somete a gravamen el patrimonio neto de las personas físicas a 31 de diciembre de cada año.
Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.	Somete a gravamen los incrementos patrimoniales a título gratuito. En concreto: a) La adquisición de bienes y derechos por herencia o cualquier título sucesorio, esto es, la adquisición «mortis causa». b) La adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier negocio jurídico a título gratuito e «inter vivos». c) La percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguro sobre la vida, cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario.

ISBN: 978-84-7777-433-4

Impuesto sobre la Renta de no Residentes.	Grava la renta obtenida en el respectivo Territorio Histórico por las personas físicas y entidades no residentes en territorio español, esto es, por los conocidos como «no residentes».
Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito.	Somete a gravamen los depósitos (mantenimiento de fondos de terceros en los que existe obligación de restitución) constituidos en entidades de crédito.
Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica.	Somete a gravamen la realización de actividades de producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica a través de determinadas instalaciones.
Impuesto sobre la Producción de Combustible Nuclear Gastado y Residuos Radiactivos resultantes de la Generación de Energía Nucleoeléctrica.	Somete a gravamen la producción de combustible nuclear gastado resultante de cada reactor nuclear (esto es, el combustible nuclear irradiado cuando es extraído definitivamente del reactor) y la producción de residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoeléctrica.
Impuesto sobre el Almacenamiento de Combustible Nuclear Gastado y Residuos Radiactivos en Instalaciones Centralizadas.	Somete a gravamen la actividad consistente en la inmovilización, temporal o permanente, del combustible nuclear gastado y residuos radiactivos, siendo indiferente la forma en que se realice.

4. IMPUESTOS INDIRECTOS

A continuación se señala el objeto de cada uno de los impuestos indirectos.

Impuesto sobre el Valor Añadido.	Somete a gravamen las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional.
Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.	Somete a gravamen: a) Las transmisiones patrimoniales onerosas. b) Las operaciones societarias. c) Los actos jurídicos documentados.

Impuestos Especiales.	Son Impuestos Especiales: 1. Impuestos Especiales de fabricación: a) Los siguientes impuestos sobre el Alcohol y las Bebidas Alcohólicas: — Impuesto sobre la Cerveza. — Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas. — Impuesto sobre Productos Intermedios. — Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas. b) Impuesto sobre Hidrocarburos. c) Impuesto sobre las Labores del Tabaco. d) Impuesto sobre la Electricidad. 2. Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. 3. Impuesto Especial sobre el Carbón.
Impuesto sobre las Primas de Seguros.	Somete a gravamen las operaciones de seguro y capitalización, basadas en técnica actuarial, concertadas por entidades aseguradoras.
Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero.	Grava el consumo de productos considerados como «gases fluorados de efecto invernadero» atendiendo al potencial de calentamiento atmosférico.
Tributo sobre el Juego.	Grava determinadas actividades de juego. Por ejemplo, están sometidas a gravamen las apuestas, rifas, combinaciones aleatorias, etc.

5. IMPUESTOS LOCALES

En el cuadro siguiente se especifica el objeto de los impuestos locales.

Impuesto sobre Bienes Inmuebles.	Grava el valor de los bienes inmuebles de naturaleza rústica, urbana y de características especiales.
Impuesto sobre Actividades Económicas.	Somete a gravamen el ejercicio de actividades empresariales, profesionales o artísticas.

ISBN: 978-84-7777-433-4

Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.	Grava la titularidad de los vehículos de tracción mecánica, aptos para circular por las vías públicas, cualesquiera que sea su clase y categoría.
Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.	Grava la realización de construcciones, instalaciones u obras para la que se precise licencia de obras o urbanística.
Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.	Grava el incremento de valor que experimentan los terrenos urbanos manifestado como consecuencia de la transmisión de su propiedad o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los mismos.

En los capítulos siguientes se va a comentar brevemente el objeto y características fundamentales de cada uno de estos tributos. A este respecto se recuerda, de forma especial, la nota del autor que consta al comienzo de la presente publicación.

6. EJEMPLO

Una persona trabaja en una empresa que le abona al año, por los servicios prestados, la cantidad de 30.528 euros. Esta persona adquirió a una amigo una vivienda por la que abonó la cantidad de 158.410 euros. Para pagar esta vivienda recibió de sus padres una donación de 100.000 euros. Adquirida la vivienda realizó unas obras y encargó a una tienda especializada el montaje de una cocina nueva. Por las tardes se dedica a labores de fontanería obteniendo al año unos ingresos de 4.718 euros. Tiene un vehículo a su nombre.

Solución

Supuesto de hecho	Impuesto que lo grava
Rendimientos obtenidos por el trabajo en una empresa.	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
Adquisición de vivienda de segunda mano.	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Supuesto de hecho	Impuesto que lo grava
Donación recibida de los padres para comprar la vivienda.	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
Obras de arreglo de la casa.	Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.
Compra de muebles de cocina.	Impuesto sobre el Valor Añadido.
Ingresos por actividad de fontanero.	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
Desarrollo de actividad de fontanero.	Impuesto sobre Actividades Económicas.
Tenencia de vehículo.	Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.
Tenencia de vivienda.	Impuesto sobre Bienes Inmuebles.
Propiedad de la vivienda.	Impuesto sobre el Patrimonio.
Propiedad del coche.	Impuesto sobre el Patrimonio.

7. ESQUEMA DE LOS IMPUESTOS Y DE LA COMPETENCIA DE LAS INSTITUCIONES FORALES

Tributo	Competencia normativa de las instituciones forales	¿Qué grava?
Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.	Amplia competencia, salvo en materia de tipos de retención e ingresos a cuenta por rendimientos de actividades económicas, capital mobiliario y determinados premios.	Somete a gravamen la obtención de renta por las personas físicas.
Impuesto sobre el Patrimonio.	Amplia competencia.	Somete a gravamen el patrimonio neto de las personas físicas a 31 de diciembre de cada año.
Impuesto sobre Sociedades. (Ver las referencias que se establecen a continuación sobre las Agrupaciones de Interés Económico y Uniones Temporales de Empresas, los grupos de sociedades, y fusiones y escisiones de empresas en los casos en que los beneficios tributarios han de ser reconocidos por las dos Administraciones).	Amplia competencia.	Somete a gravamen las rentas de las sociedades y entidades jurídicas.
Agrupaciones de Interés Económico y Uniones Temporales de Empresas.	Amplia competencia cuando la totalidad de las entidades que las integran estén sujetas a la normativa foral.	

Instituto Vasco de Administración Pública

ISBN: 978-84-7777-433-4

ISBN: 978-84-7777-433-4

Tributo	Competencia normativa de las instituciones forales	¿Qué grava?
Grupos de Sociedades.	Determinadas materias (definición de grupo fiscal, sociedad dominante, sociedades dependientes, grado de dominio y operaciones internas del grupo) deben terner igual normativa que la de régimen común.	
Fusiones y escisiones de empresas: beneficios tributarios que han de ser reconocidos por ambas Administraciones.	Se debe aplicar idéntica normativa a la vigente en territorio común.	
Impuesto sobre la Renta de los no Residentes.	—Amplia competencia respecto a los establecimientos permanentes domiciliados en el País Vasco de personas o entidades residentes en el extranjero. — Ninguna competencia en los demás casos.	Grava la renta obtenida en el respectivo Territorio Histórico por las personas físicas y entidades no residentes en territorio español, esto es, por los conocidos como «no residentes».
Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito.	Escasa competencia en temas sustantivos ya que únicamente se pueden fijar los tipos tributarios dentro de los límites establecidos en territorio común. También existe una cierta competencia en temas relacionados con la gestión del impuesto, si bien esta competencia es limitada.	Somete a gravamen los depósitos (mantenimiento de fondos de terceros en los que existe obligación de restitución) constituidos en entidades de crédito.

Tributo	Competencia normativa de las instituciones forales	¿Qué grava?
Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica.	Únicamente se dispone de competencia en temas relacionados con la gestión del tributo e incluso en estas materias la competencia está limitada.	Somete a gravamen la realización de actividades de producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica a través de determinadas instalaciones.
Impuesto sobre la Producción de Combustible Nuclear Gastado y Residuos Radiactivos resultantes de la Generación de Energía Nucleoeléctrica.	Únicamente se dispone de competencia en temas relacionados con la gestión del tributo e incluso en estas materias la competencia está limitada.	Somete a gravamen la producción de combustible nuclear gastado resultante de cada reactor nuclear (esto es, el combustible nuclear irradiado cuando es extraído definitivamente del reactor) y la producción de residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoeléctrica.
Impuesto sobre el Almacenamiento de Combustible Nuclear Gastado y Residuos Radiactivos en Instalaciones Centralizadas.	Únicamente se dispone de competencia en temas relacionados con la gestión del tributo e incluso en estas materias la competencia está limitada.	Somete a gravamen la actividad consistente en la inmovilización, temporal o permanente, del combustible nuclear gastado y residuos radiactivos, siendo indiferente la forma en que se realice.

Instituto Vasco de Administración Pública

ISBN: 978-84-7777-433-4

ISBN: 978-84-7777-433-4

Tributo	Competencia normativa de las instituciones forales	¿Qué grava?
Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.	Amplia competencia normativa, si bien en determinados casos las Diputaciones Forales, en la gestión del impuesto, deben aplicar la normativa común.	Somete a gravamen los incrementos patrimoniales a título gratuito. En concreto: a) La adquisición de bienes y derechos por herencia o cualquier título sucesorio, esto es, la adquisición »mortis causa». b) La adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier negocio jurídico a título gratuito e «inter vivos». c) La percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguro sobre la vida, cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario.
Otros impuestos indirectos no citados expresamente en el Concierto Económico.	Existe una regla general que establece la nula competencia en los elementos fundamentales de los tributos indirectos no citados expresamente en el Concierto Económico.	

Tributo	Competencia normativa de las instituciones forales	¿Qué grava?
Impuesto sobre el Valor Añadido.	Sólo se dispone de competencia en temas relacionados con la gestión del tributo e incluso en estas materias, de carácter menor, la competencia está limitada.	Somete a gravamen las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional.
Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.	Amplia competencia, salvo en operaciones societarias, letras de cambio y documentos que suplan a las mismas o realicen función de giro.	Somete a gravamen: a) Las transmisiones patrimoniales onerosas. b) Las operaciones societarias. c) Los actos jurídicos documentados.

Instituto Vasco de Administración Pública

ISBN: 978-84-7777-433-4

ISBN: 978-84-7777-433-4

Tributo	Competencia normativa de las instituciones forales	¿Qué grava?
Impuestos Especiales.	Sólo se dispone de competencia para establecer los tipos de gravamen dentro de los límites establecidos en territorio común, así como en temas relacionados con la gestión del tributo e incluso en estas materias la competencia está limitada. En el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte se pueden incrementar los tipos de gravamen hasta un máximo del 15% de los tipos establecidos por el Estado.	Son Impuestos Especiales: 1. Impuestos Especiales de fabricación: a) Los siguientes impuestos sobre el Alcohol y las Bebidas Alcohólicas: —Impuesto sobre la Cerveza. —Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas. —Impuesto sobre Productos Intermedios. —Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas. b) Impuesto sobre Hidrocarburos. c) Impuesto sobre las Labores del Tabaco. d) Impuesto sobre la Electricidad. 2. Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. 3. Impuesto Especial sobre el Carbón.

Tributo	Competencia normativa de las instituciones forales	¿Qué grava?
Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero.	Únicamente se dispone de competencia en temas relacionados con la gestión del tributo (competencia limitada, como en los casos anteriores).	Grava el consumo de productos considerados como «gases fluorados de efecto invernadero» atendiendo al potencial de calentamiento atmosférico.
Impuesto sobre las Primas de Seguros.	Sólo se dispone de competencia en temas relacionados con la gestión del tributo e incluso en estas materias la competencia está limitada.	Somete a gravamen las operaciones de seguro y capitalización, basadas en técnica actuarial, concertadas por entidades aseguradoras.
Tributo sobre el Juego.	Hay que diferenciar: a) Impuesto sobre Actividades de Juego: escasa competencia, salvo en determinados supuestos para elevar los tipos impositivos hasta un 20%. También existe competencia para temas relacionados con la gestión del tributo (aunque, como en los casos anteriores, también con limitaciones). b) Resto de tributos sobre el juego: amplia competencia, salvo en lo relativo al hecho imponible y al sujeto pasivo.	Grava determinadas actividades de juego. Por ejemplo, están sometidas a gravamen las apuestas, rifas, combinaciones aleatorias, etc.

ISBN: 978-84-7777-433-4

Instituto Vasco de Administración Pública

ISBN: 978-84-7777-433-4

Tributo	Competencia normativa de las instituciones forales	¿Qué grava?
Impuesto sobre Bienes Inmuebles.	Amplia competencia.	Grava el valor de los bienes inmuebles de naturaleza rústica, urbana y de características especiales.
Impuesto sobre Actividades Económicas.	Amplia competencia.	Somete a gravamen el ejercicio de actividades empresariales, profesionales o artísticas.
Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.	Amplia competencia.	Grava la titularidad de los vehículos de tracción mecánica, aptos para circular por las vías públicas, cualesquiera que sea su clase y categoría.
Otros tributos locales: —Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras. —Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.	Amplia competencia con atención a principios específicos.	—Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras: grava la realización de construcciones, instalaciones u obras para la que se precise licencia de obras o urbanística. —Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana: grava el incremento de valor que experimentan los terrenos urbanos manifestado como consecuencia de la transmisión de su propiedad o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo de dominio, sobre los mismos.

ISBN: 978-84-7777-433-4

8. RECAUDACIÓN DE LAS DIPUTACIONES FORALES

A continuación se exponen, de forma simplificada, algunos datos sobre la recaudación de las Diputaciones Forales en el año 2013. Las cantidades que se señalan a continuación están expresadas en miles de euros.

Tributo	Importe	Peso sobre la recaudación total (Porcentaje)
Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.	4.264.991	36,68
Impuesto sobre Sociedades.	1.216.937	10,46
Impuesto sobre la Renta de no Residentes.	43.135	0,37
Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.	105.417	0,90
Impuesto sobre el Patrimonio.	138.076	1,18
Impuesto sobre la Producción de Energía Eléctrica.	24.508	0,21
Total impuestos directos.	5.793.064	49,80
Impuesto sobre el Valor Añadido.	4.278.687	36,80
Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.	110.355	0,96
Impuestos Especiales.	1.373.120	11,82
Impuesto sobre las Primas de Seguros.	71.019	0,62
Total impuestos indirectos.	5.833.181	50,20
Total impuestos directos + indirectos.	11.626.245	100,00

De lo anterior se desprende:

1	Mayor recaudación por impuestos:	1. Impuesto sobre el Valor Añadido: 36,80%. 2. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: 36,68%.
2	Recaudación por impuestos directos e indirectos:	1. Impuestos indirectos: 50,20%. 2. Impuestos directos: 49,80%.
3	Impuestos que aportan menos del 2% sobre la recaudación total:	1. Impuesto sobre la Producción de Energía Eléctrica: 0,21%. 2. Impuesto sobre la Renta de No Residentes: 0,37%. 3. Impuesto sobre las Primas de Seguros: 0,62%. 4. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: 0.90%. 5. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados: 0,96%. 6. Impuesto sobre el Patrimonio: 1,18%.

IX

Impuestos directos

1. INTRODUCCIÓN

En este capítulo se hace un breve recorrido por cada uno de los impuestos directos, tratando de dar una visión general de los mismos. El objetivo es presentar cada tributo de forma muy sencilla y escueta, omitiendo detalles técnicos. No se trata, por tanto, de una explicación exacta, ni mucho menos completa.

Naturalmente el contenido de esta explicación se realiza en base a la legislación vigente en estos momentos; legislación que sufre continuas modificaciones y que, por tanto, en cada momento ofrece una versión diferente de los tributos.

2. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

¿Qué grava este impuesto?

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas somete a gravamen la obtención de renta por una persona física. A estos efectos hay que tener en cuenta que es irrelevante dónde se obtenga la misma, esto es, da igual que la renta se obtenga en el lugar de residencia (por ejemplo,

ISBN: 978-84-7777-433-4

en Álava, Bizkaia o Gipuzkoa), se obtenga en el resto del Estado español o se obtenga en el extranjero. También es irrelevante dónde de encuentre la residencia del pagador de la renta.

Esto es, la obligación tributaria principal (pago del Impuesto) en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas nace por la obtención de renta por parte del contribuyente-persona física, se obtenga ésta donde se obtenga y resida donde resida el pagador. Esto es, el contribuyente debe declarar la renta universal que obtenga.

Por lo tanto, la clave que determina la sujeción al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es la obtención de renta. ¿Y qué es «renta»? A estos efectos se considera que es «renta» del contribuyente, básicamente, los siguientes conceptos:

a) Los rendimientos del trabajo. Tienen esta calificación los rendimientos procedentes del trabajo por cuenta ajena desarrollado por su perceptor, así como los rendimientos asimilados a los mismos. Por ejemplo: sueldos y salarios, pensiones, rendimientos de planes de pensiones y entidades de previsión social voluntaria, etc.
b) Los rendimientos de las actividades económicas. A diferencia de los rendimientos de trabajo, estos rendimientos de actividades económicas son los que proceden de la ordenación por cuenta propia de los medios de producción. Son los rendimientos que obtienen los trabajadores autónomos.
c) Los rendimientos del capital mobiliario. Son los rendimientos que se obtienen por la participación en sociedades (dividendos) o por la cesión de capitales propios (por ejemplo, intereses de libretas de ahorro) o por operaciones de capitalización.
d) Los rendimientos de capital inmobiliario. Son los rendimientos procedentes del arrendamiento de viviendas, lonjas, garajes y otros inmuebles.
e) Las ganancias y pérdidas patrimoniales. Son las que se producen como consecuencia de la transmisión (venta) de bienes (inmuebles, acciones, etc.) o entradas de bienes en el patrimonio del contribuyente (premios). Así, al vender un elemento se puede ganar (y se genera una ganancia patrimonial) o se puede perder (y se produce una perdida patrimonial).

Por lo tanto la obtención de rendimientos procedentes de alguno o de varios de estos conceptos supone la sujeción de su perceptor al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Ejemplo

Se trata de calificar los siguientes rendimientos obtenidos por un contribuyente:

Pensión de jubilación.	Rendimiento de trabajo.
Premio obtenido por un sorteo de radio.	Ganancia patrimonial.
Dividendos de un banco.	Rendimientos de capital mobiliario.
Alquiler de un garaje.	Rendimientos de capital inmobiliario.
Sueldo por trabajar en una fábrica.	Rendimientos de trabajo.
Venta de unas acciones.	Ganancias o pérdida patrimonial.
Alquiler de una lonja.	Rendimiento de capital inmobiliario.
Ganancias obtenidas en la explotación de una panadería.	Rendimiento de actividad económica.
Intereses de una libreta a plazo.	Rendimientos de capital mobiliario.
Venta de una vivienda.	Ganancia o pérdida patrimonial.
Paga extraordinaria recibida por un trabajador.	Rendimiento de trabajo.

Exenciones

Pero no todas las rentas que percibe el contribuyente deben ser declaradas por éste. Existen rentas que tienen la consideración de exentas y, en consecuencia, quedan fuera del gravamen de este tributo personal.

A continuación se van a citar algunas de las rentas que se encuentran exentas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La enunciación de estas exenciones se hace a título de ejemplo y desprovista de matices, requisitos y condiciones que la legislación exige para que efectivamente la renta se encuentre exenta de gravamen. Así, se puede afirmar que se encuentran exentas, entre otras, las siguientes rentas:

a) Las prestaciones reconocidas al contribuyente por la Seguridad Social como consecuencia de lesiones permanentes no invali-

ISBN: 978-84-7777-433-4

dantes, incapacidad permanente parcial, total, absoluta o gran invalidez, siempre que se reúnan determinados requisitos.

b) Las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, hasta ciertos límites y cumpliendo determinados requisitos.
c) Las indemnizaciones como consecuencia de responsabilidad civil por daños físicos, psíquicos o morales a personas, hasta ciertos límites.
d) Los premios relevantes relacionados con la defensa y promoción de los derechos humanos, literarios, artísticos o científicos, siempre que reúnan determinados requisitos.
e) Las becas públicas para cursar estudios, tanto en España como en el extranjero, en todos los niveles y grados del sistema educativo, hasta el tercer ciclo universitario.
f) Las cantidades percibidas de instituciones públicas con motivo del acogimiento de personas.
g) Las gratificaciones extraordinarias y las prestaciones de carácter público por la participación en misiones internacionales de paz o en misiones humanitarias internacionales.
h) Las cantidades percibidas por los candidatos a jurado y por los jurados titulares y suplentes como consecuencia del cumplimiento de sus funciones.
i) Las prestaciones percibidas por entierro o sepelio, con el límite del importe total de los gastos incurridos.
j) Las prestaciones económicas públicas vinculadas al servicio, para cuidados en el entorno familiar y de asistencia personalizada que se deriven de la ley de promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia.

Contribuyente

Por regla general el contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es la persona física que tiene su residencia habitual en Álava, Bizkaia o Gipuzkoa.

Base imponible

Una vez comprobada la obtención de renta y que ésta no se encuentra exenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, procede calificar la misma como rendimiento de trabajo, de actividad económica, de capital mobiliario, de capital inmobiliario o de ganancia y pérdida patrimonial. Y se debe realizar esta calificación por los siguientes motivos:

a) Las reglas para determinar la cuantía del rendimiento que va a formar parte de la base imponible es diferente en función del tipo de rendimiento de que se trate.
   En efecto, las reglas para determinar el rendimiento neto de trabajo que se incorpora a la base imponible son diferentes a las reglas para determinar dicho rendimiento si proceden del ejercicio de actividades económicas.
b) No todos los rendimientos tributan de igual forma. Así, en estos momentos, los rendimientos procedentes del ahorro tributan a unos tipos diferentes de otros rendimientos que tributan según otra escala progresiva.

Una vez calificada la renta según su naturaleza, procede determinar el rendimiento neto que va a formar parte de la base imponible. A estos efectos hay que tener en cuenta, tal como se acaba de indicar, que la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establece, para cada tipo de rendimiento, reglas especiales y diferentes para calcular y determinar el rendimiento neto.

Los rendimientos anteriormente citados se agrupan en dos bloques, dando lugar a la base imponible general y a la base imponible del ahorro. Esta agrupación se hace de la siguiente forma:

Base Imponible General	Base Imponible del Ahorro
—Rendimientos del trabajo. —Rendimientos de actividades económicas. —Algunos rendimientos de capital mobiliario (los que no van a la base imponible del ahorro). —Rendimiento del capital inmobiliario que no procedan del arrendamiento de viviendas que satisfacen necesidades permanentes de residencia. —Ganancias y pérdidas, no incluidas en la base imponible del ahorro (premios, ganancias no justificadas, etc.).	—Rendimientos de capital mobiliario: los más importantes (dividendos, intereses, operaciones de seguros). —Rendimientos de capital inmobiliario procedentes del arrendamiento de viviendas que satisfacen necesidades permanentes de residencia. —Ganancias y pérdidas procedentes de transmisiones de bienes y derechos.

ISBN: 978-84-7777-433-4

Ejemplo

Con los datos del ejemplo anterior se trata de incluir los rendimientos en la base imponible general o en la base imponible del ahorro:

Pensión de jubilación.	Base imponible general.
Premio obtenido por un sorteo de radio.	Base imponible general.
Dividendos de un banco.	Base imponible del ahorro.
Alquiler de un garaje.	Base imponible general.
Sueldo por trabajar en una fábrica.	Base imponible general.
Venta de unas acciones.	Base imponible del ahorro.
Alquiler de una lonja.	Base imponible general.
Ganancias obtenidas en la explotación de una panadería.	Base imponible general.
Intereses de una libreta a plazo.	Base imponible del ahorro.
Venta de una vivienda.	Base imponible del ahorro.
Paga extraordinaria recibida por un trabajador.	Base imponible general.

Base liquidable

Una vez determinada la base imponible o, como sucede actualmente la base imponible general y del ahorro, se aplican las reducciones sobre la misma. En estos momentos las reducciones a aplicar, en su caso, son las siguientes:

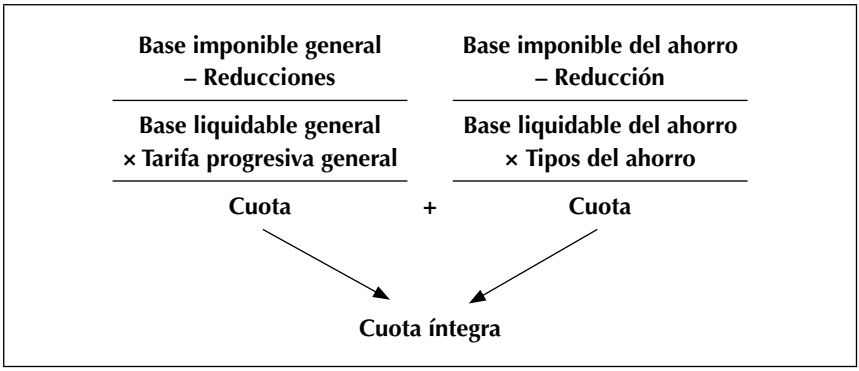
a) Por abono de pensiones compensatorias y anualidades por alimentos.
b) Por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social.
c) Por tributación conjunta.

Estas reducciones se aplican sobre la base imponible general, excepto la señalada en la letra a) que se puede aplicar sobre la base imponible del ahorro.

Cuota íntegra

Minorada la base imponible en el importe de las reducciones se obtiene la base liquidable, o como sucede actualmente, la base liquidable general y la base liquidable del ahorro. Sobre estas bases liquidables se aplican los tipos tributarios respectivos y se obtiene la cuota íntegra.

Esto es:



Ejemplo

Siguiendo con el ejemplo anterior los rendimientos se gravarían de la siguiente forma:

Pensión de jubilación.	Tarifa progresiva general.
Premio obtenido por un sorteo de radio.	Tarifa progresiva general.
Dividendos de un banco.	Tipos del ahorro.
Alquiler de un garaje.	Tarifa progresiva general.
Sueldo por trabajar en una fábrica.	Tarifa progresiva general.
Venta de unas acciones.	Tipos del ahorro.
Alquiler de una lonja.	Tarifa progresiva general.
Ganancias obtenidas en la explotación de una panadería.	Tarifa progresiva general.
Intereses de una libreta a plazo.	Tipos del ahorro.
Venta de una vivienda.	Tipos del ahorro.
Paga extraordinaria recibida por un trabajador.	Tarifa progresiva general.

ISBN: 978-84-7777-433-4

Tarifa aplicable a la base liquidable general

Existe una tarifa del impuesto que se aplica sobre la base liquidable general. Esta tarifa es de carácter progresivo de tal forma que a mayor base liquidable corresponde mayor cuota tributaria. La base liquidable del ahorro se encuentra sometida a unos tipos que se detallan más adelante.

Ejemplo

La tarifa aplicable en el año 2014 es la siguiente:

Base liquidable general hasta euros	Cuota íntegra	Resto base liquidable hasta euros	Tipo aplicable Porcentaje
0	0	15.550	23,00
15.550	3.576,30	15.550	28,00
31.100	7.930,50	15.550	35,00
46.650	13.373,00	19.990	40,00
66.640	21.369,00	25.670	45,00
92.310	32.920,50	30.760	46,00
123.070	47.070,10	56.390	47,00
179.460	73.573,40	En adelante	49,00

Ejemplo

Calcular la cuota integra de un contribuyente con una base liquidable general de 39.618 euros.

39.618 – 31.100 = 8.518 × 35% = 2.981,30
Hasta 31.100 = 7.930,50

Cuota íntegra = 10.911,80

Escala aplicable a la base liquidable del ahorro

La base liquidable del ahorro se encuentra gravada a los siguientes tipos:

Parte de base liquidable del ahorro (euros)	Tipo aplicable porcentaje
Hasta 2.500,00	20,00
Desde 2.500,01 hasta 10.000,00	21,00
Desde 10.000,01 hasta 15.000,00	22,00
Desde 15.000,01 hasta 30.000,00	23,00
Desde 30.000,01 en adelante	25,00

Ejemplo

Calcular la cuota íntegra de un contribuyente que tiene una base liquidable del ahorro de 14.368 euros.

Hasta 2.500 (2.500 × 20%) =	500,00
De 2.500,01 hasta 10.000 (7,500 × 21%) =	1.575,00
De 10.000,01 hasta 14.368 (4.368 × 22%)=	960,96
Cuota íntegra	3.035,96

Deducciones de la cuota íntegra. Cuota líquida

De la cuota íntegra se resta el importe de las deducciones de la cuota y se obtiene la cuota líquida.

En estos momentos las deducciones de la cuota íntegra que existen son las siguientes:

a) Minoración de la cuota. Se aplica sobre la cuota que procede de la base liquidable general.
b) Deducción por descendientes. En función del número de descendientes (normalmente hijos) que cumplan determinados requisitos se aplicará una deducción más elevada.

ISBN: 978-84-7777-433-4

Ejemplo de deducción por descendientes

Por cada descendiente que convive con el contribuyente se practicará la siguiente deducción:

a) 585 euros anuales por el primero.
b) 724 euros anuales por el segundo.
c) 1.223 euros anuales por el tercero.
d) 1.445 euros anuales por el cuarto.
e) 1.888 euros anuales por el quinto y por cada uno de los sucesivos descendientes.

Además, por cada descendiente menor de seis años que conviva con el contribuyente se practicará una deducción complementaria a la anterior de 335 euros anuales.

c) Deducción por abono de anualidades por alimentos a los hijos. Esta deducción la pueden aplicar los contribuyentes que por decisión judicial deban abonar anualidades por alimentos a sus hijos.
d) Deducción por ascendientes.
e) Deducción por discapacidad o dependencia. La deducción será de cuantía más elevada en función del grado de discapacidad o dependencia del propio contribuyente, familiares o determinadas personas.

Ejemplo de deducción por discapacidad o dependencia

Grado de dependencia o discapacidad y necesidad de ayuda de tercera persona	Deducción (euros)
Igual o superior al 33% e inferior al 65% de discapacidad.	779
Igual o superior al 65% de discapacidad. Dependencia moderada (Grado I).	1.113
Igual o superior al 75% de discapacidad y obtener entre 15 y 39 puntos de ayuda de tercera persona. Dependencia severa (Grado II).	1.334
Igual o superior al 75% de discapacidad y obtener 40 o más puntos de ayuda de tercera persona. Gran dependencia (Grado III).	1.666

f) Deducción por edad. Si el contribuyente rebasa una determinada edad, se puede aplicar esta deducción.
g) Deducción por aportaciones al patrimonio protegido de las personas con discapacidad.
h) Deducción por alquiler de la vivienda habitual. Esta deducción la puede aplicar el contribuyente que paga un alquiler por la vivienda que constituye su residencia habitual.
i) Deducción por adquisición de la vivienda habitual. Esta deducción la puede aplicar el contribuyente que compra o rehabilita la vivienda que constituye su residencia habitual.
j) Deducción por inversiones en actividades económicas. En determinados casos, y cumpliendo ciertos requisitos, los contribuyentes que desarrollan actividades económicas puede aplicar las deducciones establecidas en el Impuesto sobre Sociedades.
k) Deducción por participación de los trabajadores en la empresa.
l) Deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación.
m) Deducción por donativos efectuados a entidades sin ánimo de lucro y asimiladas.
n) Deducción por doble imposición internacional. Dado que hay que declarar todas las rentas que se obtengan, siendo irrelevante el lugar en que se generan o perciban, puede suceder que la renta declarada haya pagado impuestos en el extranjero. En estos casos se podrá aplicar esta deducción.
ñ) Deducción por cuotas satisfechas a los sindicatos de trabajadores y por cuotas y aportaciones a partidos políticos.

Cuota diferencial

Minorada la cuota íntegra en el importe de las deducciones se obtiene la cuota líquida. De la cuota líquida se restan las cantidades abonadas con anterioridad a cuenta del Impuesto Renta Personas Físicas; esto es, se restan los siguientes conceptos:

a) Retenciones.
b) Ingresos a cuenta.
c) Pagos fraccionados.

ISBN: 978-84-7777-433-4

Ejemplo

Amaia trabajó para una empresa que le ha abonado la cantidad bruta de 18.532 euros. Sobre esta cantidad le ha retenido, a cuenta del Impuesto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la suma de 1.716 euros.

Amaia deberá declarar la cantidad recibida por el trabajo desarrollado en la empresa (18.532 euros) y se deducirá la cantidad de 1.716 euros en concepto de retención.

Ejemplo

Suponiendo que la base liquidable de Amaia sea de 25.318 euros, su autoliquidación será:

Base liquidable:	25.318,00
Cuota:	6.311,34
Minoración de la cuota:	1.389,00
Cuota íntegra:	4.922,34
Retenciones:	1.716,00
Total	3.206,34

Minorada la cuota líquida en el importe de los pagos a cuenta citados anteriormente, se obtiene la cuota diferencial que puede ser:

a) A ingresar. En este caso el contribuyente deberá ingresar su importe en Hacienda en el plazo o plazos establecidos.
b) A devolver. En este caso la Diputación Foral debe proceder a su devolución en un plazo máximo de 6 meses.
c) Con resultado ni a ingresar ni a devolver.

Finalmente hay que indicar que puede suceder que un contribuyente que obtiene rentas y no encontrándose éstas exentas, sin embargo, al no superar determinadas cantidades, no tenga obligación de presentar declaración por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Período impositivo

El período impositivo, salvo en el caso de fallecimiento del contribuyente, coincide con el año natural, esto es, de 1 de enero al 31 de diciembre de cada año.

Devengo

El devengo del impuesto se produce, salvo en el caso de fallecimiento del contribuyente, el 31 de diciembre de cada año.

Esquema básico de liquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

¿Se obtiene renta por el contribuyente? Si la respuesta es positiva se debe analizar si se aplica alguna exención.

A continuación se debe calificar y cuantificar la renta obtenida:

Calificación de la renta	Determina (tras determinadas operaciones)
—Rendimiento de trabajo	—Rendimiento neto de trabajo.
—Rendimiento de actividad económica	—Rendimiento neto de actividad económica.
—Rendimiento de capital mobiliario	—Rendimiento neto de capital mobiliario.
—Rendimiento de capital inmobiliario	—Rendimiento neto de capital inmobiliario.
—Ganancias y pérdidas patrimoniales	—Ganancia o pérdida.

—Determinación de la base imponible: general y del ahorro.
—Aplicación de las reducciones sobre la base imponible.
—Determinación de la base liquidable: general y del ahorro.
—Determinación de la cuota íntegra.
—Aplicación de las deducciones (personales, familiares, arrendamiento de la vivienda habitual, adquisición de la vivienda habitual, etc.).
—Determinación de la cuota líquida.
—Deducción de las retenciones e ingresos a cuenta.
—Determinación de la cuota diferencial: a ingresar, a devolver, ni a ingresar ni a devolver.

ISBN: 978-84-7777-433-4

Esquema del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	
Hecho imponible.	Se somete al impuesto la obtención de renta, que está formada por los siguientes conceptos: a) Rendimientos del trabajo. b) Rendimientos de las actividades económicas. c) Rendimientos del capital mobiliario. d) Rendimientos de capital inmobiliario. e) Ganancias y pérdidas patrimoniales.
Exenciones.	Existen diversas exenciones a favor de determinadas rentas.
Sujeto pasivo.	Es la persona física que tiene su residencia habitual en Álava, Bizkaia o Gipuzkoa.
Base imponible.	Se establecen, para cada tipo de rendimiento, reglas especiales para calcular el importe que se integra en la base imponible. La base imponible se divide en general y del ahorro.
Base liquidable.	Se aplican sobre la base imponible las reducciones previstas en la normativa. La base liquidable se divide en general y del ahorro.
Tipo de gravamen.	Existe una tarifa del impuesto que se aplica sobre la base liquidable general y otra aplicable sobre la base liquidable del ahorro.
Deducciones.	Existen diferentes deducciones personales, familiares, a favor de la vivienda habitual, etc.
Período impositivo.	El año natural.
Devengo.	El 31 de diciembre de cada año.

3. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

¿Qué grava este impuesto?

El Impuesto sobre Sociedades somete a gravamen las rentas de las sociedades y entidades jurídicas. Por lo tanto, el objeto de este tributo también es la obtención de renta, cualquiera que sea su fuente u ori-

gen. Pero así como en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas el perceptor de la renta es una persona física, en el Impuesto sobre Sociedades el perceptor es una sociedad o entidad.

Diferencias entre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre Sociedades

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	Impuesto sobre Sociedades
Grava la renta obtenida por las personas físicas.	Grava la renta obtenida por las sociedades y entidades jurídicas.

Exenciones

El Impuesto sobre Sociedades tiene una relación de exenciones subjetivas, entre las que se pueden destacar las siguientes:

a) Las Administraciones públicas territoriales (Diputaciones Forales, Ayuntamientos, Comunidad Autónoma…), así como sus organismos autónomos y entidades de derecho público de carácter análogo.
b) Las entidades públicas encargadas de la gestión de la Seguridad Social.
c) Euskaltzaindia.
d) Eusko Ikaskuntza-Sociedad de Estudios Vascos.
e) Real Sociedad Bascongada de los Amigos del País.

Sujeto pasivo

Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades son las personas jurídicas, así como otro tipo de entidades como las uniones temporales de empresas, los fondos de pensiones, los grupos de sociedades, etc.

Base imponible

La base imponible está formada por el importe de la renta obtenida por la sociedad o entidad en el período impositivo (normalmente el año natural) minorada, en su caso, por la compensación de bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores.

ISBN: 978-84-7777-433-4

Base imponible = renta obtenida por la sociedad o entidad – compensación de bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores.

Al igual que sucede en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas también en este caso hay que determinar el concepto del término «renta». En el Impuesto sobre Sociedades el concepto de renta se obtiene de la aplicación de la normativa contable más la normativa fiscal. Esto es, la base imponible es el resultado contable determinado de acuerdo con las leyes mercantiles corregido con las normas específicas de determinación de la base imponible contenidas en la legislación del propio Impuesto sobre Sociedades.

Base imponible = resultado contable determinado de acuerdo con las leyes mercantiles corregido con las normas específicas contenidas en el Impuesto sobre Sociedades.

Por regla general los ingresos y gastos se deben imputar al período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzcan los pagos.

Compensación de bases imponibles negativas

Puede ocurrir que una sociedad o entidad haya tenido en años anteriores bases imponibles negativas. Pues bien, estas bases imponibles negativas podrán ser compensadas con las rentas positivas obtenidas en los períodos impositivos que concluyan en los quince años siguientes.

Base liquidable

En el Impuesto sobre Sociedades no existen, en estos momentos, reducciones por lo que la base liquidable coincide con la base imponible.

Base liquidable = Base imponible.

Tipo de gravamen. Cuota íntegra

Sobre la base liquidable se aplica el tipo de gravamen y resulta la cuota íntegra. Existen diversos tipos impositivos entre los que destacamos los siguientes:

a) Con carácter general el 28%.
b) A las empresas que cumplen los requisitos para ser consideradas como microempresas y pequeñas empresas se les aplica el tipo del 24%.

Junto a estos dos tipos generales existen otros tipos aplicables a entidades específicas. Así, por ejemplo:

Colegios profesionales, asociaciones empresariales y profesionales y cámaras oficiales.	21%
Instituciones de Inversión Colectiva.	1%
Entidades que se dediquen a la exploración, investigación y explotación de yacimientos y almacenamientos subterráneos de hidrocarburos.	35%
Fondos de Pensiones y Entidades de Previsión Social Voluntaria.	0%

Cuota líquida

La cuota líquida es la cantidad resultante de minorar la cuota íntegra en el importe de la deducción por doble imposición. Esta cuota líquida no puede ser nunca negativa.

Cuota efectiva y tributación mínima

La cuota líquida se minora en el importe de las deducciones de la cuota, que se indican a continuación y resulta la cuota efectiva. También en este caso, la cuota efectiva nunca puede ser negativa.

Las deducciones de la cuota que existen en estos momentos son las siguientes:

a) Deducción por inversiones en activos no corrientes nuevos. En este concepto entran las inversiones en activos no corrientes nuevos que formen parte del inmovilizado material o de las inversiones inmobiliarias (excluidos los terrenos), inversiones en activos intangibles nuevos correspondientes a aplicaciones infor-

ISBN: 978-84-7777-433-4

máticas, adquisiciones de pabellones industriales para su rehabilitación, etc.

b) Deducción por actividades de investigación y desarrollo (que comprende investigación básica, la investigación aplicada, el desarrollo experimental y la concepción de software avanzado) e innovación tecnológica (actividad cuyo resultado es un avance tecnológico en la obtención de nuevos productos o procesos de producción o mejoras sustanciales en las ya existentes).
c) Deducción por inversiones y gastos vinculados a proyectos que procuren el desarrollo sostenible, la conservación y mejora del medio ambiente y el aprovechamiento más eficiente de fuentes de energía.
d) Deducción por creación de empleo.

Se acaba de señalar que la cuota efectiva es el resultado de minorar la cuota líquida en el importe de las deducciones.

Ahora bien, la reducción de la cuota líquida por aplicación de las deducciones no puede dar lugar a que la cuota efectiva sea inferior al porcentaje que se indica en los siguientes supuestos:

a) Para las pequeñas empresas o microempresas, al 11% de su base imponible.
b) Para las entidades que tributan al tipo de gravamen del 21%, al 9,75% de su base imponible.
c) Para las entidades que tributan al tipo de gravamen del 35%, al 16,25% de su base imponible.

Cuota diferencial

De la cuota efectiva se deducen las retenciones, los ingresos a cuenta y los pagos fraccionados, y resulta la cuota a ingresar en Hacienda o la cantidad que ésta debe devolver a la sociedad o entidad.

Período impositivo

El período impositivo coincide con el ejercicio económico de la entidad, no pudiendo nunca exceder de 12 meses.

Devengo del impuesto

El impuesto se devenga el último día del período impositivo.

Regímenes tributarios especiales

La normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades contiene unos regímenes especiales en función de las peculiaridades de determinadas sociedades o entidades. Entre estos regímenes especiales destacan los siguientes:

a) Microempresas, pequeñas y medianas empresas. A estos efectos se considera microempresa, pequeña o mediana a la empresa que cumple con los siguientes requisitos:

Requisitos	Pequeña	Mediana	Microempresa
Realización de explotación económica	Sí	Sí	Sí
Volumen de operaciones o activo no superior a	10.000.000 euros	50.000.000 euros (volumen de operaciones) o 43.000.000 euros (activo)	2.000.000 euros.
Promedio de plantilla	50 empleados	250 empleados	10 empleados.
No participación, directa o indirecta, en más de un 25% de empresa que no reúna los requisitos anteriores, excepto que se trate de fondos o sociedades de capital riesgo.	Sí	Sí	Sí

b) Agrupaciones de interés económico españolas y europeas.
c) Uniones temporales de empresas.
d) Sociedades y Fondos de capital-riesgo.
e) Instituciones de inversión colectiva.
f) Régimen de consolidación fiscal.
g) Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores, cesiones globales del activo y del pasivo y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea.
h) Régimen de las entidades con actividad cualificada de arrendamiento de inmuebles.

ISBN: 978-84-7777-433-4

Esquema básico de liquidación del Impuesto sobre Sociedades

Base imponible = Resultado contable + con correcciones fiscales – compensación de bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores.

Base imponible = Base liquidable.

Base liquidable × tipo de gravamen = cuota íntegra.

Cuota íntegra.
– Deducción por doble imposición.
Cuota líquida.
– Deducciones.
Cuota efectiva.
– Retenciones.
– Ingresos a cuenta.
– Pagos fraccionados.
Cuota a ingresar o a devolver.

Esquema del Impuesto sobre Sociedades	
Hecho imponible.	Se gravan las rentas de las sociedades y entidades jurídicas.
Exenciones.	Existen exenciones subjetivas.
Sujeto pasivo.	Las personas jurídicas, así como otro tipo de entidades como las uniones temporales de empresas, los fondos de pensiones, los grupos de sociedades, etc.
Base imponible.	La base imponible es el resultado contable determinado de acuerdo con las leyes mercantiles corregido con las normas específicas de determinación de la base imponible contenidas en la legislación del propio Impuesto sobre Sociedades. Las bases imponibles negativas podrán ser compensadas con las rentas positivas obtenidas en los períodos impositivos de los quince años siguientes.
Base liquidable.	La base liquidable coincide con la base imponible.
Tipo de gravamen.	Existen diversos tipos impositivos, si bien el tipo general de gravamen es el 28% y para las microempresas y pequeñas empresas el 24%.
Cuota líquida.	La cuota íntegra se minora en el importe de la deducción por doble imposición y resulta la cuota líquida.
Cuota efectiva y tributación mínima.	La cuota líquida se minora en el importe de las deducciones de la cuota (deducción por inversiones en activos no corrientes nuevos, etc.) y resulta la cuota efectiva. Existen límites a la reducción de la cuota por aplicación de las deducciones.
Cuota diferencial.	De la cuota efectiva se deducen las retenciones, los ingresos a cuenta y los pagos fraccionados y resulta la cuota a ingresar en Hacienda o la cantidad que ésta debe devolver a la sociedad o entidad.
Período impositivo.	El período impositivo coincide con el ejercicio económico de la entidad, no pudiendo nunca exceden de 12 meses.
Devengo.	El impuesto se devenga el último día del período impositivo.
Regímenes especiales.	Existen regímenes especiales en función de las peculiaridades de determinadas sociedades o entidades.

ISBN: 978-84-7777-433-4

4. IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

¿Qué somete a gravamen este impuesto?

El Impuesto sobre el Patrimonio somete a gravamen el patrimonio neto de las personas físicas a 31 de diciembre de cada año.

En este tributo la clave se encuentra en los términos «patrimonio neto». Por tal hay que entender el conjunto de bienes y derechos de contenido económico (inmuebles, acciones, depósitos en cuentas de ahorro, seguros de vida, vehículos, objetos de arte y antigüedades, etc.) cuya titularidad corresponda a la persona física, deduciendo las cargas y gravámenes que disminuyan su valor, así como las deudas de las que deba responder.

Patrimonio neto = bienes y derechos de contenido económico – las cargas y gravámenes que disminuyan su valor, así como las deudas de las que se deba responder.

Exenciones

Se encuentran exentos del impuesto determinados bienes y derechos. A continuación se van a citar algunas de estas exenciones desprovistas, al igual que se ha realizado en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de los matices o requisitos que condicionan su aplicación:

a) Los bienes integrantes del Patrimonio Cultural Vasco y los bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español.
b) El ajuar doméstico, entendiéndose por tal los efectos personales y del hogar, utensilios domésticos y demás bienes muebles de uso particular del sujeto pasivo, con determinadas excepciones.
c) Los bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, siempre que ésta se ejerza de forma habitual, personal y directa por el sujeto pasivo y constituya su principal fuente de renta. Esta exención también tiene excepciones.
d) La vivienda habitual del contribuyente. Esta exención no es total sino que alcanzaba hasta un determinado importe del valor de la vivienda.

Ejemplo

Supongamos que un contribuyente es propietario, en un 50%, de una vivienda valorada en 900.000 euros. Se va a suponer que la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio por la vivienda habitual es de 400.000 euros.

Este contribuyente hará constar en su autoliquidación del Impuesto sobre el Patrimonio lo siguiente:

Valor de la vivienda: 900.000 × 50% = 450.000 euros.
Cantidad exenta: 400.000 euros.
A computar en la base imponible: 50.000 euros.

Sujeto pasivo

Es la persona física con residencia en Álava, Bizkaia o Gipuzkoa, exigiéndose el impuesto por la totalidad de sus bienes y derechos, con independencia del lugar dónde los mismos se encuentren.

Base imponible

La base imponible de este impuesto está formada por el valor del patrimonio neto de que sea titular la persona física. A estos efectos hay que realizar la siguiente operación.

Valor de los bienes y derechos – (cargas y gravámenes que disminuyan su valor + deudas y obligaciones personales de las que deba responder).

Existen unas reglas de valoración de los bienes a efectos de su computo en el impuesto. Entre estas reglas destacamos las siguientes:

Bienes rústicos y urbanos.	Valor catastral.
Depósitos en cuentas de ahorro, a la vista o a plazo.	Saldo a 31 de diciembre o saldo medio del último trimestre (el más alto).
Valores negociados en mercados.	Valor de negociación a 31 de diciembre.
Seguro de vida.	Valor de rescate.
Joyas y vehículos.	Valor de mercado a 31 de diciembre.

ISBN: 978-84-7777-433-4

Base liquidable

Determinada la base imponible sobre la misma se aplica una reducción general en concepto de mínimo exento del impuesto y se originaba la base liquidable.

Base imponible – mínimo exento = Base liquidable.

Ejemplo

La normativa reguladora del impuesto establece un mínimo exento de 800.000 euros. En este caso:

Base Imponible – 800.000 = Base liquidable.

Cuota tributaria

Sobre la base liquidable se aplica una tarifa de carácter progresivo (a más base liquidable más cuota tributaria) lo que determina la cuota íntegra.

Ejemplo de tarifa del impuesto

Base liquidable Hasta euros	Cuota íntegra euros	Resto base liquidable Hasta euros	Tipo aplicable (porcentaje)
0	0	200.000	0,20
200.000	400	200.000	0,30
400.000	1.000	400.000	0,50
800.000	3.000	800.000	0,90
1.600.000	10.200	1.600.000	1,30
3.200.000	31.000	3.200.000	1,70
6.400.000	85.400	6.400.000	2,10
12.800.000	219.800	En adelante	2,50

Ajuste de la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio

La cuota del Impuesto sobre el Patrimonio hay que minorarla (ajustarla) cuando la suma de la cuota íntegra del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y la del Impuesto sobre el Patrimonio excede del 65% de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Si se produce esta situación hay que reducir la cuota íntegra del Impuesto sobre el Patrimonio hasta dicho límite, si bien esta reducción de la cuota íntegra del Impuesto sobre el Patrimonio no puede exceder del 75%.

Esto es:

Cuota integra del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas + cuota íntegra del Impuesto del Patrimonio = (máximo) 65% de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Si se supera este límite del 65% hay que reducir la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio hasta dicho límite del 65%.

Ahora bien, no podrá reducirse la cuota del Impuesto sobre le Patrimonio más de un 75%.

Ejemplo

Un contribuyente tiene los siguientes datos:

—Base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: 18.563 euros.
—Cuota íntegra del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: 3.216 euros.
—Cuota íntegra del Impuesto sobre el Patrimonio: 39.618 euros.

Solución

Cuota íntegra del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas + Cuota íntegra del Impuesto sobre el Patrimonio = 65% de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Esto es:

3.216 + 39.618= 12.065,95

Por lo tanto hay que ajustar la cuota íntegra del Impuesto sobre el Patrimonio de esta forma:

3.216 + 8.849,95 = 12.065,95

Por lo tanto la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio se reducirá:

39.618 – 8.849,95 = 30.768,05.

Ahora bien, la cuota íntegra del Impuesto sobre el Patrimonio se puede reducir como máximo:

75% de 39.618= 29.713,50 euros.

En consecuencia, la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio será:

39.618 – 29.713,50 = 9.904,50 euros.

ISBN: 978-84-7777-433-4

Deducciones
De la cuota íntegra se deducen los impuestos satisfechos en el extranjero.

Devengo
El impuesto se devenga el 31 de diciembre de cada año y afecta al patrimonio del que se fuera titular a dicha fecha.

Esquema básico de liquidación del Impuesto sobre el Patrimonio

Base imponible [valor de los bienes y derechos – (cargas y gravámenes que disminuyan su valor + deudas y obligaciones)].

– Reducción en concepto de mínimo exento

Base liquidable

× Tarifa del impuesto.

Cuota íntegra (ajuste según relación Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas – Impuesto sobre el Patrimonio).

– Deducción por impuestos satisfechos en el extranjero.

Cuota resultante.

Esquema del Impuesto sobre el Patrimonio	
Hecho imponible.	Somete a gravamen el patrimonio neto de las personas físicas a 31 de diciembre de cada año.
Exenciones.	Se encuentran exentos determinados bienes y derechos.
Sujeto pasivo.	La persona física con residencia en Álava, Bizkaia o Gipuzkoa, exigiéndose el impuesto por la totalidad de sus bienes y derechos, con independencia del lugar dónde los mismos se encuentren.
Base imponible.	Valor de los bienes y derechos – (cargas y gravámenes que disminuyan su valor + deudas y obligaciones personales de las que deba responder).
Base liquidable.	La base imponible se minoraba en el mínimo exento.
Tipo de gravamen.	Tarifa de carácter progresivo.
Ajuste de la cuota.	Cuota íntegra del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas + cuota íntegra del Impuesto sobre el Patrimonio = 65% de la Base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Reducción máxima de la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio: 75%.
Deducciones.	Los impuestos satisfechos en el extranjero.
Devengo.	El 31 de diciembre de cada año.

5. IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

¿Qué somete a gravamen este tributo?

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones grava los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas. Dos son los elementos fundamentales de este tributo:

1. Se someten a gravamen los incrementos patrimoniales a título gratuito. ¿Y a qué incrementos patrimoniales a título gratuito se refiere este impuesto? El impuesto se refiere a los siguientes:

ISBN: 978-84-7777-433-4

a) La adquisición de bienes y derechos por herencia o cualquier título sucesorio, esto es, la adquisición »mortis causa».
b) La adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier negocio jurídico a título gratuito e «inter vivos».
c) La percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguro sobre la vida, cuando el contratante es persona distinta del beneficiario.

2. Estos incrementos patrimoniales deben ser obtenidos por las personas físicas. Si dichos incrementos los obtienen las personas jurídicas, los mismos no están sometidos a este impuesto y sí al Impuesto sobre Sociedades.

Exenciones

Se encuentran exentas de este impuesto determinadas adquisiciones, entre las que se pueden citar las siguientes:

a) Los sueldos que dejen devengados y no percibidos a su fallecimiento los trabajadores.
b) Las cantidades percibidas del empleador para atender los gastos de sepelio.

Contribuyentes

En este impuesto el contribuyente obligado al pago del tributo es el siguiente:

La adquisición de bienes y derechos por herencia o cualquier título sucesorio, esto es, la adquisición »mortis causa».	Los causahabientes (o sea, los herederos o beneficiarios).
La adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier negocio jurídico a título gratuito e «inter vivos».	El donatario o favorecido por la donación o transmisión lucrativa.
La percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguro sobre la vida, cuando el contratante es persona distinta del beneficiario.	Los beneficiarios.

Base imponible
La base imponible del impuesto es la siguiente:

La adquisición de bienes y derechos por herencia o cualquier título sucesorio, esto es, la adquisición «mortis causa».	El valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente. Por valor neto se entiende el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas, deudas y gastos que tengan la consideración de deducibles.
La adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier negocio jurídico a título gratuito e «inter vivos».	El valor neto de los bienes y derechos adquiridos, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que sean deducibles. A diferencia del caso anterior, aquí no hay gastos deducibles.
La percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguro sobre la vida, cuando el contratante es persona distinta del beneficiario.	Las cantidades percibidas por cada beneficiario.

Al igual que sucede en el Impuesto sobre el Patrimonio, existen reglas concretas de valoración de los bienes y derechos. Algunas de estas reglas son las siguientes:

Bien inmuebles rústicos y urbanos.	Normas que dicte la Diputación Foral.
Vehículos.	Normas que dicta la Diputación Foral.
Valores que negocien en mercados.	Valor de cotización.

Base liquidable
En este tributo (salvo para el caso de las donaciones y demás adquisiciones lucrativas) existen varias reducciones que minoran la base imponible y, en consecuencia, dan origen a la base liquidable. Las reducciones más importantes son las siguientes:

a) En las adquisiciones «mortis causa» y en las de cantidades percibidas por los seguros de vida se aplica una reducción según

ISBN: 978-84-7777-433-4

los grados de parentesco siguientes. Esta reducción se distribuirá entre los dos conceptos citados (adquisiciones «mortis causa» y cantidades percibidas por los seguros de vida). Así:

- —Si se trata de adquisiciones por cónyuge, pareja de hecho a que se refiere la correspondiente ley del Parlamento Vasco, ascendientes o descendientes en línea recta por consanguinidad, adoptantes o adoptados: 400.000 euros.
- —Si se trata de adquisiciones por colaterales de segundo (hermanos) y tercer grado (tío-sobrino) por consanguinidad, ascendientes y descendientes por afinidad, incluidos los resultantes de la constitución de la pareja de hecho a que se refiere la ley del Parlamento Vasco que la regula, se aplica la reducción de una determinada cuantía económica (por ejemplo, en Álava, 38.156 euros).
- —Si se trata de adquisiciones por colaterales de cuarto grado (primos), colaterales de segundo y tercer grado por afinidad, grados más distantes y extraños, no se aplica ninguna reducción.

b) En las adquisiciones por personas con discapacidad en grado igual o superior al 33%, además de unas reglas especiales, se aplica una determinada reducción económica, que varía en función del grado de discapacidad.

Tal como se ha indicado anteriormente, en las adquisiciones a título de donación o equiparable, al no existir reducciones de la base imponible, la base liquidable coincide con la base imponible.

En definitiva:

a) Adquisiciones «mortis causa» y cantidades percibidas por los seguros de vida:

Base imponible – reducciones = Base liquidable.

b) Adquisiciones a título de donación o equiparables:

Base imponible = Base liquidable.

Cuota íntegra

La adquisición de bienes y derechos por herencia o cualquier título sucesorio, esto es, la adquisición «mortis causa».	Tributan con arreglo al grado de parentesco entre el causante y el causahabiente.
La adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier negocio jurídico a título gratuito e «inter vivos».	Tributan con arreglo al grado de parentesco entre el donante y el donatario.
La percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguro sobre la vida, cuando el contratante es persona distinta del beneficiario.	Se liquidan aplicando la misma tarifa que se utiliza para las transmisiones por causa de muerte con separación de los bienes y derechos que integran la masa hereditaria. Tributan por el grado de parentesco entre el contratante y el beneficiario.

La cuota íntegra del Impuesto se obtiene aplicando a la base liquidable la tarifa. Por poner un ejemplo, en estos momentos en Álava existen cuatro tarifas. Estas tarifas se aplican en función del grado de parentesco. En estos momentos las tarifas, que contienen tipos progresivos excepto la primera de ellas, responden a los siguientes parámetros:

a) Tarifa tipo fijo: se aplica a las adquisiciones realizadas por el cónyuge, pareja de hecho a que se refiere la ley del Parlamento Vasco que las regula, ascendientes o descendientes en línea recta por consanguinidad, adoptantes o adoptados. El tipo impositivo es del 1,5%.
b) Tarifa I: se aplica a las adquisiciones por personas con discapacidad en grado igual o superior al 33%. El tipo marginal comienza en el 3,80% y termina en el 26,60%.
   En el caso de Álava la tarifa es la siguiente:

ISBN: 978-84-7777-433-4

Base liquidable		Cuota Euros	Tipo Marginal (porcentaje)
Euros	Euros		
0,00	9.086,00	0,00	3,80
9.086,01	27.261,00	345,27	5,32
27.261,01	45.431,00	1.312,18	6,84
45.431,01	90.850,00	2.555,01	8,36
90.850,01	181.706,00	6.352,03	10,64
181.706,01	454.259,00	16.019,11	13,68
454.259,01	908.518,00	53.304,36	16,72
908.518,01	2.271.297,00	129.256,47	21,28
2.271.297,01	En adelante	419.255,84	26,60

c) Tarifa II: se aplica a las adquisiciones por colaterales de segundo y tercer grado por consanguinidad, ascendientes y descendientes por afinidad, incluidos los resultantes de la constitución de la pareja de hecho a que se refiere la ley del Parlamento Vasco que la regula. El tipo marginal comienza en el 5,70% y termina en el 34,58%.
En el caso de Álava la tarifa es la siguiente:

Base liquidable		Cuota Euros	Tipo Marginal (porcentaje)
Euros	Euros		
0,00	9.086,00	0,00	5,70
9.086,01	27.261,00	517,90	7,98
27.261,01	45.431,00	1.968,27	10,26
45.431,01	90.850,00	3.832,51	12,54
90.850,01	181.706,00	9.528,05	15,58
181.706,01	454.259,00	23.683,42	19,38
454.259,01	908.518,00	76.504,19	23,18
908.518,01	2.271.297,00	181.801,42	28,50
2.271.297,01	En adelante	570.193,44	34,58

d) Tarifa III: se aplica a las adquisiciones por colaterales de cuarto grado, colaterales de segundo y tercer grado por afinidad, grados más distantes y extraños. El tipo marginal comienza en el 7,60% y termina en el 42,56%.

Base liquidable		Cuota Euros	Tipo Marginal (porcentaje)
Euros	Euros		
0,00	9.086,00	0,00	7,60
9.086,01	27.261,00	690,54	10,64
27.261,01	45.431,00	2.624,36	13,68
45.431,01	90.850,00	5.110,01	16,72
90.850,01	181.706,00	12.704,07	20,52
181.706,01	454.259,00	31.347,72	25,08
454.259,01	908.518,00	99.704,01	29,64
908.518,01	2.271.297,00	234.346,38	35,72
2.271.297,01	En adelante	721.131,04	42,56

Deducción de la cuota íntegra

Dado que los bienes y derechos sobre los que recae este impuesto han podido estar sometidos a gravamen en otro Estado diferente al español, se permite deducir de la cuota íntegra (resultante de aplicar a la base liquidable la tarifa del impuesto que corresponda) la deducción por doble imposición internacional.

En base a esta deducción, cabe aplicar (deducir de la cuota íntegra) la menor de las dos cantidades siguientes:

a) El importe realmente satisfecho en el extranjero por razón de impuesto similar que afecta al incremento patrimonial sometido al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que se comenta.
b) El resultado de aplicar el tipo medio efectivo de gravamen de este impuesto al incremento patrimonial correspondiente a bienes que radiquen o derechos que puedan ser ejercitados fuera del Estado español.

Devengo

El devengo se produce:

La adquisición de bienes y derechos por herencia o cualquier título sucesorio, esto es, la adquisición »mortis causa».	El día del fallecimiento del causante.

ISBN: 978-84-7777-433-4

La adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier negocio jurídico a título gratuito e «inter vivos».	El día en que se cause o celebre el acto o contrato.
La percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguro sobre la vida, cuando el contratante es persona distinta del beneficiario.	El día del fallecimiento del asegurado.

Esquema del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Hecho imponible.	Grava los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas. Por tales se entienden: — las adquisiciones de bienes y derechos por herencia o cualquier título sucesorio, — las adquisiciones por donación o cualquier negocio jurídico a título gratuito e «inter vivos» y — la percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguro sobre la vida, cuando el contratante es persona distinta del beneficiario.
Exenciones.	Se puede citar la establecida a favor de las cantidades percibidas del empleador para atender los gastos de sepelio.
Contribuyente.	Los causahabientes, el donatario o la persona favorecida por la donación o transmisión lucrativa y los beneficiarios de los contratos de seguro.
Base imponible.	El valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente o la cantidad percibida por el beneficiario del seguro.
Base liquidable.	Existen diversas reducciones en función del parentesco o de la situación personal del interesado.
Tarifas del Impuesto.	Existen varias tarifas aplicables en función del tipo de parentesco y de la situación personal del interesado.
Deducción de la cuota.	Por doble imposición internacional.
Devengo.	El día del fallecimiento del causante o asegurado o el día en que se cause o celebre el acto o contrato.

6. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES

¿Qué grava este impuesto?
El Impuesto sobre la Renta de no Residentes grava la renta obtenida en Álava, Bizkaia o Gipuzkoa por las personas físicas y entidades no residentes en territorio español.

¿Cuándo se entiende que una entidad es no residente en territorio español?
A estos efectos se considerarán no residentes en territorio español las entidades en la que no concurra ninguno de los siguientes requisitos:

a) Que se hubieren constituido conforme a las leyes españolas.
b) Que tengan su domicilio social en territorio español.
c) Que tengan su sede de dirección efectiva en territorio español.

Estas personas y entidades pueden obtener sus rentas mediante establecimiento permanente o sin establecimiento permanente.

¿Cuándo se entiende que una persona física o entidad opera mediante establecimiento permanente?
Se entiende que se produce esta situación cuando se dispone de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que realice toda o parte de la actividad.

En particular constituyen establecimiento permanente:

— Las sedes de dirección.
— Las sucursales.
— Las oficinas.
— Las fábricas.
— Los talleres.
— Los almacenes.
— Las tiendas u otros establecimientos.
— Las minas.
— Los pozos de petróleo o de gas.
— Las canteras.
— Las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias.

Este impuesto, que se extiende tanto a personas físicas como a sociedades, tiene relación con el Impuesto sobre la Renta de las Per-

ISBN: 978-84-7777-433-4

sonas Físicas y con el Impuesto sobre Sociedades, por eso el mismo se interpreta en concordancia con la normativa reguladora de estos tributos.

Supuestos de no sujeción

No estarán sujetas a este impuesto las rentas que se encuentren sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Rentas exentas

Se encuentran exentas de este tributo, entre otras rentas, las siguientes:

a) Los rendimientos derivados de la Deuda Pública obtenidos sin mediación de establecimiento permanente.
b) Determinadas rentas derivadas de valores emitidos en España por personas físicas o entidades no residentes sin mediación de establecimiento permanente.
c) Determinados rendimientos de las cuentas de no residentes que se satisfagan por el Banco de España.
d) Las becas y otras cantidades percibidas por personas físicas satisfechas por las Administraciones Públicas en virtud de acuerdos y convenios internacionales de cooperación cultural, educativa y científica.

Contribuyentes

Con carácter general se puede decir que son contribuyentes de este impuesto las personas físicas y entidades no residentes en territorio español, que obtengan las rentas a que se refiere el hecho imponible, salvo que sean contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En determinados casos se exige a los contribuyentes de este tributo a nombrar una persona física o jurídica con residencia habitual o domicilio fiscal en Álava, Bizkaia o Gipuzkoa, para que les represente ante la Hacienda Foral.

Rentas obtenidas mediante establecimientos permanentes

a) Rentas imputables a los establecimientos permanentes

La renta imputable a los establecimientos permanentes es la siguiente:

a) Los rendimientos de las actividades o explotaciones económicas desarrolladas por el establecimiento permanente.
b) Los rendimientos derivados de elementos patrimoniales afectos al establecimiento permanente.
c) Las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de los elementos patrimoniales afectos al establecimiento permanente.

b) Base imponible

La base imponible del establecimiento permanente se determina con arreglo a las disposiciones del régimen general del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de determinadas especialidades contenidas en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

c) Base liquidable

La base liquidable coincide con la base imponible.

d) Deuda tributaria

A la base liquidable se le aplica el tipo de gravamen del 28% o del 24% en el caso de que se reúnan los requisitos establecidos para tener la consideración de microempresa o pequeña empresa. Ahora bien, en los casos en que la actividad del establecimiento permanente sea la de exploración, investigación y explotación de hidrocarburos, el tipo de gravamen es del 35%.

También hay que tener en cuenta, con carácter adicional a lo anterior, que cuando las rentas obtenidas por establecimientos permanentes de entidades no residentes se transfieran al extranjero, será exigible, salvo determinados casos (si se trata de residentes en la Unión Europea —y no residan en un paraíso fiscal— o en países con convenio suscrito con España para evitar la doble imposición que no establezca lo contrario) una imposición complementaria, al tipo de gravamen del 20%, sobre las cuantías transferidas con cargo a las rentas del establecimiento permanente.

ISBN: 978-84-7777-433-4

e) Deducciones de la cuota íntegra y de la cuota líquida

De la cuota íntegra y de la cuota líquida del impuesto podrán aplicarse las siguientes deducciones reguladas en la normativa del Impuesto sobre Sociedades:

a) Deducción para evitar la doble imposición.
b) Deducción por inversiones en activos no corrientes nuevos.
c) Deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica.
d) Deducción por inversiones y gastos vinculados a proyectos que procuren el desarrollo sostenible, la conservación y mejora del medio ambiente y el aprovechamiento más eficiente de fuentes de energía.
e) Deducción por creación de empleo.

Además de lo anterior, cabe deducir el importe de las retenciones, de los ingresos a cuenta y de los pagos fraccionados.

f) Período impositivo

El período impositivo coincide con el ejercicio económico declarado por el establecimiento permanente. Este período impositivo no pueda exceder de doce meses. Si el establecimiento permanente no ha declarado otro distinto, el período impositivo se referirá al año natural.

g) Devengo

El impuesto se devenga el último día del período impositivo.

Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente

En estos casos se tributa por cada devengo de renta sometido a gravamen.

a) Base imponible

Por regla general la base imponible correspondiente a los rendimientos que los contribuyentes por este impuesto obtengan sin mediación de establecimiento permanente está constituida por su importe íntegro.

Junto a esta regla general existen reglas especiales de determinación de la base imponible, entre las que cabe destacar las siguientes:

a) En los casos de prestaciones de servicios, asistencia técnica, obras de instalación o montaje derivados de contratos de ingeniería y, en general, actividades o explotaciones económicas rea-

lizadas sin mediación de establecimiento permanente, la base imponible será igual a la diferencia entre los ingresos íntegros y los gastos de personal, de aprovisionamiento de materiales incorporados a las obras o trabajos y de suministros.

b) La base imponible correspondiente a los rendimientos derivados de operaciones de reaseguro estará constituida por los importes de las primas cedidas, en reaseguro, al reasegurador no residente.

b) Base liquidable

Al no existir reducciones, la base liquidable coincide con la base imponible.

c) Cuota tributaria

Con carácter general la cuota tributaria se obtiene aplicando a la el tipo general del 24%.

Junto al tipo general existen tipos específicos que se aplican a rendimientos concretos. Entre estos tipos específicos se pueden citar los siguientes:

a) Las pensiones y demás prestaciones similares percibidas por personas físicas no residentes serán gravadas de acuerdo con una determinada escala, que en estos momentos empieza en el 8% y termina en el 40%.
b) Los rendimientos derivados de operaciones de reaseguro tributan al tipo del 1,5%.
c) El 4% en el caso de entidades de navegación marítima o aérea residentes en el extranjero.
d) El 19% cuando se trate de dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en los fondos propios de una entidad, intereses y otros rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios y ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales.

d) Deducciones

De la cuota sólo se deducirán:

a) Las cantidades correspondientes a las deducciones por donativos que cumplan determinados requisitos.
b) Las retenciones e ingresos a cuenta que se hubieran practicado sobre las rentas del contribuyente.

ISBN: 978-84-7777-433-4

e) Devengo

El impuesto se devenga de acuerdo a unas reglas concretas y determinadas, entre las que cabe destacar las siguientes:

a) Tratándose de rendimientos, cuando resulten exigibles o en la fecha del cobro si ésta fuera anterior.
b) Tratándose de ganancias patrimoniales, cuando tenga lugar la alteración patrimonial.
c) Tratándose de rentas imputadas correspondientes a los bienes inmuebles urbanos, el 31 de diciembre de cada año.
d) En los restantes casos, cuando sean exigibles las correspondientes rentas.

Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades no Residentes

Las entidades residentes en paraísos fiscales que sean propietarias o posean en Álava, Bizkaia o Gipuzkoa bienes inmuebles o derechos reales de goce o disfrute sobre los mismos, estarán sujetas al impuesto mediante un gravamen especial que se devengará el 31 de diciembre de cada año.

La base imponible de este gravamen especial estará constituida por el valor catastral de los bienes inmuebles.

El tipo del gravamen es del 3%.

Este Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles no será exigible a:

a) Los Estados e instituciones públicas extranjeras y los organismos internacionales.
b) Las entidades que desarrollen en España, de modo continuado o habitual, explotaciones económicas diferenciables de la simple tenencia o arrendamiento del inmueble.
c) Las sociedades que coticen en mercados secundarios de valores oficialmente reconocidos.

Esquema del Impuesto sobre la Renta de No Residentes

Hecho imponible.	Grava la renta obtenida en Álava, Bizkaia o Gipuzkoa por las personas físicas y entidades no residentes en territorio español. Estas personas y entidades pueden obtener sus rentas mediante establecimiento permanente o sin establecimiento permanente.
No sujeción.	No estarán sujetas a este impuesto las rentas que se encuentren sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
Exenciones.	Existen diversas exenciones en este impuesto.
Contribuyentes.	Las personas físicas y entidades no residentes en territorio español que obtengan las rentas que señala la normativa, salvo que sean contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
Base imponible.	a) Establecimiento permanente: se determina con arreglo a las disposiciones del régimen general del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de determinadas especialidades que existen en la normativa del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. b) Sin establecimiento permanente: su importe íntegro. Junto a esta regla general existen reglas especiales.
Base liquidable.	Coincide con la base imponible.
Tipo de gravamen.	a) Establecimiento permanente: el tipo general es del 28% o del 24%, según el tipo de empresa de que se trate. Ahora bien, con carácter adicional a lo anterior, cuando las rentas obtenidas por establecimientos permanentes de entidades no residentes se transfieran al extranjero será exigible, salvo determinados casos, una imposición complementaria al tipo de gravamen del 20% sobre las cuantías transferidas con cargo a las rentas del establecimiento permanente. b) Sin establecimiento permanente: 24%. Junto al tipo general existen tipos específicos que se aplican a rendimientos concretos.
Periodo impositivo.	Establecimiento permanente: coincide con el ejercicio económico declarado por el establecimiento permanente, que no pueda exceder de 12 meses.
Devengo.	a) Establecimiento permanente: el último día del período impositivo. b) Sin establecimiento permanente: el impuesto se devenga de acuerdo a unas reglas concretas y determinadas según cada tipo de rendimiento.
Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades no Residentes.	Las entidades residentes en paraísos fiscales que tengan o posean inmuebles en Álava, Bizkaia o Gipuzkoa tributan un 3% de su valor catastral.

ISBN: 978-84-7777-433-4

7. IMPUESTO SOBRE LOS DEPÓSITOS EN LAS ENTIDADES DE CRÉDITO

¿Qué somete a gravamen este tributo?
El Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito grava el mantenimiento de fondos de terceros por las entidades de crédito. Este mantenimiento de fondos debe comportar, por regla general, la obligación de restitución.

Exenciones
Este tributo regula exenciones subjetivas. En efecto, se encuentran exentas determinadas entidades, en concreto el Banco de España y las autoridades de regulación monetaria, el Banco Europeo de Inversiones, el Banco Central Europeo y el Instituto de Crédito Oficial.

Contribuyentes
Los contribuyentes de este impuesto son las entidades de crédito y las sucursales en territorio español de entidades de crédito extranjeras.

Base imponible
La base imposible se cuantifica en el importe resultante de promediar aritméticamente el saldo final (con determinados ajustes) de cada trimestre natural del período impositivo de la partida 4 «depósitos de la clientela» del pasivo del balance de las entidades de crédito, incluyendo los estados financieros individuales.

Cuota íntegra
La cuota íntegra se obtiene de la aplicación a la base imponible del tipo de gravamen, que en estos momentos es el 0,03%.

Cuota diferencial
La cuota diferencial se obtiene de deducir de la cuota íntegra el pago a cuenta realizado.

Período impositivo

El período impositivo coincide con el año natural, esto es, de 1 de enero a 31 de diciembre. Si dentro del año se produce el inicio de la actividad que origina el hecho imponible, el período impositivo abarcará desde el día de comienzo de la actividad hasta el 31 de diciembre. Igualmente, si se produce el cese de la actividad, el periodo impositivo concluirá en el momento del cese de la actividad.

Devengo

El impuesto se devenga el último día del período impositivo, esto es, por regla general el 31 de diciembre o, en el caso de cese de la actividad, el día en que se produzca dicho cese.

Esquema del Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito

Hecho imponible.	Grava el mantenimiento, con obligación de restitución, de fondos de terceros por las entidades de crédito.
Exenciones subjetivas.	El Banco de España y las autoridades de regulación monetaria, el Banco Europeo de Inversiones, el Banco Central Europeo y el Instituto de Crédito Oficial.
Contribuyente.	Las entidades de crédito y las sucursales en territorio español de entidades de crédito extranjeras.
Base imponible.	El importe resultante de promediar aritméticamente el saldo final (con determinados ajustes) de cada trimestre natural del período impositivo de la partida 4 «depósitos de la clientela» del pasivo del balance de las entidades de crédito, incluyendo los estados financieros individuales.
Tipo tributario.	En estos momentos es el 0,03%.
Deducción de la cuota íntegra.	Pago a cuenta realizado.
Período impositivo.	Con carácter general coincide con el año natural.
Devengo.	Con carácter general es el último día del período impositivo.

ISBN: 978-84-7777-433-4

8. IMPUESTO SOBRE EL VALOR DE LA PRODUCCIÓN DE LA ENERGÍA ELÉCTRICA

¿Qué somete a gravamen este tributo?
El hecho imponible del Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica lo constituye la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica.

Contribuyentes
Los contribuyentes de este impuesto son las personas físicas o jurídicas que realicen la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica.

Base imponible
La base imposible está constituida por el importe total que corresponda percibir al contribuyente, en el periodo impositivo, por la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica, medida en barras de central, por cada instalación.

A estos efectos hay que tener en cuenta que la producción en barras de central se corresponde con la energía medida en bornes de alternador minorada en los consumos auxiliares en generación y en las pérdidas hasta el punto de conexión a la red.

Tipo de gravamen y cuota íntegra
El tipo de gravamen de este impuesto es el 7%.

La aplicación del tipo de gravamen a la base imponible origina la cuota íntegra.

Período impositivo
El período impositivo coincide con el año natural.

Devengo
El impuesto se devenga el último día del período impositivo.

Esquema del Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica

Hecho imponible.	Grava la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica.
Contribuyente.	La persona física o jurídica que realice la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica.
Base imponible.	El importe total que corresponda percibir al contribuyente, en el período impositivo, por la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica, medida en barras de central, por cada instalación.
Tipo tributario.	7%.
Período impositivo.	Coincide con el año natural.
Devengo.	El último día del período impositivo.

9. IMPUESTO SOBRE LA PRODUCCIÓN DE COMBUSTIBLE NUCLEAR GASTADO Y RESIDUOS RADIACTIVOS RESULTANTES DE LA GENERACIÓN DE ENERGÍA NUCLEOELÉCTRICA

¿Qué somete a gravamen este tributo?

El hecho imponible del Impuesto sobre la Producción de Combustible Nuclear Gastado y Residuos Radiactivos resultantes de la Generación de Energía Nucleoeléctrica tiene, como su nombre indica, dos componentes. En efecto, dentro del hecho imponible encontramos:

a) La producción de combustible nuclear gastado resultante de cada reactor nuclear. Por combustible nuclear gastado se entiende el combustible nuclear irradiado cuando es extraído definitivamente del reactor.
b) La producción de residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoeléctrica.

Contribuyentes

Los contribuyentes de este impuesto son las personas físicas o jurídicas que realicen la producción de combustible nuclear gastado resultante de cada reactor nuclear o la producción de residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoeléctrica.

ISBN: 978-84-7777-433-4

Base imponible
Hay que diferenciar:

a) Combustible nuclear gastado: la base imponible está constituida por los kilogramos de metal pesado contenidos en el combustible nuclear gastado. A estos efectos se entiende como metal pesado el uranio y el plutonio contenidos en el mismo.
b) Residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoeléctrica: la base imponible está constituida por los metros cúbicos de residuos radiactivos de media, baja y muy baja actividad producidos, que han sido acondicionados para su almacenamiento con carácter temporal en la propia instalación.

Tipo de gravamen y cuota tributaria
Hay que diferenciar:

a) Combustible nuclear gastado: el tipo de gravamen de este impuesto es de 2.190 euros por cada kilogramo de metal pesado.
b) Residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoeléctrica: si los residuos radiactivos son de baja y media actividad se aplica la cantidad de 6.000 euros por cada metro cúbico. Si los residuos radiactivos son de muy baja actividad se aplica 1.000 euros por cada metro cúbico.

La aplicación de estos tipos origina la cuota tributaria.

Período impositivo
Hay que diferenciar:

a) Combustible nuclear gastado: el período impositivo coincide con el ciclo de operación de cada reactor. Existen tantos periodos impositivos como reactores.
   A estos efectos por ciclo de operación se entiende el período de tiempo que transcurre entre dos paradas de recarga sucesiva del reactor. Igualmente se considera que el ciclo de operación se inicia cuando se produce la conexión a la red eléctrica tras una parada de recarga y finaliza cuando se vuelve a conectar tras la parada de recarga siguiente.
b) Residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoeléctrica: el período impositivo coincide con el año natural.

Devengo

En ambos supuestos del hecho imponible el impuesto se devenga el último día del período impositivo.

Esquema del Impuesto sobre la Producción de Combustible Nuclear Gastado y Residuos Radiactivos resultantes de la Generación de Energía Nucleoeléctrica

Hecho imponible.	— La producción de combustible nuclear gastado resultante de cada reactor nuclear. — La producción de residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoeléctrica.
Contribuyente.	La persona física o jurídica que realice la producción de combustible nuclear gastado resultante de cada reactor nuclear o la producción de residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoeléctrica.
Base imponible.	— Combustible nuclear gastado: kilogramos de metal pesado contenidos en el combustible nuclear gastado. — Residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoeléctrica: metros cúbicos de residuos radiactivos de media, baja y muy baja actividad producidos, que han sido acondicionados para su almacenamiento con carácter temporal en la propia instalación.
Tipo tributario.	— Combustible nuclear gastado: 2.190 euros por cada kilogramo de metal pesado. — Residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoeléctrica: si los residuos radiactivos son de baja y media actividad se aplica la cantidad de 6.000 euros por cada metro cúbico. Si los residuos radiactivos son de muy baja actividad se aplica 1.000 euros por cada metro cúbico.
Período impositivo.	— Combustible nuclear gastado: coincide con el ciclo de operación de cada reactor. Existen tantos periodos impositivos como reactores. — Residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoeléctrica: coincide con el año natural.
Devengo.	El último día del período impositivo.

ISBN: 978-84-7777-433-4

10. IMPUESTO SOBRE EL ALMACENAMIENTO DE COMBUSTIBLE NUCLEAR GASTADO Y RESIDUOS RADIACTIVOS EN INSTALACIONES CENTRALIZADAS

¿Qué somete a gravamen este tributo?
Se somete a gravamen la actividad de almacenamiento de combustible nuclear gastado y de residuos en una instalación centralizada. A estos efectos hay que entender:

a) Por almacenamiento de combustible nuclear gastado y de residuos radiactivos, toda actividad consistente en la inmovilización, temporal o definitiva, de los mismos, siendo independiente la forma en que se realice.
b) Por instalación centralizada hay que entender aquélla que pueda almacenar los citados materiales procedentes de diversas instalaciones u orígenes.

Exenciones
Se declara la exención de este impuesto al almacenamiento de residuos radiactivos procedentes de actividades médicas o científicas, así como al almacenamiento de residuos radiactivos procedentes de incidentes excepcionales en instalaciones industriales no sujetas a reglamentación nuclear, siempre que se cumplan determinados requisitos.

Contribuyentes
Son contribuyentes de este impuesto las personas físicas o jurídicas que sean titulares de las instalaciones centralizadas en las que se realicen las actividades de almacenamiento del combustible nuclear gastado y residuos radiactivos.

Base imponible
La base imponible está formada por:

a) La diferencia entre el peso del metal pesado contenido en el combustible nuclear gastado almacenado a la finalización y al inicio del período impositivo. Este peso se expresa en kilogramos.
b) La diferencia entre el volumen de residuos radiactivos de alta actividad, diferentes del combustible nuclear gastado, o de media ac-

tividad y vida larga, almacenados a la finalización y al inicio del período impositivo. Este volumen se expresará en metros cúbicos.

c) El volumen de residuos radiactivos de media actividad no citados en la letra anterior, y de baja o muy baja actividad, introducidos en la instalación para su almacenamiento durante el período impositivo. Este volumen se expresa en metros cúbicos.

Base liquidable

La base liquidable en el caso del almacenamiento centralizado de residuos de media, baja y muy baja actividad citados en la letra c) anterior, se obtiene por aplicación a la base imponible de un coeficiente multiplicador.

Tipo de gravamen y cuota tributaria

La cuota tributaria de este impuesto se obtiene por la aplicación de los siguientes tipos impositivos:

En el almacenamiento de combustible gastado, cuya base imponible se ha calculado por la diferencia entre el peso del metal pesado contenido en el combustible nuclear gastado almacenado a la finalización y al inicio del período impositivo. Este peso se expresa en kilogramos.	70 euros por kilogramo de metal pesado.
En el almacenamiento de residuos radiactivos cuya base imponible se ha calculado por la diferencia entre el volumen de residuos radiactivos de alta actividad, diferentes del combustible nuclear gastado, o de media actividad y vida larga, almacenados a la finalización y al inicio del período impositivo. Este volumen se expresará en metros cúbicos.	30.000 euros por metro cúbico de residuo radiactivo.
En el almacenamiento de residuos radiactivos cuya base imponible se calcula por el volumen de residuos radiactivos de media actividad no citados en grupo anterior, y de baja o muy baja actividad, introducidos en la instalación para su almacenamiento durante el período impositivo. Este volumen se expresa en metros cúbicos.	— En el caso de residuos radiactivos de baja y media actividad: 10.000 euros por metro cúbico. — En el caso de residuos radiactivos de muy baja actividad: 2.000 euros por metro cúbico.

ISBN: 978-84-7777-433-4

Período impositivo
El período impositivo coincide con el año natural.

Devengo
El impuesto se devenga el último día del período impositivo.

Esquema del Impuesto sobre el Almacenamiento de Combustible Nuclear Gastado y Residuos Radiactivos en Instalaciones Centralizadas

Hecho imponible.	Se somete a gravamen la actividad de almacenamiento de combustible nuclear gastado y de residuos en una instalación centralizada.
Exenciones.	El almacenamiento de residuos radiactivos procedentes de actividades médicas o científicas, así como al almacenamiento de residuos radiactivos procedentes de incidentes excepcionales en instalaciones industriales no sujetas a reglamentación nuclear, siempre que se cumplan determinados requisitos.
Contribuyente.	Las personas físicas o jurídicas que sean titulares de las instalaciones centralizadas en las que se realicen las actividades de almacenamiento del combustible nuclear gastado y residuos radiactivos.
Base imponible.	a) La diferencia entre el peso del metal pesado contenido en el combustible nuclear gastado almacenado a la finalización y al inicio del período impositivo. Este peso se expresa en kilogramos. b) La diferencia entre el volumen de residuos radiactivos de alta actividad, diferentes del combustible nuclear gastado, o de media actividad y vida larga, almacenados a la finalización y al inicio del período impositivo. Este volumen se expresará en metros cúbicos. c) El volumen de residuos radiactivos de media actividad no citados en la letra anterior, y de baja o muy baja actividad, introducidos en la instalación para su almacenamiento durante el período impositivo. Este volumen se expresa en metros cúbicos.
Base liquidable.	La base liquidable en el caso del almacenamiento centralizado de residuos de media, baja y muy baja actividad citados en la letra c) anterior, se obtiene por aplicación a la base imponible de un coeficiente multiplicador.
Tipo tributario.	Depende del almacenamiento de combustible gastado o de los residuos radiactivos.
Período impositivo.	El año natural.
Devengo.	El último día del período impositivo.

X

Impuestos indirectos

1. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

Funcionamiento general del impuesto

El Impuesto sobre el Valor Añadido es un tributo que recae sobre una supuesta manifestación indirecta de capacidad económica que se produce cuando se consumen bienes y/o servicios.

Este impuesto somete a gravamen, en términos generales, las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por empresarios y profesionales en el desarrollo de su actividad económica.

Se trata de un tributo que grava el valor añadido en cada una de las fases del proceso de producción y distribución de bienes y servicios, de tal forma que al final las sumas de los valores añadidos sometidos a gravamen coincide con el valor final de los bienes y servicios.

El impuesto se gestiona a partir de los empresarios o profesionales. En términos generales se puede decir que en la actuación de éstos se pueden distinguir las dos situaciones siguientes:

a) Por las ventas de bienes o prestaciones de servicios repercuten (cobran) el Impuesto sobre el Valor Añadido a sus clientes.

ISBN: 978-84-7777-433-4

b) Por las adquisiciones que hacen estos mismos empresarios o profesionales soportan un Impuesto sobre el Valor Añadido que les cargan sus proveedores.

Llegado el momento de presentar la correspondiente autoliquidación por este impuesto, estos empresarios o profesionales harán la siguiente operación:

IVA repercutido a sus clientes – IVA soportado de sus proveedores = cantidad a ingresar en Hacienda o saldo a favor del empresario o profesional.

Ejemplo

Una empresa vende a otra materias primas que las transforma y procede a su venta a consumidores finales. Se va a suponer, para simplificar, que la empresa que vende las materias primas no ha soportado IVA. También se va a suponer que el tipo de impuesto es el 21%.

Operación	Precio sin IVA	IVA repercutido	Precio de venta	IVA soportado	IVA a ingresar
Materias primas	100	21	121	0	21 – 0 = 21
Transformación	200	42	242	21	42 – 21=21
Venta consumidor	300	63	363	42	63 – 42=21

¿Qué grava este impuesto?

El Impuesto sobre el Valor Añadido recae sobre el consumo y grava, fundamentalmente, las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales.

Esto es, las características de este impuesto son las siguientes:

— Se sujetan al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios. A estos efectos por entrega de bien se entiende la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales y por prestación de servicios toda operación que no tenga la consideración de entrega de bien, como por ejemplo el ejercicio inde-

pendiente de una profesión u oficio, los transportes, los servicios de hostelería, etc.

— Realizadas por empresarios o profesionales. Por tal se considera a las personas y entidades que ordenan por cuenta propia los factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.
— A título oneroso, esto es, mediante contraprestación.
— Es irrelevante que las entregas de bienes o las prestaciones de servicios se realicen con carácter habitual u ocasional.
— Las entregas o prestaciones de servicios se realizan en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional.

Exenciones

Se encuentran exentas, entre otras, las siguientes operaciones:

— Las prestaciones de servicios de hospitalización o asistencia realizadas por entidades de Derecho público o por entidades o establecimientos privados en régimen de precios autorizados o comunicados.
— La asistencia a personas físicas por profesionales médicos o sanitarios.
— Las prestaciones de servicios realizadas por estomatólogos, odontólogos, mecánicos dentistas y protésicos dentales.
— Las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realice la Seguridad Social.
— Determinadas prestaciones de servicios de asistencia social efectuadas por entidades de Derecho público o entidades o establecimientos privados de carácter social, como la protección de la infancia y de la juventud, la asistencia a la tercera edad, la educación especial y asistencia a personas con discapacidad, la asistencia a minorías étnicas, etc.
— La educación de la infancia y de la juventud, la guarda y custodia de niños, la enseñanza escolar, universitaria y de postgraduados, la enseñanza de idiomas y la formación y reciclaje profesional, realizadas por entidades de derecho público o entidades privadas autorizadas para el ejercicio de dichas actividades.
— Los servicios prestados por personas o entidades que cumplan determinados requisitos a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física.

ISBN: 978-84-7777-433-4

— El transporte de enfermos o heridos en ambulancias o vehículos especialmente adaptados para ello.
— Las operaciones de seguro, reaseguro y capitalización.
— Las loterías, apuestas y juegos organizados por el Estado, la Organización Nacional de Ciegos y las Comunidades Autónomas.

Base imponible

La base imponible del impuesto está formada por el importe total de la contraprestación de las operaciones sometidas al mismo que satisface el destinatario u otra persona.

Cuando la contraprestación no consista en dinero se acude al valor de mercado, esto es, se considera como base imponible el importe que se hubiera acordado en condiciones normales de mercado entre partes independientes.

Sujetos pasivos

Por regla general son sujetos pasivos del impuesto las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al impuesto.

Esta condición de sujeto pasivo determina el cumplimiento de las obligaciones materiales y formales del impuesto.

Repercusión del impuesto

La repercusión supone la traslación del peso económico del impuesto por el sujeto pasivo al destinatario de la operación gravada.

Los sujetos pasivos deben repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre aquél para quién se realice la operación gravada, quedando éste obligado a soportarlo.

Tipos impositivos

Se establecen tres tipos impositivos:

— Un tipo general.
— Un tipo reducido del 10%.
— Un tipo reducido del 4%.

a) Tipo general

El tipo de gravamen general es del 21%. Este tipo se aplica siempre y cuando no sea aplicable alguno de los tipos reducidos.

b) Tipo reducido del 10%

Están gravadas al tipo reducido del 10%, entre otros:

- Sustancias o productos susceptibles de ser utilizados para la nutrición humana o animal, excepto las bebidas alcohólicas.
- Animales, vegetales y demás productos susceptibles de ser utilizados para la obtención de productos para la nutrición humana o animal.
- Aguas aptas para la alimentación humana o animal o riego.
- Medicamentos para uso animal y sustancias medicinales susceptibles de ser utilizadas habitual e idóneamente en su obtención.
- Aparatos y complementos que suplan las deficiencias físicas del hombre y de los animales.
- Edificios o parte de los mismos aptos para su utilización como viviendas incluidas las plazas de garaje (máximo 2) y anexos que se transmitan conjuntamente.
- Los transportes de viajeros y sus equipajes.
- Servicios de hostelería, acampamento, restaurantes y el suministro de comidas y bebidas para consumir en el acto.
- Los servicios de limpiezas de vías públicas, parques y jardines públicos.
- Los servicios de recogida, almacenamiento, transporte o eliminación de residuos.
- La entrada a bibliotecas, museos, galerías de arte y pinacotecas.
- Los espectáculos deportivos de carácter aficionado.
- Los exposiciones y ferias de carácter comercial.
- Las ejecuciones de obra de renovación y reparación realizadas en edificios o partes de los mismos destinados a viviendas, cuando se cumplan determinados requisitos:

c) Tipo reducido del 4%

El tipo reducido de Impuesto sobre el Valor Añadido del 4% es aplicable, entre otros, a:

- Pan común, determinados tipos de leche, quesos, huevos, frutas, verduras, hortalizas, legumbres, tubérculos y cereales.
- Libros, periódicos y revistas y los elementos complementarios que se entreguen conjuntamente por un precio único.

ISBN: 978-84-7777-433-4

— Los medicamentos para uso humano.
— Los vehículos para personas con movilidad reducida y las sillas de ruedas para uso exclusivo de personas con discapacidad.
— Las prótesis, órtesis e implantes internos para personas con discapacidad.
— Las viviendas de protección oficial de régimen especial o de promoción pública, cuando las entregas se efectúen por sus promotores, incluidos los garajes (máximo 2) y anexos que se transmitan conjuntamente.

Ejemplo

Estíbaliz adquiere los siguientes productos en un supermercado: una barra de pan (le ha costado 1,20 euros), una bebida alcohólica (le ha costado 14 euros) y una botella de agua (le ha costado 1,50 euros).

El Impuesto sobre el Valor Añadido será:

— Pan: tributa al 4%.
— Bebida alcohólica: tributa al 21%.
— Agua: tributa al 10%.

El empresario (vendedor) habrá realizado las siguientes operaciones:

— Pan: 1,15 + 0,5 de IVA = 1,20 euros.
— Bebida alcohólica: 11,57 + 2,43 de IVA = 14 euros.
— Agua: 1,36 + 0,14 de IVA = 1,50 euros.

Regímenes especiales

Los regímenes especiales en el Impuesto sobre el Valor Añadido son los siguientes:

— Régimen simplificado.
— Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.
— Régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.
— Régimen especial aplicable a las operaciones con oro de inversión.
— Régimen especial de las agencias de viajes.
— Régimen especial del recargo de equivalencia.
— Régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica.
— Régimen especial del grupo de entidades.

Esquema del Impuesto sobre el Valor Añadido	
Hecho imponible.	Grava las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales.
Exenciones.	Existen exenciones de diferente índole.
Sujeto pasivo.	Las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al impuesto.
Repercusión del Impuesto.	Los sujetos pasivos deben repercutir el impuesto sobre aquél para quién se realice la operación gravada.
Base imponible.	Importe de la contraprestación de las operaciones sometidas al impuesto.
Tipo de gravamen.	Existe el tipo general del 21% y dos tipos reducidos del 10% y del 4%.

2. IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

¿Qué grava este impuesto?

El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados somete a gravamen los siguientes conceptos:

Concepto	Ejemplo
a) Las transmisiones patrimoniales onerosas.	Una compraventa.
b) Las operaciones societarias.	Aumento de capital de una sociedad.
c) Los actos jurídicos documentados: —Documentos notariales. —Documentos mercantiles. —Documentos administrativos.	 —Una escritura pública. —Una letra de cambio. —Una anotación preventiva.

Hay que tener en cuenta que un mismo acto no puede ser gravado por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas y por el de operaciones societarias. Entre estos dos conceptos existe incompatibilidad para gravar un mismo acto.

ISBN: 978-84-7777-433-4

En cambio, el gravamen de un acto o contrato por la modalidad de «transmisiones patrimoniales onerosas» o por la de «operaciones societarias» sólo será incompatible con el de su soporte documental por la modalidad de «actos jurídicos documentados» cuando así resulte expresamente de las normas reguladoras del impuesto.

Compatibilidades/incompatibilidades

—Un mismo acto no puede ser gravado por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas y por el de operaciones societarias.
—El gravamen de un acto o contrato por la modalidad de «transmisiones patrimoniales onerosas» o por la de «operaciones societarias» sólo será incompatible con el de su soporte documental por la modalidad de «actos jurídicos documentados» cuando así resulte de las normas del impuesto.

Exenciones

En este impuesto existen exenciones subjetivas y objetivas. Además existen exenciones que se refieren a las tres modalidades del impuesto y otras que se refieren únicamente a alguna de las tres modalidades.

Así:

a) Gozan de exención subjetiva, entre otros:

—Las Administraciones Públicas Territoriales e Institucionales y sus establecimientos de beneficencia, cultura, Seguridad Social, docentes o de fines científicos.
—Las Cajas de Ahorro en cuanto a las adquisiciones directamente destinadas a sus obras sociales.
—Las entidades sin fines lucrativos a que se refiere la Norma Foral de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos e incentivos fiscales al mecenazgo.
—La Cruz Roja Española.
—Los partidos políticos con representación parlamentaria.

b) También se encuentran exentas, siempre que se cumplan determinados requisitos, entre otras:

—Las transmisiones y demás actos y contratos en que la exención resulte concedida por Tratados o Convenios internacionales.
—Las entregas de dinero que constituyan el precio de los bienes.

— Las transmisiones a que dé lugar la concentración parcelaria.
— Las adquisiciones de fincas rústicas cuando tengan lugar por el dueño de otra colindante para su agrupación.
— La transmisión de solares y la cesión del derecho de superficie para la construcción de edificios en régimen de viviendas de protección pública.
— La transmisión de valores, admitidos o no a negociación en un mercado secundario oficial.

Devengo

El impuesto se devenga:

En las transmisiones patrimoniales:	el día en que se realice el acto o contrato gravado.
En las operaciones societarias:	el día que se formalice el acto sujeto a gravamen.
En los actos jurídicos documentados:	el día que se formalice el acto sujeto a gravamen.

Ejemplo

Transmisión de una vivienda usada:	Transmisiones patrimoniales onerosas.
Constitución de una sociedad:	Operaciones societarias.
Escritura notarial:	Actos jurídicos documentados: documento notarial.
Arrendamiento:	Transmisiones patrimoniales onerosas.
Aumento del capital social de una sociedad:	Operaciones societarias.
Anotación de embargo:	Actos jurídicos documentados: documento administrativo.
Transmisión de una lonja:	Transmisiones patrimoniales onerosas.
Letra de cambio:	Actos jurídicos documentados: documento mercantil.

ISBN: 978-84-7777-433-4

A continuación se va a hacer un breve recorrido por las tres modalidades del impuesto.

A) Transmisiones Patrimoniales Onerosas

Dentro de este concepto se someten a gravamen transmisiones de diversos tipos, si bien se puede afirmar que el objeto fundamental lo constituyen las transmisiones onerosas por actos «inter vivos» de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas.

Sujeto pasivo

En las transmisiones de bienes y derechos el contribuyente es el que los adquiere.

Base imponible

La base imponible viene determinada por el valor real del bien transmitido, siendo deducibles las cargas que disminuyan dicho valor real, pero no las deudas aunque estén garantizadas con prenda o hipoteca.

Base liquidable

Como no hay reducciones en la base imponible, la base liquidable coincide con la base imponible.

Tipos de gravamen

La cuota tributaria se obtiene aplicando sobre la base liquidable los diferentes tipos establecidos para cada operación. Ahora bien, se pueden destacar los siguientes tipos tributarios:

a) El 7% en el caso de transmisión de bienes inmuebles.
b) La transmisión de viviendas en general tributará al tipo del 4% incluidas las plazas de garaje, con un máximo de dos unidades, y anexos, también con un máximo de dos unidades, siempre que unas y otros estén situados en el mismo edificio y se transmitan conjuntamente. A estos efectos no tienen la consideración de anexos a las viviendas los locales de negocio, aunque se transmitan conjuntamente con la vivienda.
c) Tributan al 2,5%, las transmisiones de las siguientes viviendas que constituyan la residencia habitual del adquirente y cumplan determinados requisitos:

   — Viviendas cuya superficie construida no sea superior a 120 metros cuadrados, así como sus garajes y anexos a que se ha hecho referencia anteriormente.

—Viviendas unifamiliares cuya superficie construida no sea superior a 120 metros cuadrados y la superficie de la parcela, incluida la ocupada por la edificación, no supere los 300 metros cuadrados.

d) También tributan al 2,5% las siguientes transmisiones de vivienda que constituyan la residencia habitual del adquirente y cumplan determinados requisitos, siempre y cuando el adquirente sea titular de familia numerosa:

—viviendas, así como sus garajes y anexos a que ha hecho referencia anteriormente.
—viviendas unifamiliares.

En estos casos se elimina la referencia a los metros cuadrados de la superficie construida de la vivienda y de la parcela.

e) El 4% si se trata de la transmisión de bienes muebles, semovientes y concesiones administrativas.

B) Operaciones Societarias

Hecho imponible

Se encuentran sujetas las siguientes operaciones societarias:

a) La constitución de sociedades, el aumento y disminución de su capital social y la disolución de sociedades.
b) Las aportaciones que efectúen los socios que no supongan un aumento del capital social.
c) El traslado a territorio foral de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad cuando ni una ni otro estuviesen previamente situados en un Estado miembro de la Unión Europea.

Sujeto pasivo

Es contribuyente de esta modalidad del impuesto:

En la constitución de sociedades, aumento de capital, traslado de sede de dirección efectiva o domicilio social y aportaciones de los socios que no supongan un aumento del capital social:	la sociedad.
En la disolución de sociedades y reducción de capital social:	los socios, copropietarios, comuneros o partícipes por los bienes y derechos recibidos.

ISBN: 978-84-7777-433-4

Base imponible

En la constitución y aumento de capital de sociedades que limiten de alguna manera la responsabilidad de los socios:	la base imponible coincidirá con el importe nominal en que el capital quede fijado inicialmente o ampliado con adición de las primas de emisión, en su caso, exigidas.
Cuando se trate de operaciones realizadas por sociedades distintas de las señaladas anteriormente y en las aportaciones de los socios que no supongan un aumento del capital social:	la base imponible será el valor neto de la aportación.
En los traslados de sede de dirección efectiva o de domicilio social:	la base imponible coincidirá con el haber líquido que la sociedad, cuya sede de dirección efectiva o domicilio social se traslada, tenga el día en que se adopte el acuerdo.
En la disminución de capital y en la disolución:	la base imponible coincidirá con el valor real de los bienes y derechos entregados a los socios, sin deducción de gastos y deudas.

Cuota tributaria

La cuota tributaria se obtendrá aplicando a la base liquidable el tipo de gravamen del 1%.

C) Actos Jurídicos Documentados

Están sometidos a gravamen los siguientes documentos:

a) Los documentos notariales.
b) Los documentos mercantiles.
c) Los documentos administrativos.

A continuación se va a examinar brevemente cada una de estas modalidades.

Documentos notariales

Hecho imponible

Están sujetas las escrituras, actas y testimonios notariales.

Sujeto pasivo

El sujeto pasivo es el adquirente del bien o derecho y, en su defecto, las personas que insten o soliciten los documentos notariales o aquéllos en cuyo interés se expidan.

Cuando se trate de escrituras de constitución de préstamo con garantía se considerará adquirente al prestatario, o sea, el que recibe el préstamo.

Base imponible

Por regla general en las primeras copias de escrituras públicas que tengan por objeto directo cantidad o cosa valuable servirá de base el valor declarado, sin perjuicio de las comprobaciones que pueda llevar a cabo la Administración.

Cuota tributaria

Las matrices y las copias de las escrituras y actas notariales, así como los testimonios, se extenderán en papel timbrado de 0,300506 euros por folio.

Las primeras copias de escrituras y actas notariales, cuando tengan por objeto cantidad o cosa valuable, contengan actos o contratos inscribibles en determinados Registros (siendo los más sobresalientes el Registro de la Propiedad y el Registro Mercantil) y se cumplan determinados requisitos tributarán, además, al tipo de gravamen del 0,5%, en cuanto a tales actos o contratos.

Documentos mercantiles

Hecho imponible

Están sujetas las letras de cambio, los documentos que realicen función de giro o suplan a aquéllas, los resguardos o certificados de depósito transmisibles, así como los pagarés, bonos, obligaciones y demás títulos análogos emitidos en serie, por plazo no superior a dieciocho meses, representativos de capitales ajenos por los que se satisfaga una contraprestación establecida por diferencia entre el importe satisfecho por la emisión y el comprometido a reembolsar al vencimiento.

Sujeto pasivo

Estará obligado al pago el librador, salvo que la letra de cambio se hubiere expedido en el extranjero, en cuyo caso lo estará su primer tenedor en territorio foral, siempre que se cumplan determinados requisitos.

ISBN: 978-84-7777-433-4

En los documentos de giro o sustitutivos de las letras de cambio, así como los resguardos de depósito, y pagarés, bonos, obligaciones y títulos análogos emitidos en serie, el sujeto pasivo será la persona o entidad que los expida.

Base imponible

En la letra de cambio:	la cantidad girada.
En los certificados de depósito:	su importe nominal.
En los pagarés, bonos, obligaciones y demás títulos análogos, emitidos en serie, representativos de capitales ajenos, por los que se satisfaga una contraprestación establecida por la diferencia entre el importe satisfecho en la emisión y el comprometido a reembolsar al vencimiento:	el importe del capital que la emisora se compromete a reembolsar.

Cuota tributaria

Las letras de cambio:	se extenderán en el efecto timbrado de la clase que corresponda a su cuantía. La tributación se llevará a cabo conforme a una escala que hace que aumente el impuesto a medida que aumenta la cuantía de la letra de cambio.
Los documentos que realicen una función de giro o suplan a las letras de cambio y los certificados de depósito:	tributarán por la misma escala de gravamen que las letras de cambio.
Los pagarés, bonos, obligaciones y demás títulos análogos, emitidos en serie por plazo no superior a dieciocho meses, representativos de capitales ajenos, por los que se satisfaga una contraprestación establecida por la diferencia entre el importe satisfecho en la emisión y el comprometido a reembolsar al vencimiento:	tributarán al tipo de 0,018030 euros por cada 6,01 o fracción.

Documentos administrativos

Hecho imponible

Están sujetas a esta modalidad:

a) Las anotaciones preventivas que se practiquen en los Registros Públicos, cuando tengan por objeto un derecho o interés valuable y no vengan ordenadas por la autoridad judicial.
b) La rehabilitación y transmisión de grandezas y títulos nobiliarios.

Sujeto pasivo

Están obligados al pago:

En las anotaciones preventivas:	la persona que las solicite.
En las grandezas y títulos nobiliarios:	el beneficiario.

Base imponible: anotaciones preventivas

En las anotaciones preventivas servirá de base el valor del derecho o interés que se garantice, publique o constituya.

Cuota tributaria

a) Las anotaciones preventivas que se practiquen en los Registros Públicos tributarán al tipo de gravamen del 0,50%.
b) Grandezas y títulos nobiliarios. La rehabilitación y transmisión, sea por vía de sucesión o de cesión, de grandezas y títulos nobiliarios, así como el reconocimiento de uso de títulos extranjeros, abonará la cuota establecida en una escala que fija una determinada cuota en función del tipo de título (con grandeza, grandeza sin título o título sin grandeza) y el tipo de transmisión (directa, transversal o rehabilitación y reconocimiento de títulos extranjeros).

ISBN: 978-84-7777-433-4

Esquema del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

Hecho imponible.	Este impuesto somete a gravamen las transmisiones patrimoniales onerosas, las operaciones societarias y los actos jurídicos documentados.
Exenciones.	Existen exenciones subjetivas y objetivas. Además existen exenciones que se refieren a las tres modalidades del impuesto y otras que se refieren únicamente a alguna de las tres modalidades.
Sujeto pasivo.	Existen reglas especiales dependiendo de cada modalidad.
Base imponible.	Existen reglas especiales dependiendo de cada modalidad.
Tipo de gravamen.	Existen reglas especiales dependiendo de cada modalidad.
Devengo.	a) En las transmisiones patrimoniales, el día en que se realice el acto o contrato gravado. b) En las operaciones societarias y actos jurídicos documentados, el día que se formalice el acto sujeto a gravamen.

3. IMPUESTOS ESPECIALES

La explicación de los Impuestos Especiales se va a realizar de forma diferente a como se viene haciendo respecto de los demás tributos. En este caso simplemente se va a hacer una breve referencia al contenido general del impuesto.

¿Qué grava este impuesto?

Los Impuestos Especiales recaen sobre consumos concretos y determinados y gravan la fabricación, importación e introducción en el territorio en que se exigen los mismos, de determinados bienes, así como la matriculación de determinados medios de transporte y la puesta a consumo de carbón.

Características de este impuesto

De este concepto se deducen sus características fundamentales que son las siguientes:

a) Son impuestos que gravan el consumo de determinados bienes. Así como el Impuesto sobre el Valor Añadido recae sobre el consumo en general, los Impuestos Especiales recaen sobre consumos concretos y determinados.

El Impuesto sobre el Valor Añadido recae sobre el consumo en general. Los Impuestos Especiales recaen sobre consumos concretos y determinados.

b) Gravan el consumo una sola vez, en una sola fase, normalmente al iniciarse el proceso de comercialización de los bienes.

Contenido de los Impuestos Especiales

Dentro de los Impuestos Especiales encontramos los siguientes tributos:

1. Los Impuestos Especiales de Fabricación

Tienen esta consideración:

1.1. Los Impuestos sobre el Alcohol y las Bebidas Alcohólicas. Para la determinación del objeto de estos tributos se acude a la utilización de unos códigos (por ejemplo la cerveza tiene el código 2203, cerveza más bebida analcohólica el 2206, el vino espumoso el 2204.10, etc.) complementados, en algunos casos, con requisitos de índole tributaria. Dentro de los Impuestos sobre el Alcohol y las Bebidas Alcohólicas se encuentran los siguientes tributos:

a) El Impuesto sobre la Cerveza. Su ámbito objetivo está integrado por la cerveza y por los productos constituidos por mezclas de cerveza con bebidas analcohólicas, clasificados en el código NC 2206, siempre que, en ambos casos, su grado alcohólico volumétrico adquirido sea superior a 0,5% vol.
b) El Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas. El ámbito objetivo del impuesto está integrado por el vino tranquilo, el

ISBN: 978-84-7777-433-4

vino espumoso, las bebidas fermentadas tranquilas y las bebidas fermentadas espumosas.

c) El Impuesto sobre Productos Intermedios. Tienen la consideración de productos intermedios todos los productos con un grado alcohólico volumétrico adquirido superior a 1,2% vol, e inferior o igual a 22% vol, clasificados con los códigos NC 2204, 2205 y 2206 y que no estén comprendidos dentro del ámbito objetivo del Impuesto sobre la Cerveza, ni del Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas.

d) El Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas. Su ámbito objetivo está integrado por:

— Todos los productos con un grado alcohólico volumétrico adquirido superior a 1,2% vol, clasificados en los códigos NC 2106.90.20 y en los códigos NC 2207 y 2208, incluso cuando dichos productos formen parte de un producto clasificado en un capítulo de la nomenclatura combinada distinto del 22.
— Los productos clasificados en los códigos NC 2204, 2205 y 2206 con un grado alcohólico volumétrico adquirido superior al 22% vol.
— El alcohol que contenga productos sólidos u otros productos vegetales en solución.

1.2. El Impuesto sobre Hidrocarburos. Este impuesto recae, fundamentalmente aunque no exclusivamente, sobre determinados productos que se utilizan como combustibles o carburantes. Se considera a estos efectos:

— Carburante: la utilización de determinados productos con fines de combustión en motores.
— Combustible: la utilización de un hidrocarburo mediante combustión con fines de calefacción que no constituya un uso como carburante.

1.3. El Impuesto sobre las Labores del Tabaco. Tienen la consideración de labores del tabaco los cigarros y los cigarritos, los cigarrillos, la picadura para liar y los demás tabacos para fumar.

1.4. El Impuesto sobre la Electricidad. El ámbito objeto del Impuesto sobre la Electricidad está constituido por la energía eléctrica clasificada en el código NC 2716.

2. El Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transportes

El objeto fundamental de este tributo lo constituye la primera matriculación definitiva en España de vehículos automóviles, nuevos o usados, provistos de motor para su propulsión, así como la primera matriculación de embarcaciones y buques de recreo o de deportes náuticos, nuevos o usados, que tengan más de 8 metros de eslora, así como la primera matriculación de aviones, avionetas y demás aeronaves, nuevas o usadas, provistas de motor mecánico,

3. El Impuesto Especial sobre el Carbón

Tiene la consideración de carbón los productos comprendidos en los códigos 2701 (hulla, antracitas), 2702 (briquetas y similares), 2704 (coques), 2708 (brea), 2713 (coque de petróleo) y 2714 (betunes y asfaltos) de la nomenclatura arancelaria y estadística establecida por el Reglamento (CEE) n.º 2.658/87 del Consejo, de 23 de julio de 1987.

Esquema de los Impuestos Especiales

1. Impuestos Especiales de Fabricación:

a) Los siguientes Impuestos sobre el Alcohol y las Bebidas Alcohólicas:

— Impuesto sobre la Cerveza.
— Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas.
— Impuesto sobre Productos Intermedios.
— Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas.

b) Impuesto sobre Hidrocarburos.
c) Impuesto sobre las Labores del Tabaco.
d) Impuesto sobre la Electricidad.

2. Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.
3. Impuesto Especial sobre el Carbón.

4. IMPUESTO SOBRE LAS PRIMAS DE SEGUROS

¿Qué grava este impuesto?

El Impuesto sobre las Primas de Seguros somete a gravamen las operaciones de seguro y capitalización, basadas en técnica actuarial, concertadas por entidades aseguradoras.

ISBN: 978-84-7777-433-4

Esto es, se grava a los destinatarios finales de los seguros con independencia de sus circunstancias personales.

Supuestos de no sujeción

No se encuentran sujetas a este impuesto las operaciones derivadas de los conciertos que las entidades aseguradoras establezcan con la Seguridad Social o con entidades de derecho público que tengan encomendada la gestión de regímenes especiales de la Seguridad Social.

Exenciones

Se encuentran exentas del Impuesto sobre las Primas de Seguro, entre otras, las siguientes operaciones:

a) Las operaciones relativas a seguros sociales obligatorios y a seguros colectivos que instrumenten sistemas alternativos a los planes y fondos de pensiones, así como las operaciones relativas a los planes de previsión asegurados.
b) Las operaciones relativas a determinados seguros sobre la vida.
c) Las operaciones de seguro de crédito a la exportación y los de seguros agrarios combinados.
d) Las operaciones de seguro relacionadas con el transporte internacional de mercancías o viajeros.
e) Las operaciones de seguro relacionadas con buques o aeronaves que se destinan al transporte internacional, con excepción de los que realicen navegación o aviación privada de recreo.
f) Las operaciones de seguro de asistencia sanitaria y enfermedad.

Ejemplo

Una empresa contrata los siguientes seguros: seguro colectivo para los trabajadores de la empresa, seguro de transporte para las ventas de sus productos, seguro de incendio de la fábrica, seguro de automóviles para los vehículos de la empresa y seguro del barco del gerente.

Estos seguros tienen el siguiente tratamiento:

—Seguro colectivo para los trabajadores de la empresa: se encuentra exento de este impuesto si el seguro instrumenta sistemas alternativos a los planes y fondos de pensiones.
—Seguro de transporte para las ventas de sus productos: se encuentra exento de este tributo si la operación de seguro está relacionada con el transporte internacional de mercancías; caso contrario estará sujeto y no exento.
—Seguro de incendio de la fábrica: operación no exenta del impuesto.
—Seguro de automóviles para los vehículos de la empresa: operación no exenta del impuesto.
—Seguro del barco del gerente: operación no exenta del impuesto.

Sujetos pasivos

Los sujetos pasivos de este tributo son las entidades aseguradoras cuando realicen las operaciones gravadas por el mismo.

Repercusión

El Impuesto sobre las Primas de Seguros debe ser repercutido íntegramente por las entidades aseguradoras a las personas que contraten los seguros objeto de gravamen.

Esto es, quién definitivamente soporta el impuesto es el contratante del seguro, ya que la entidad aseguradora, que es el sujeto pasivo de este tributo, se lo repercute.

Base imponible

La base imponible del este impuesto está formada por el importe total de la prima o cuota satisfecha por el tomador o un tercero. Esto es, la base imponible está formada por el importe total de las cantidades satisfechas como contraprestación por las operaciones de seguro y capitalización, siendo irrelevante tanto la causa u origen que las motiva, como el lugar y forma de cobro.

ISBN: 978-84-7777-433-4

Quedan exceptuados los recargos establecidos en favor del Consorcio de Compensación de Seguros y de la Comisión Liquidadora de Entidades Aseguradoras y los demás tributos que recaen directamente sobre la prima.

Tipo impositivo
El impuesto se exige al tipo del 6%.

Devengo del impuesto
El impuesto se devenga en el momento en que se satisfacen las primas relativas a las operaciones gravadas. En caso de fraccionamiento de las primas el impuesto se devenga en el momento en que se realicen cada uno de los pagos fraccionados.

Esquema del Impuesto sobre las Primas de Seguros

Hecho imponible.	Las operaciones de seguro y capitalización concertadas por entidades aseguradoras.
No sujeción.	Las operaciones derivadas de los conciertos que las entidades aseguradoras establezcan con la Seguridad Social o con entidades de derecho público que tengan encomendada la gestión de regímenes especiales de la Seguridad Social.
Exenciones.	Existen determinadas exenciones del impuesto.
Sujeto pasivo.	Las entidades aseguradoras. Estas entidades repercutirán el impuesto a las personas que contraten los seguros.
Base imponible.	El importe total de la prima o cuota satisfecha por el tomador o un tercero.
Tipo de gravamen.	6%.
Devengo.	En el momento en que se satisfagan las primas relativas a las operaciones gravadas.

5. IMPUESTO SOBRE LOS GASES FLUORADOS DE EFECTO INVERNADERO

¿Qué grava este impuesto?

El Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero grava el consumo de los productos a que se va a hacer referencia a continuación atendiendo al potencial de calentamiento atmosférico.

A estos efectos se consideran «gases fluorados de efecto invernadero» los hidrofluorcarburos, perfluorocarburos y el hexafluoruro de azufre, así como los preparados que contengan dichas sustancias, incluso regenerados y reciclados.

Supuestos que no se encuentran sujetos al Impuesto

No se encuentran sujetas al impuesto las ventas o entregas de gases fluorados de efecto invernadero que impliquen su envío directo por el productor o importador a un destino situado fuera del ámbito territorial de aplicación del impuesto.

Exenciones

Se encuentran exentas, entre otras, las siguientes entregas de gases fluorados de efecto invernadero:

a) importados o adquiridos en equipos o aparatos nuevos,
b) el empresario adquirente destine los citados gases a la fabricación de medicamentos que se presenten como aerosoles dosificados para inhalación,
c) el empresario adquirente destine los gases a su reventa dentro del ámbito de aplicación territorial del impuesto.

Sujeto pasivo

En términos generales se puede decir que el contribuyente de este impuesto es el fabricante o importador de los gases fluorados de efecto invernadero.

Repercusión

Los contribuyentes deben repercutir las cuotas tributarias sobre los adquirentes de los productos objeto del impuesto.

ISBN: 978-84-7777-433-4

Base imponible
La base imponible está formada por el peso de los productos objeto del impuesto. Este peso se expresa en kilogramos.

Tipo de gravamen
Existen tres tarifas:

a) Tarifa 1: el impuesto se exige en función del potencial de calentamiento atmosférico.
b) Tarifa 2: se refiere a los preparados.
c) Tarifa 3: se refiere a los gases regenerados y reciclados de las tarifas anteriores.

Deducciones y devoluciones
Los contribuyentes pueden deducir las cuotas del impuesto pagado respecto de los gases fluorados de efecto invernadero que acrediten haber entregado a los gestores de residuos reconocidos por la Administración competente a efectos de su destrucción, reciclado o regeneración.

En los casos en que la cuantía de las deducciones supere el importe de las cuotas devengadas, el exceso se podrá compensar en las autoliquidaciones sucesivas, cumpliendo determinados requisitos.

Por su parte, los consumidores finales de gases fluorados de efecto invernadero que hayan soportado este impuesto y hubieran tenido derecho a la aplicación de exenciones o acrediten haber entregado los gases fluorados de efecto invernadero a los gestores de residuos reconocidos por la Administración competente a efectos de su destrucción, reciclado o regeneración, siempre que no hayan sido objeto de deducción previa, podrán solicitar a la Administración tributaria la devolución que corresponda.

Devengo
En términos generales el impuesto se devenga en el momento de la puesta de los productos a disposición de los adquirentes.

Esquema del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero

Hecho imponible.	Se grava el consumo de los gases fluorados de efecto invernadero atendiendo al potencial de calentamiento atmosférico. A estos efectos se consideran «gases fluorados de efecto invernadero» los hidrofluorcarburos, perfluorocarburos y el hexafluoruro de azufre, así como los preparados que contengan dichas sustancias, incluso regenerados y reciclados.
No sujeción.	Las ventas o entregas de gases fluorados de efecto invernadero que impliquen su envío directo por el productor o importador a un destino situado fuera del ámbito territorial de aplicación del impuesto.
Exenciones.	Existe una lista de exenciones.
Contribuyente.	Es el fabricante o importador de los gases fluorados de efecto invernadero.
Repercusión.	Los contribuyentes deben repercutir las cuotas tributarias sobre los adquirentes de los productos objeto del impuesto.
Base imponible.	Peso de los productos objeto del impuesto, expresado en kilogramos.
Tipo de gravamen.	Existen tres tarifas.
Devengo.	En el momento de la puesta de los productos a disposición de los adquirentes.

6. TRIBUTOS SOBRE EL JUEGO

Dentro del concepto de «tributos sobre el juego» se encuentra, por una parte, el Impuesto sobre Actividades de Juego y, por otra parte, otros tributos sobre el juego.

ISBN: 978-84-7777-433-4

6.1. Impuesto sobre Actividades de Juego

¿Qué grava este impuesto?

El hecho imponible de este tributo está formado por las autorizaciones, celebraciones u organizaciones de juegos de loterías y apuestas, rifas, concursos, apuestas y actividades de juego en los casos en que la actividad desarrollada tenga ámbito estatal.

Supuestos de no sujeción

No se encuentran sujetos a este impuesto los juegos de lotería de ámbito estatal, con independencia del operador público o privado que los organice o celebre.

Contribuyentes

Son contribuyentes las personas físicas o jurídicas que operen, organicen o desarrollen las actividades gravadas.

Base imponible y tipo de gravamen

Tipo de juego	Base imponible	Tipo de gravamen
Apuestas deportivas mutuas	Ingresos brutos obtenidos de la organización o celebración del juego.	22%
Apuestas deportivas de contrapartida	Ingresos netos = ingresos brutos obtenidos – premios satisfechos a los participantes (1).	25%
Apuestas deportivas cruzadas	Ingresos netos = ingresos brutos obtenidos – premios satisfechos a los participantes (1).	25%
Apuestas hípicas mutuas	Ingresos brutos obtenidos de la organización o celebración del juego.	15%
Apuestas hípicas de contrapartida	Ingresos netos = ingresos brutos obtenidos – premios satisfechos a los participantes (1).	25%
Otras apuestas mutuas	Ingresos brutos obtenidos de la organización o celebración del juego.	15%
Otras apuestas de contrapartida	Ingresos netos = ingresos brutos obtenidos – premios satisfechos a los participantes (1).	25%

Tipo de juego	Base imponible	Tipo de gravamen
Otras apuestas cruzadas	Ingresos netos = ingresos brutos obtenidos – premios satisfechos a los participantes (1).	25%
Rifas	Ingresos brutos obtenidos de la organización o celebración del juego.	20%. Las declaradas de utilidad pública o beneficencia: 7%.
Concursos	Ingresos brutos obtenidos de la organización o celebración del juego.	20%.
Otros Juegos	Ingresos netos = ingresos brutos obtenidos – premios satisfechos a los participantes (1).	25%
Combinaciones aleatorias con fines publicitarios o promocionales	Valor de mercado de los premios ofrecidos o ventajas concedidas a los participantes.	10%

(1) En las apuestas cruzadas o de juegos en los que los contribuyentes no obtengan como ingresos propios los importes jugados, sino que se efectúe su traslado a los jugadores que lo hubieran ganado, la base imponible se integrará por las comisiones, así como por cualesquiera cantidades por servicios relacionados con las actividades de juego pagadas por los jugadores al contribuyente.

Cuota íntegra

La cuota íntegra es la cantidad resultante de aplicar a la base imponible el correspondiente tipo de gravamen.

Devengo

El devengo del impuesto se produce con la autorización, celebración u organización del juego. Si las autorizaciones, celebraciones u organizaciones se extienden a varios períodos temporales, el devengo se produce el primer día de cada año natural (esto es, el 1 de enero), salvo el año en que se obtiene la autorización en el que el devengo se produce en la fecha de la autorización.

ISBN: 978-84-7777-433-4

Esquema del Impuesto sobre Actividades de Juego

Hecho imponible.	Autorizaciones, celebraciones u organizaciones de juegos de loterías y apuestas, rifas, concursos, apuestas y actividades de juego en los casos en que la actividad desarrollada tenga ámbito estatal.
No sujeción.	Juegos de lotería de ámbito estatal, con independencia del operador público o privado que los organice o celebre.
Contribuyente.	Las personas físicas o jurídicas que operen, organicen o desarrollen las actividades gravadas.
Base imponible.	Según los casos: a) Ingresos brutos obtenidos de la organización o celebración del juego. b) Ingresos netos = ingresos brutos obtenidos – premios satisfechos a los participantes. c) Valor de mercado de los premios ofrecidos o ventajas concedidas a los participantes.
Tipo de gravamen.	Entre el 7% y el 25%, según el caso de que se trate.
Devengo.	Se produce con la autorización, celebración u organización del juego.

6.2. Otros tributos sobre el juego

¿Qué gravan estos tributos?

El Tributo sobre el Juego grava determinadas actividades de juego. En concreto están sometidas a gravamen los siguientes juegos:

— Juegos de casino.
— Bingo.
— Apuestas.
— Boletos.
— Máquinas de juego.
— Rifas.
— Tómbolas.
— Combinaciones aleatorias.
— Cualquier otro juego incluido en el Catálogo de Juegos del País Vasco.

Exenciones

Están exentas de este impuesto, entre otras, la celebración de las rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias siguientes:

a) Las que organicen entidades sin fines de lucro que persigan fines de interés general, destinen el importe total obtenido a la realización de los fines citados y el importe total de los premios sea inferior a una determina cantidad.
b) Las tómbolas organizadas por días con ocasión de mercados, ferias o fiestas.

Sujetos pasivos

Son sujetos pasivos las personas físicas o entidades a quienes se haya otorgado la correspondiente autorización administrativa. En defecto de autorización administrativa, tendrán la consideración de sujetos pasivos las personas físicas o entidades cuyas actividades incluyan la celebración u organización de actividades de juego.

Base imponible

Con carácter general la base imponible está constituida por el importe total de las cantidades que los jugadores dediquen a su participación en los juegos.

De forma concreta, para las modalidades de juego que se indican a continuación, la base imponible será la siguiente:

Juego	Base imponible
Juegos de casino.	Ingresos brutos (esto es, la diferencia entre el importe total de los ingresos obtenidos del juego y las cantidades satisfechas a los jugadores por sus ganancias o premios).
Juego del bingo.	La suma total de lo satisfecho por los jugadores por la adquisición de los correspondientes cartones.
Juego mediante apuestas.	La diferencia entre la suma total de las cantidades apostadas y el importe de los premios obtenidos por los participantes en el juego.

ISBN: 978-84-7777-433-4

Juego	Base imponible
Jornadas de pelota, de regatas de traineras o de otras actividades deportivas o de competición de carácter rural o autóctono (tales como arrastre de piedra, aizkolaris, segalaris o levantamiento de piedra).	Número de jornadas organizadas anualmente, siempre que las apuestas se celebren exclusivamente en el lugar donde estas actividades se realicen y no se totalicen con apuestas externas.
Juego mediante boletos.	Suma total de lo satisfecho por los jugadores por la adquisición de los correspondientes boletos.
Juego mediante la explotación de máquinas o aparatos automáticos.	Número de máquinas o aparatos automáticos de cada tipo, «B» o «C», que sean objeto de explotación.
Juego mediante rifas y tómbolas.	Suma total de los billetes o boletos ofrecidos.
Juego mediante combinaciones aleatorias.	Valor de los premios ofrecidos.

Tipo tributario

El tipo tributario general es del 20%.

Ahora bien, existen tipos específicos para determinados juegos. Estos tipos específicos son los siguientes:

Juego	Tipo tributario
Juego del bingo.	18,4%.
Juegos de casino.	Si la base imponible se encuentra entre 0 y 2.000.000 euros se aplica el tipo del 20% y a la cantidad de base que supere dicha cifra se le aplica el tipo del 33%.
Juegos mediante apuestas.	10%.
Jornadas de pelota y de regatas de traineras.	Tributarán mediante una cuota fija por cada jornada organizada de 100 euros, cuando el número de jornadas durante el año sea inferior a 50, o de 150 euros cuando su número durante el año sea igual o superior a 50.

Juego	Tipo tributario
Jornadas de otras actividades deportivas o de competición de carácter rural o autóctono.	Tributarán mediante una cuota fija por cada jornada organizada de 20 euros, cuando el número de jornadas durante el año sea inferior a 50, o de 30 euros cuando su número durante el año sea igual o superior a 50.
Juego mediante boletos.	15%.
Juego mediante la explotación de máquinas o aparatos automáticos.	Se exige una cuota fija y determinada por cada máquina o aparato.
Juego mediante rifas y tómbolas.	15%.
Juego mediante combinaciones aleatorias.	15%.

Esquema del Tributo sobre el Juego

Hecho imponible.	Están sometidas a gravamen los siguientes juegos: juegos de casino, bingo, apuestas, boletos, máquinas de juego, rifas, tómbolas, combinaciones aleatorias y cualquier otro juego incluido en el Catálogo de Juegos del País Vasco.
Exenciones.	Existen determinadas exenciones.
Sujeto pasivo.	Las personas físicas o entidades a quienes se haya otorgado la autorización administrativa. En defecto de ésta, lo serán las personas físicas o entidades cuyas actividades incluyan la celebración u organización de actividades de juego.
Base imponible.	Como regla general es el importe total de las cantidades que los jugadores dediquen a su participación en los juegos. Existen reglas especiales para determinadas modalidades de juego.
Tipo tributario.	El general es el 20%, pero existen tipos tributarios especiales para determinadas modalidades de juego.

XI

Impuestos locales

1. IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES

¿Qué grava este impuesto?
El Impuesto sobre Bienes Inmuebles grava el valor de los bienes inmuebles de naturaleza rústica, urbana y de características especiales.

Por lo tanto, una persona que sea propietaria de un piso, de un local o de un garaje deberá satisfacer el Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

El Impuesto sobre Bienes Inmuebles recae sobre los inmuebles urbanos, rústicos y de características especiales y por tales se entienden:

a) Bienes inmuebles de naturaleza urbana: el suelo que tiene esta naturaleza (entendiéndose por tal el suelo definido por el planteamiento urbanístico como urbano, urbanizable o equivalente), así como las construcciones de naturaleza urbana.
b) Bienes de naturaleza rústica: son los bienes que no tienen naturaleza urbana, ni están integrados en un bien inmueble de ca-

ISBN: 978-84-7777-433-4

racterísticas especiales. Esto es, tienen tal consideración los terrenos que no sean urbanos y las construcciones rústicas, entendiéndose por tales los edificios e instalaciones de carácter agrario situadas en los terrenos de naturaleza rústica que resultan indispensables para el desarrollo de las explotaciones agrícolas, ganaderas o forestales.

c) Bienes inmuebles de características especiales: estos bienes constituyen un conjunto complejo de uso especializado integrado por suelo, edificios, instalaciones y obras de urbanización y mejora que, por su carácter unitario y por estar ligados de forma definitiva para su funcionamiento, se configura, a efectos catastrales, como un único bien inmueble. Tienen esta consideración los destinados a la producción de energía eléctrica y gas y al refino de petróleo, y las centrales nucleares; las presas, saltos de agua y embalses, incluido su lecho o vaso, excepto las destinadas exclusivamente al riego; las autopistas, carreteras y túneles de peaje; y los aeropuertos y puertos comerciales.

Exenciones

Se encuentran exentos, entre otros, los siguientes bienes:

a) Los que sean propiedad del Estado, de la Comunidad Autónoma del País Vasco, de la Diputación Foral, de las Entidades Municipales o de las Entidades Locales, y estén directamente destinados a la defensa, seguridad ciudadana y a los servicios educativos y penitenciarios.
b) Los que sean propiedad de las Universidades Públicas que estén directamente destinados a los servicios educativos.
c) Las carreteras, los caminos y las demás vías terrestres siempre que sean de aprovechamiento público y gratuito.
d) Los que sean propiedad de las Cuadrillas, Municipios, Hermandades y Juntas Administrativas, cuyo destino sea el servicio o uso público.
e) Los montes poblados con especies de crecimiento lento de titularidad pública o privada.
f) Los de la Cruz Roja y otras Entidades asimilables.
g) Los terrenos ocupados por las líneas de ferrocarriles y los edificios enclavados en los mismos terrenos que estén dedicados a

estaciones, almacenes o a cualquier otro servicio indispensable para la explotación de dichas líneas.

h) Los bienes inmuebles que tengan la condición de monumento a que se refiere la ley del Patrimonio Cultural Vasco y la ley del Patrimonio Histórico Español.

i) Los bienes inmuebles que se destinen a la enseñanza por centros docentes acogidos al régimen de concierto educativo, en cuanto a la superficie destinada a la enseñanza concertada.

j) Los Ayuntamientos podrán regular una exención a favor de los bienes de que sean titulares los centros sanitarios públicos siempre que los mismos estén afectados al cumplimiento de los fines específicos de los referidos centros.

Sujeto pasivo

Olvidándonos de supuestos especiales (por ejemplo, titular de un derecho de usufructo) el sujeto pasivo es el propietario del inmueble.

Base imponible

La base imponible de este impuesto está constituida por el valor de los bienes inmuebles. A estos efectos se toma como valor de los bienes inmuebles su valor catastral. Este valor catastral se fija tomando como referencia el valor de mercado de los inmuebles sin que, en ningún caso, pueda exceder de éste.

El valor catastral de los bienes inmuebles está formado por:

a) Bienes inmuebles de naturaleza urbana:

Valor catastral = valor del suelo + valor de las construcciones.

Notas:

—Para calcular el valor del suelo se tendrán en cuenta las circunstancias urbanísticas que le afecten.

—Para calcular el valor de las construcciones se tendrán en cuenta las condiciones urbanístico-edificatorias, su carácter histórico-artístico, su uso o destino, la calidad y la antigüedad de las mismas y cualquier otro factor que pueda incidir en el mismo.

ISBN: 978-84-7777-433-4

b) Bienes inmuebles de naturaleza rústica:

Valor catastral = valor del terreno + valor de las construcciones.

Notas:

—El valor de los terrenos de naturaleza rústica se calcula capitalizando al interés establecido las rentas reales o potenciales de los mismos, según la aptitud de la tierra para la producción, los distintos cultivos o aprovechamientos, de acuerdo con sus características catastrales, teniendo en cuenta, además, las mejoras introducidas en los terrenos que formen parte indisociable de su valor.

—El valor de las construcciones rústicas se calculará aplicando lo dispuesto para las construcciones urbanas en la medida que lo permita la naturaleza de las construcciones rústicas.

c) Bienes inmuebles de características especiales.

Su valor se determina, de forma motivada, en las ponencias de valores.

Tipo de gravamen

La cuota íntegra de este impuesto es el resultado de aplicar el tipo de gravamen a la base imponible. Por su parte, la cuota líquida se obtiene minorando la cuota íntegra en las bonificaciones establecidas.

Cuota íntegra = base imponible × tipo de gravamen.

Cuota líquida = cuota íntegra – bonificaciones.

El tipo de gravamen es el 0,3% para todo tipo de bienes rústicos y urbanos.

Ahora bien, los Ayuntamientos pueden reducir este tipo tributario hasta el 0,15%, tanto cuando se trate de bienes de naturaleza urbana, como cuando se trate de bienes de naturaleza rústica, siempre y cuando ello no suponga, respecto de los bienes de igual uso, una disminución de la recaudación por este impuesto respecto de la obtenida en el período impositivo anterior.

Igualmente los Ayuntamientos pueden incrementar los tipos de gravamen hasta el límite del 1,5% para los bienes urbanos y del 1,1% para los bienes rústicos.

El tipo de gravamen aplicable a los bienes inmuebles de características especiales es del 0,6%. Ahora bien, los Ayuntamientos pueden establecer para cada grupo de estos bienes un tipo diferenciado que, en ningún caso, será inferior al 0,4% ni superior al 1,3%.

Finalmente, y con carácter excepcional, en los municipios en los que entren en vigor revisiones catastrales de inmuebles rústicos y urbanos los Ayuntamientos podrán establecer, durante un período máximo de ocho años, tipos de gravamen reducidos, que no podrán ser inferiores al 0,10% para los bienes inmuebles urbanos, ni al 0,075% para los bienes inmuebles rústicos.

Esto es:

a) Bienes inmuebles urbanos y rústicos:

Regla general: del 0,3% al 1,50% (urbano).
1,10% (rústico).
0,15% (siempre que no haya minoración de la recaudación respecto a los bienes de igual uso).

Revisiones catastrales (durante un máximo de 8 años) tipos reducidos:

0,10% (urbano).
0,075% (rústico).

b) Bienes inmuebles de características especiales:

General: 0,6%.
Los Ayuntamientos pueden fijarlo entre el 0,4% y el 1,3%.

Bonificaciones

En el Impuesto sobre Bienes Inmuebles existen bonificaciones entre las que se pueden destacar las siguientes:

a) De carácter general:

— Del 95%, a favor de los terrenos rústicos con plantación o población forestal situados en Espacios Naturales Protegidos.

ISBN: 978-84-7777-433-4

— De entre el 50% y el 90%, durante un determinado plazo y siempre que así lo soliciten los interesados antes del inicio de la obra, a favor de los inmuebles que constituyan el objeto de la actividad de las empresas de urbanización, construcción y promoción inmobiliaria tanto de obra nueva como de rehabilitación equiparable a ésta y no figuren entre los bienes de su inmovilizado.
— Del 50%, durante los tres períodos impositivos siguientes al del otorgamiento de la calificación definitiva, a favor de las viviendas de protección oficial y sociales. Los Ayuntamientos podrán establecer una bonificación de hasta el 75% una vez transcurrido el plazo señalado.

b) Si los Ayuntamientos así lo establecen:

— De hasta el 75% a favor de las viviendas de carácter social que cumplan determinados requisitos. El plazo de disfrute de esta bonificación será de 15 años.
— De hasta el 90% a favor de los bienes inmuebles de naturaleza urbana ubicados en áreas o zonas del municipio que, conforme a la legislación y planeamiento urbanísticos, correspondan a asentamientos de población singularizados por su vinculación o preeminencia de actividades primarias de carácter agrícola, ganadera, forestal o análogas y que dispongan de un nivel de servicios de competencia municipal, infraestructuras o equipamientos colectivos inferior al existente en las áreas o zonas consolidadas del mismo, siempre que sus características económicas aconsejen una especial protección.
— De hasta el 90% a favor de aquellos sujetos pasivos que ostenten la condición de titulares de familia numerosa.
— De hasta el 50% para los bienes inmuebles en los que se hayan instalado sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía proveniente del sol.
— De hasta el 99% para los inmuebles con uso exclusivo de vivienda, siempre que ésta tenga el carácter de residencia habitual del sujeto pasivo y el conjunto de los miembros de la unidad familiar que resida en ella tengan una renta inferior a una determinada cantidad económica y, además, se cumplan determinados requisitos.
— De hasta el 90% a favor de cada grupo de bienes inmuebles de características especiales.

— De hasta el 50% para bienes inmuebles que sea objeto de cesión en el marco del programa de vivienda vacía del Gobierno Vasco y de planes y programas de viviendas forales o municipales.

Período impositivo
El período impositivo coincide con el año natural.

Devengo
El impuesto se devenga el primer día del período impositivo, esto es, el 1 de enero. El Impuesto sobre Bienes Inmuebles se satisface anualmente, esto es, todos los años.

Esquema del Impuesto sobre Bienes Inmuebles

Hecho imponible.	Grava el valor de los bienes inmuebles de naturaleza rústica, urbana y de características especiales.
Exenciones.	Existen determinadas exenciones en el impuesto.
Sujeto pasivo.	El supuesto más normal de sujeto pasivo es el propietario del inmueble.
Base imponible.	Está constituida por el valor de los bienes inmuebles, para lo cuál se toma como valor de los mismos su valor catastral.
Tipo de gravamen.	Los Ayuntamiento pueden fijar el tipo tributario dentro de unos límites.
Bonificaciones.	Existen diversas bonificaciones, algunas de las cuáles corresponde su aprobación a los Ayuntamientos.
Período impositivo.	Año natural.
Devengo.	El primer día del período impositivo.

ISBN: 978-84-7777-433-4

2. IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

¿Qué grava este impuesto?

El Impuesto sobre Actividades Económicas somete a gravamen el ejercicio de actividades empresariales, profesionales o artísticas. Esto es, quién desarrolla una actividad económica se encuentra sujeto a este tributo.

Dado que este tributo gira en torno al ejercicio de actividades económicas (empresariales, profesionales o artísticas) es necesario conocer lo que debe entenderse por las mismas.

A este respecto hay que señalar que se entiende que una actividad se ejerce con carácter empresarial, profesional o artístico, cuando suponga la ordenación, por cuenta propia, de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. Este concepto es el mismo que se utiliza en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

La clave de este concepto se encuentra en los términos «por cuenta propia», esto es, en la propia organización de una actividad económica.

Ejemplos de actividades económicas

- Actividades empresariales: ganaderas, industrias manufactureras, construcción, comercio, restaurantes, hospedajes, transportes, telecomunicaciones, instituciones financieras, etc.
- Actividades profesionales: profesionales relacionados con la construcción, con el comercio, con el derecho, con la publicidad, etc.
- Actividades artísticas: actividades relacionadas con el cine o el teatro, con el baile, con el deporte, etc.

Exenciones

Se encuentran exentos de este impuesto:

a) El Estado, la Comunidad Autónoma del País Vasco, las Diputaciones Forales y las Entidades Municipales.
b) Los sujetos pasivos que inicien el ejercicio de su actividad. Esta exención se extiende, durante los dos primeros períodos impositivos de este impuesto en que se desarrolle la misma.
c) Los sujetos pasivos que tengan un volumen de operaciones inferior a 2.000.000 de euros. Esta es la exención más importante del tributo.

d) Las entidades gestoras de la Seguridad Social.
e) Determinadas asociaciones y fundaciones de personas con discapacidad, sin ánimo de lucro y que cumplan determinados requisitos.
f) La Cruz Roja y entidades asimilables.

Sujetos pasivos

Son sujetos pasivos de este impuesto las personas físicas o jurídicas que realicen cualquier actividad empresarial, profesional o artística.

Cuota tributaria

La cuota tributaria es el resultado de aplicar las tarifas del impuesto, los coeficientes, el índice y las bonificaciones previstos en la normativa tributaria.

a) Tarifas: las tarifas del impuesto fijan las cuotas mínimas. Estas cuotas pueden ser municipales, provinciales o estatales, según el ámbito territorial sobre el que permitan actuar en el ejercicio de la actividad económica.
b) Coeficiente de ponderación: los Ayuntamientos pueden incrementar las cuotas municipales fijadas en las tarifas aplicando un coeficiente de ponderación, determinado en función del volumen de operaciones del sujeto pasivo. Sobre las cuotas provinciales y estatales fijadas en las tarifas se aplicará, en todo caso, el coeficiente de ponderación determinado en función del volumen de operaciones del sujeto pasivo.
   ¿Cuál es el coeficiente de ponderación al que se acaba de hacer referencia? Este coeficiente de ponderación es, en estos momentos, el que resulta del siguiente cuadro:

Volumen de operaciones (en euros)	Coeficiente
Desde 2.000.000,00 hasta 6.000.000,00	1,20
Desde 6.000.000,01 hasta 10.000.000,00	1,22
Desde 10.000.000,01 hasta 50.000.000,00	1,24
Desde 50.000.000,01 hasta 100.000.000,00	1,27
Más de 100.000.000,00	1,30
Sin volumen de operaciones	1,25

ISBN: 978-84-7777-433-4

c) Coeficiente único: igualmente, los Ayuntamientos pueden modificar las cuotas fijadas en las tarifas (o, en su caso, modificadas por aplicación del coeficiente de ponderación a que se ha hecho referencia anteriormente) mediante la aplicación sobre las mismas bien de un coeficiente único para todas las actividades ejercidas en su término municipal o bien de dos coeficientes uno general y otro bonificado hasta un máximo del 15% sobre el coeficiente general, para aquellas actividades que se señalen en la Ordenanza municipal. Este coeficiente no podrá ser inferior al 0,8 ni superior al 2,2. Si el Ayuntamiento no fija ningún coeficiente, se aplicará el coeficiente 1.
d) Indice de situación: además de los coeficientes anteriores, los Ayuntamientos podrán establecer sobre las cuotas mínimas o, en su caso, sobre las cuotas modificadas por aplicación de los coeficientes anteriores, una escala de índices que pondere la situación física del local dentro de su término municipal, atendiendo a la categoría de la calle en que radique. Este coeficiente no podrá ser inferior a 0,5 ni superior a 2. Al igual que antes, si el Ayuntamiento no fijan tal escala de coeficientes, se aplicará el coeficiente 1.

La cuota tributaria es el resultado de aplicar:

—las tarifas del impuesto: fijan las cuotas mínimas,
—el coeficiente de ponderación en función del volumen de operaciones del sujeto pasivo,
—el coeficiente único,
—el índice de situación del local y
—las bonificaciones que se detallan a continuación.

Bonificaciones

Los Ayuntamientos podrán decidir la aplicación, entre otras, de las siguientes bonificaciones:

a) Una bonificación de hasta el 50% de la cuota para quienes inicien el ejercicio de cualquier actividad económica y tributen por cuota municipal. Esta bonificación se podrá extender a los cinco años de actividad siguientes a la conclusión del segundo período impositivo de desarrollo de la misma.

b) Una bonificación por creación de empleo de hasta el 50% de la cuota para los sujetos pasivos que tributen por cuota municipal y hayan incrementado el promedio de su plantilla de trabajadores con contrato indefinido durante el período impositivo inmediato anterior al de la aplicación de la bonificación.
c) Una bonificación de hasta el 50% de la cuota para los sujetos pasivos que tributen por cuota municipal y utilicen o produzcan energía a partir de instalaciones para el aprovechamiento de energías renovables o sistemas de cogeneración; realicen sus actividades industriales en locales o instalaciones alejadas de las zonas más pobladas del término municipal; establezcan un plan de transporte para sus trabajadores que tenga por objeto reducir el consumo de energía y las emisiones causadas por el desplazamiento al lugar del puesto de trabajo y fomentar el empleo de los medios de transporte más eficientes.
d) Una bonificación de hasta el 50% de la cuota para los sujetos pasivos que tributen por cuota municipal y tengan, en el ejercicio anterior, una renta o rendimiento neto de la actividad económica negativo o inferior a la cantidad que determine la Ordenanza municipal.

Período impositivo

Por regla general el período impositivo coincide con el año natural. Ahora bien, hay que tener en cuenta lo siguiente para los casos de altas y bajas en el ejercicio de actividades económicas:

a) En los casos de alta en actividades económicas, el período impositivo abarcará desde la fecha de comienzo de la actividad hasta el final del año natural.
b) En el caso de declaración de baja el período impositivo abarcará desde el 1 de enero hasta la fecha en que se presente la declaración de baja.

Este es un impuesto que se satisface todos los años.

Devengo

El impuesto se devenga el primer día del período impositivo. Ahora bien:

a) En los casos de declaración de alta, el impuesto se devenga el día de comienzo de la actividad y las cuotas se calcularán pro-

ISBN: 978-84-7777-433-4

porcionalmente al número de días existentes entre la fecha de comienzo de la actividad y el 31 de diciembre.

b) En los casos de baja en la actividad económica, el impuesto se devenga el primer día del período impositivo y la cuota se calculará de forma proporcional al número de meses existentes entre el 1 de enero y la fecha de presentación de la declaración de baja. En materia de baja existen especialidades en cuanto al tiempo que debe mediar entre el alta y la baja.

Esquema del Impuesto sobre Actividades Económicas

Hecho imponible.	El ejercicio de actividades empresariales, profesionales o artísticas.
Exenciones.	Existen diversas exenciones entre la que destaca la establecida a favor de los sujetos pasivos que tengan un volumen de operaciones inferior a 2.000.000 euros.
Sujeto pasivo.	Las personas físicas o jurídicas que realicen cualquier actividad empresarial, profesional o artística.
Cuota tributaria.	Es el resultado de aplicar las tarifas del impuesto, los coeficientes, el índice y las bonificaciones.
Período impositivo.	Por regla general coincide con el año natural, si bien hay reglas especiales para los casos de altas y bajas.
Devengo.	El primer día del período impositivo, si bien hay reglas especiales para los casos de altas y bajas.

3. IMPUESTO SOBRE VEHÍCULOS DE TRACCIÓN MECÁNICA

¿Qué grava este impuesto?

El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica grava la titularidad de los vehículos de tracción mecánica aptos para circular por las vías públicas, cualesquiera que sea su clase y categoría.

Supuestos de no sujeción

No están sujetos al Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica:

a) Los vehículos dados de baja por antigüedad de su modelo que sean autorizados para circular excepcionalmente con ocasión de exhibiciones, certámenes o carreras limitadas a los vehículos de esa naturaleza.
b) Los remolques y semirremolques arrastrados por vehículos de tracción mecánica cuya carga útil no sea superior a 750 kilogramos.

Exenciones

Existen vehículos de tracción mecánica que se encuentran exentos de este impuesto. Entre las exenciones se encuentran las siguientes:

a) Los vehículos oficiales del Estado, de la Comunidad Autónoma del País Vasco, de las Diputaciones Forales y de las Entidades Municipales, destinados a la defensa o a la seguridad ciudadana.
b) Los vehículos de representaciones diplomáticas, oficinas consulares, agentes diplomáticos y funcionarios consulares acreditados y de Organismos internacionales.
c) Las ambulancias y vehículos directamente destinados a la asistencia sanitaria o al traslado de heridos o enfermos.
d) Determinados vehículos para personas con movilidad reducida.
e) Los vehículos de menos de 14 caballos fiscales matriculados a nombre de personas con discapacidad para su uso exclusivo, siempre que se cumplan determinados requisitos.
f) Los autobuses, microbuses y demás vehículos destinados al transporte público urbano siempre que tengan una capacidad que exceda de nueve plazas, incluida la del conductor.
g) Los tractores, remolques, semirremolques y maquinaria provistos de cartilla de inspección agrícola.

Sujeto pasivo

El sujeto pasivo de este impuesto es la persona física o jurídica a cuyo nombre conste el vehículo en el permiso de circulación.

Cuota

El impuesto se exige con arreglo a unas tarifas. Estas tarifas fijan una determinada cuota por el tipo de vehículo de que se trate (por ejem-

ISBN: 978-84-7777-433-4

plo, turismo, autobús, camión, tractor, ciclomotor, motocicleta, etc.) y de las características del vehículo (por ejemplo, en el caso de los automóviles la cuota varía en función de que tenga más o menos caballos fiscales o en el caso de las motocicletas en función de su cilindrada).

Ejemplo

Supongamos que la tarifa del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica para los turismos es la siguiente:

De menos de 8 caballos fiscales: 15 euros.
De 8 hasta 11,99 caballos fiscales: 35 euros.
De 12 hasta 15,99 caballos fiscales: 75 euros.
De 16 hasta 19,99 caballos fiscales: 95 euros.
De 20 caballos fiscales en adelante: 125 euros.

Las cuotas fijadas en la tarifa pueden ser incrementadas por los Ayuntamientos mediante la aplicación, sobre las mismas, de un coeficiente que, como máximo, será del 3.

Ejemplo

En el ejemplo anterior, las cuotas resultantes serían las que se hacen constar a continuación en el caso de que el Ayuntamiento respectivo decida aplicar un coeficiente de incremento del 2,3.

De menos de 8 caballos fiscales: 34,5 euros.
De 8 hasta 11,99 caballos fiscales: 80,5 euros
De 12 hasta 15,99 caballos fiscales: 172,5 euros.
De 16 hasta 19,99 caballos fiscales: 218,5 euros.
De 20 caballos fiscales en adelante: 287,5 euros.

Bonificaciones

También los Ayuntamientos pueden regular la aplicación de determinadas bonificaciones. La bonificación se aplica sobre la cuota del impuesto resultante de la tarifa o sobre la cuota del impuesto resultante de la tarifa incrementada por la aplicación del coeficiente aprobado por el Ayun-

tamiento. Las bonificaciones que pueden regular los Ayuntamientos son las siguientes:

a) Una bonificación de hasta el 75% en función de la clase de carburante que consuma el vehículo, en razón a la incidencia de la combustión de dicho carburante en el medio ambiente.
b) Una bonificación de hasta el 75% en función de las características de los motores de los vehículos y su incidencia en el medio ambiente.
c) Una bonificación de hasta el 100% para los vehículos históricos o aquéllos que tengan una antigüedad mínima de veinticinco años.
d) Una bonificación de hasta el 90% a favor de un solo vehículo turismo de cinco o más plazas cuya titularidad recaiga en algún miembro de la familia que tenga la consideración de numerosa.

Período impositivo

El período impositivo coincide con el año natural. Esto es, el Impuesto de Vehículos de Tracción Mecánica hay que abonarlo cada año.

Ahora bien, en el caso de adquisición o de baja, el período impositivo comienza el día en que se adquiere el vehículo (en cuyo caso, la cuota del impuesto será la que proporcionalmente corresponda al tiempo que media entre la fecha de adquisición y el 31 de diciembre o, en su caso, la baja del vehículo) o termina el día en que se produzca la baja en la Jefatura de Tráfico (en cuyo caso, la cuota del impuesto será la que proporcionalmente corresponda al tiempo que media entre el 1 de enero y la fecha de baja del vehículo en la Jefatura de Tráfico).

Devengo

El impuesto se devenga el primer día del período impositivo.

ISBN: 978-84-7777-433-4

Esquema del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica

Hecho imponible.	Grava la titularidad de los vehículos de tracción mecánica aptos para circular por las vías públicas.
No sujeción.	Existen determinados vehículos que se encuentran no sujetos al impuesto.
Exenciones.	Existen vehículos de tracción mecánica que se encuentran exentos del impuesto.
Sujeto pasivo.	La persona física o jurídica a cuyo nombre conste el vehículo en el permiso de circulación.
Cuota.	El impuesto se exige con arreglo a unas tarifas, que fijan una determinada cuota por el tipo de vehículo de que se trate y de las características del mismo. Las cuotas establecidas en la tarifa pueden ser incrementadas por los Ayuntamientos mediante la aplicación de un coeficiente que, como máximo, será del 3.
Bonificaciones.	Los Ayuntamientos pueden regular la aplicación de determinadas bonificaciones dentro de las que le permite la Norma Foral reguladora del impuesto.
Período impositivo.	Por regla general el período impositivo coincide con el año natural.
Devengo.	El primer día del período impositivo.

4. IMPUESTO SOBRE CONSTRUCCIONES, INSTALACIONES Y OBRAS

¿Qué grava este impuesto?

El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras grava la realización de construcciones, instalaciones u obras para las que se exija licencia de obras o urbanística.

¿Qué sucede en los casos en que para la realización de la construcción, instalación u obra se debe obtener del Ayuntamiento la correspondiente licencia y ésta no se obtiene y sin embargo se realiza la construcción, instalación u obra? En estos casos el impuesto debe satisfacerse igualmente. Esto es, la obtención o no de la licencia municipal no cuestiona el devengo de este impuesto.

Exenciones

¿Todas las construcciones, instalaciones u obras para la que se exija licencia de obras o urbanística se encuentran sujetas al Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras? La respuesta es que existen construcciones, instalaciones y obras que se encuentran exentas del impuesto. En efecto, están exentas de este tributo:

a) La realización de cualquier construcción, instalación u obra de la que sean dueños el Estado, las Comunidades Autónomas, los Territorios Históricos o las Entidades Locales, que tengan como destino carreteras, ferrocarriles, aeropuertos, obras hidráulicas, saneamiento de poblaciones y de sus aguas residuales.
b) La realización de cualquier construcción, instalación u obra de la que sean dueños los Concejos cuyo destino sea el servicio o uso público.
c) La realización de cualquier construcción, instalación u obra efectuada en determinados bienes del Patrimonio Cultural Vasco o del Patrimonio Histórico Español.
d) Los Ayuntamientos pueden declarar la exención de las obras o construcciones que supongan la eliminación de barreras arquitectónicas de edificio o construcciones ya existentes.

Sujeto pasivo

¿Quién es el sujeto pasivo de este impuesto? En este tributo se debe diferenciar:

a) El contribuyente es la persona física o jurídica que es dueño de la construcción, instalación u obra, sea o no propietaria del inmueble sobre el que se realiza la construcción, instalación u obra.

   A estos efectos, por dueño se entiende la persona que soporta los gastos o el coste que comporta su realización.
b) Ahora bien, si la construcción, instalación u obra no se realiza por el contribuyente, tendrá la condición de sujeto pasivo sustituto del mismo quién solicite la licencia de obras o urbanística o realice la construcción, instalación u obra. Naturalmente este sustituto podrá exigir al contribuyente el importe de la cuota tributaria que ha satisfecho en su lugar.

ISBN: 978-84-7777-433-4

Base imponible

La base imponible del impuesto está formada por el coste real y efectivo, esto es, por el coste de ejecución material de la construcción, instalación u obra.

Dentro del coste real y efectivo no se contabilizan, esto es, no forman parte de la base imponible:

a) El Impuesto sobre el Valor Añadido y demás impuestos análogos, tasas, precios públicos y demás prestaciones patrimoniales de carácter público local relacionados con la construcción, instalación u obra.
b) Los honorarios de los profesionales.
c) El beneficio empresarial del contratista.
d) Cualquier otro concepto que no integre, en sentido estricto, el coste de ejecución material de la construcción, instalación u obra.

Cuota

La cuota es el resultado de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen.

El tipo de gravamen del Impuesto será el fijado por cada Ayuntamiento, si bien el mismo no pueda exceder del 5%.

Bonificaciones

Se permite a los Ayuntamientos establecer las siguientes bonificaciones (que deberán determinar si se aplican o no simultáneamente) sobre la cuota del impuesto:

a) Una bonificación de hasta el 95% a favor de las construcciones, instalaciones u obras que sean declaradas de especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico-artísticas o de fomento del empleo.
b) Una bonificación de hasta el 95% a favor de las construcciones, instalaciones u obras en las que se incorporen sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía solar.
c) Una bonificación de hasta el 50% a favor de las construcciones, instalaciones u obras vinculadas a los planes de fomento de las inversiones privadas en infraestructuras.
d) Una bonificación de hasta el 50% a favor de las construcciones, instalaciones u obras referentes a las viviendas de protección pública.

e) Una bonificación de hasta el 90% a favor de las construcciones, instalaciones u obras que favorezcan las condiciones de acceso y habitabilidad de las personas con discapacidad.

La aplicación de estas bonificaciones se realiza sobre la cuota resultante de aplicar las bonificaciones que le preceden, según el orden en que aparecen expuestas. Así, por ejemplo, la bonificación de la letra c), se aplica a la cuota resultante de aplicar, caso de que procedan, las bonificaciones previstas en las letras a) y b) anteriores.

Devengo

El impuesto se devenga en el momento de iniciarse la construcción, instalación u obra, aun cuando no se haya obtenido la correspondiente licencia de obras o urbanística.

Esquema del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras

Hecho imponible.	La realización de construcciones, instalaciones u obras para las que se exija licencia de obras o urbanística.
Exenciones.	Existen exenciones a favor de determinadas construcciones, instalaciones u obras.
Sujeto pasivo.	a) El contribuyente es la persona física o jurídica que es dueño de la construcción, instalación u obra, aunque no sea el propietario del inmueble. b) Si la construcción, instalación u obra no se realiza por el contribuyente tendrán la condición de sustituto quién solicite la licencia o realice la construcción, instalación u obra.
Base imponible.	Coste real y efectivo, esto es, el coste de ejecución material de la construcción, instalación u obra.
Tipo.	El tipo lo fija el Ayuntamiento con un máximo del 5%.
Bonificaciones.	Sobre la cuota se aplican las bonificaciones que haya establecido el Ayuntamiento dentro de las que le permite la Norma Foral reguladora del impuesto.
Devengo.	En el momento de iniciarse la construcción, instalación u obra.

ISBN: 978-84-7777-433-4

5. IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA

¿Qué grava este impuesto?

Tal como se ha indicado anteriormente el Impuesto sobre Bienes Inmuebles diferencia entre bienes inmuebles urbanos, bienes inmuebles rústicos y bienes inmuebles de características especiales.

Pues bien, el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana grava el incremento de valor que experimentan los terrenos urbanos manifestado como consecuencia de la transmisión de su propiedad o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los mismos.

Igualmente está sujeto a este tributo el incremento de valor que experimentan los terrenos integrados en los bienes inmuebles de características especiales.

Supuestos de no sujeción

No se encuentran sujetos al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana los siguientes supuestos:

a) Tal como se acaba de indicar, el impuesto grava el incremento de valor que se genera en los terrenos urbanos. En consecuencia, no se encuentra sujeto el incremento de valor que experimentan los terrenos rústicos.
b) Tampoco se producirá la sujeción al impuesto en los casos de aportaciones de bienes y derechos realizadas por los cónyuges (o por los miembros de la pareja de hecho constituida conforme a lo dispuesto en la legislación aprobada por el Parlamento Vasco) a la sociedad conyugal, adjudicaciones que a su favor y en pago de ellas se realicen y transmisiones que se hagan los cónyuges en pago de sus haberes comunes.
c) Tampoco se producirá la sujeción al impuesto en los supuestos de transmisiones de bienes inmuebles entre cónyuges (o entre miembros de la pareja de hecho constituida conforme a lo dispuesto en la ley del Parlamento Vasco) o a favor de los hijos, como consecuencia del cumplimiento de sentencias de nulidad, separación o divorcio matrimonial, o extinción de la pareja de hecho, sea cual sea el régimen económico del matrimonio o de la citada pareja de hecho.

Exenciones

El impuesto que se comenta regula diversas exenciones, entre las que cabe destacar las siguientes:

a) Las transmisiones de determinados bienes del Patrimonio Cultural Vasco o del Patrimonio Histórico Español siempre y cuando sus propietarios o titulares de derechos reales acrediten que han realizado a su cargo obras de conservación, mejora o rehabilitación en dichos inmuebles.
b) También estarán exentos cuando la obligación de satisfacer el impuesto corresponda, entre otros, al:
   - Estado, Comunidad Autónoma del País Vasco y Diputaciones Forales.
   - Municipio titular del impuesto y demás entidades municipales integradas o en las que se integre dicho municipio.
   - Instituciones que tengan la calificación de benéficas o de benéfico-docentes.
   - Entidades gestoras de la Seguridad Social.
   - Cruz Roja.

Sujeto pasivo

Para saber quién es el contribuyente hay que diferenciar entre transmisiones a título gratuito (por ejemplo, una donación) y transmisiones a título oneroso (por ejemplo, una compraventa).

De esta forma:

a) En las transmisiones de terrenos a título lucrativo, el contribuyente es la persona física o jurídica que adquiere el terreno. Esto es, el contribuyente es el adquirente del terreno.
b) En las transmisiones de terrenos a título oneroso, el contribuyente es la persona física o jurídica que transmite el terreno. Esto es, el contribuyente es el transmitente del terreno.

Base imponible

La base imponible está formada por el incremento del valor de los terrenos experimentado a lo largo del tiempo, si bien como máximo se computan 20 años.

Para determinar el incremento hay que tener en cuenta:

ISBN: 978-84-7777-433-4

a) El valor del terreno en el momento del devengo del impuesto. Por regla general el valor del terreno es el que tenga determinado a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.
b) Aplicar, sobre el valor del terreno, el porcentaje anual que determine cada Ayuntamiento, sin que el mismo pueda exceder de los límites siguientes:

— Período de 1 hasta 5 años: 3,7.
— Período de hasta 10 años: 3,5.
— Período de hasta 15 años: 3,2.
— Período de hasta 20 años: 3.

La aplicación de este porcentaje se debe ajustar a las siguientes reglas:

1.ª El incremento de valor se determina con arreglo al porcentaje anual fijado por el Ayuntamiento para el período que comprenda el número de años a lo largo de los cuales se ha puesto de manifiesto el incremento sometido al impuesto.
2.ª El porcentaje a aplicar sobre el valor del terreno será el resultante de multiplicar el porcentaje anual aplicable a cada caso concreto por el número de años a lo largo de los cuales se ha puesto de manifiesto el incremento del valor del terreno.

Ejemplo

De esta forma, si el incremento se ha producido a lo largo de 8 años, el porcentaje a aplicar será el siguiente, siguiendo la tabla de porcentajes que se ha señalado anteriormente:

$$3{,}5\% \times 8 \text{ años} = 28\%$$

3.ª Para determinar el porcentaje anual aplicable a cada operación y para determinar el número de años por los que se ha de multiplicar dicho porcentaje anual, sólo se tienen en cuenta los años completos que integren el período de puesta de manifiesto del incremento de valor. Esto es, no se tienen en cuenta las fracciones de años.

Ejemplo

Una persona adquiere un piso el 9 de enero de 2006 y lo vende el 30 de mayo de 2011.

Realmente han pasado más de 5 años, contados de fecha a fecha. Sin embargo, sólo se tienen en cuenta los años completos que integren el período de puesta de manifiesto del incremento de valor. Esto es, se tienen en cuenta 5 años. Y este período de tiempo se tiene en cuenta:

—tanto para determinar el porcentaje anual aplicable,
—como determinar el número de años por los que se ha de multiplicar el porcentaje anual.

O dicho de otra forma, a los dos efectos anteriores no se tienen en cuenta las fracciones de años.

Tipo de gravamen

El tipo de gravamen del impuesto será el fijado por el Ayuntamiento. Ahora bien, este tipo no puede exceder del 30%.

Cuota íntegra del impuesto

La cuota íntegra del impuesto es el resultado de multiplicar la base imponible por el tipo de gravamen.

Bonificaciones

A la cuota íntegra se le aplica, caso de que resulte de aplicación, la bonificación que se señala a continuación y resulta la cuota líquida a ingresar en el Ayuntamiento.

Los Ayuntamientos pueden regular una bonificación de hasta el 100% en las transmisiones de terrenos y en la transmisión o constitución de derechos reales de goce limitativos del dominio, realizadas a título lucrativo por causa de muerte a favor de los descendientes y adoptados, los cónyuges o parejas de hecho (cuando se trate de parejas de hecho constituidas conforme a lo dispuesto en la ley del Parlamento Vasco) y los ascendientes y adoptantes.

Devengo

El impuesto se devenga:

ISBN: 978-84-7777-433-4

a) Cuando se transmita la propiedad del terreno: en la fecha de la transmisión.
b) Cuando se constituya o transmita cualquier derecho real de goce limitativo del dominio: en la fecha en que tenga lugar la constitución o transmisión.

Esquema del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

Hecho imponible.	Grava el incremento de valor que experimentan los terrenos urbanos manifestado como consecuencia de la transmisión de su propiedad o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los mismos.
No sujeción	Existen determinados supuestos (terrenos rústicos, etc.) que se encuentran no sujetos al impuesto.
Exenciones.	Existen supuestos que se encuentran exentos de este impuesto.
Sujeto pasivo.	a) En las transmisiones de terrenos a título lucrativo, el contribuyente es el adquirente del terreno. b) En las transmisiones de terrenos a título oneroso, el contribuyente es el transmitente del terreno.
Base imponible.	Está formada por el incremento del valor de los terrenos experimentado a lo largo del tiempo, si bien como máximo se computan veinte años. Para determinar el incremento hay que tener en cuenta el valor del terreno en el momento del devengo del impuesto y el porcentaje anual que determine cada Ayuntamiento.
Tipo de gravamen.	Será el fijado por el Ayuntamiento, si bien no puede exceder del 30%.
Bonificaciones.	Los Ayuntamientos pueden regular una bonificación de hasta el 100% aplicable a las operaciones realizadas a título lucrativo por causa de muerte a favor de los descendientes y adoptados, los cónyuges o parejas de hecho y los ascendientes y adoptantes.
Devengo.	a) Cuando se transmita la propiedad del terreno: en la fecha de la transmisión. b) Cuando se constituya o transmita cualquier derecho real de goce limitativo del dominio: en la fecha en que tenga lugar la constitución o transmisión.

XII

Ejemplos prácticos

1. INTRODUCCIÓN

Los casos prácticos que se incluyen a continuación tienen las siguientes características:

a) Tratan de referirse a situaciones generales y habituales, pero de ninguna forma pretenden ser técnicamente minuciosos. Únicamente se pretende presentar de forma genérica la sistemática de determinación del resultado de algunos impuestos.
b) Las magnitudes económicas, tipos, tarifas, etc. que se manejan son, o pueden ser, figuradas y no responden necesariamente a las que en estos momentos se encuentran recogidas en la normativa reguladora de los tributos.

2. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

2.1. Datos

June es una trabajadora de la empresa «MSD, S.A.». Ésta le ha certificado los siguientes datos:

ISBN: 978-84-7777-433-4

— Retribuciones brutas: 29.831 euros.
— Seguridad Social: 1.231 euros.
— Retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: 4.176 euros.

Además June tiene alquilada una vivienda de su propiedad por la que recibe una cantidad mensual de 1.300 euros. También tiene unas acciones de un banco que le han reportado un dividendo de 1.780 euros, sobre el que han retenido la cantidad de 338,20 euros. Los intereses de una libreta de ahorro han ascendido a 833 euros de cuya cantidad el banco le ha retenido a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas la cifra de 158, 27 euros.

June tiene un hijo de 23 años que se encuentra sin trabajo y que vive con ella.

Además June es propietaria de la vivienda en la que habita junto con su hijo y que constituye su residencia habitual. A lo largo del año ha pagado al banco las siguientes cantidades correspondientes al préstamo hipotecario que tiene concertado: 1.328 euros de amortización y 983 euros de intereses.

2.2. Solución

Obtención de renta

Lo primero que hay que determinar es si June percibe rentas sujetas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La respuesta es que sí ya que obtiene:

— Rendimientos del trabajo, como consecuencia de su condición de trabajador por cuenta ajena de la empresa «MSD, S.A.».
— Rendimientos de capital inmobiliario procedentes del alquiler de una vivienda.
— Rendimientos capital mobiliario procedentes de los dividendos y de una libreta de ahorro.

Exenciones

Una vez determinada la obtención de renta hay que examinar si a June se la aplica alguna exención. Y la respuesta es que sí, ya que los dividendos se encuentran exentos con el límite de 1.500 euros anuales. Luego por este concepto tendrá que declarar la siguiente cantidad:

1.780 (cantidad percibida) – 1.500 euros (límite exento) = 280 euros. (Cantidad no exenta).

Cálculo del rendimiento neto del rendimiento de trabajo

June calculará el rendimiento neto a integrar en la base imponible de la siguiente forma:

Rendimiento íntegro – (gastos deducibles + bonificación).

Por lo tanto:

Rendimiento íntegro:	29.831 euros.
– Seguridad Social:	1.231 euros.
	28.600 euros.
– Bonificación:	3.000 euros.
	25.600 euros.

El rendimiento neto de su trabajo para la empresa «MSD, S.A.» es de 25.600 euros. Esta cantidad formará parte de la base imponible del impuesto. La retención a cuenta (4.176 euros) se restarán de la cuota líquida para obtener la cuota diferencial.

Cálculo del rendimiento neto del capital mobiliario

En este caso, una vez aplicada la exención de los dividendos percibidos, el rendimiento neto de capital mobiliario es el siguiente:

– Dividendos:	280 euros.
– Intereses de libreta:	833 euros.
Total:	1.113 euros.

Sobre las cantidades satisfechas se han retenido los importes siguientes:

– Dividendos:	338,20 euros.
– Intereses de libreta:	158,27 euros.
Total:	496,47 euros.

ISBN: 978-84-7777-433-4

Esta cantidad retenida (496,47 euros) la podrá deducir el contribuyente de la cuota líquida, tal como se señala más adelante.

Cálculo del rendimiento neto del capital inmobiliario

La cantidad percibida es la siguiente:

1.300 euros/mes × 12 meses = 15.600 euros.

Para calcular el rendimiento neto se permite deducir, en estos momentos, el 20% del rendimiento íntegro. Por lo tanto el rendimiento neto será:

Rendimiento íntegro:	15.600 euros.
– Gastos deducibles (20%):	3.120 euros.
Rendimiento neto:	12.480 euros.

Cálculo de la base imponible

En estos momentos la legislación divide la base imponible en dos: la base imponible general y la base imponible del ahorro. Según esto, June hará lo siguiente:

—Base imponible general:

- Rendimiento de trabajo: 25.600 euros.

—Base imponible del ahorro:

- Rendimiento de capital mobiliario: 1.113 euros.
- Rendimiento de capital inmobiliario: 12.480 euros.

Total 13.593 euros.

Cálculo de la base liquidable

Como en este caso no existen reducciones, la base liquidable coincide con la base imponible.

—Base liquidable:

- General: 25.600 euros.
- Del ahorro: 13.593 euros.

Determinación de la cuota íntegra

Supone aplicar los tipos correspondientes a la base liquidable. A estos efectos se van a suponer las siguientes tarifas:

a) Tarifa aplicable a la base liquidable general:

Base liquidable General hasta Euros	Cuota íntegra Euros	Resto base liquidable hasta Euros	Tipo aplicable porcentaje
0	0	15.550,00	23,00
15.550,00	3.576,50	15.550,00	28,00
31.100,00	7.930,50	15.550,00	35,00
46.650,00	13.373,00	19.990,00	40,00
66.640,00	21.369,00	25.670,00	45,00
92.310,00	32.920,50	30.760,00	46,00
123.070,00	47.070,10	56.390,00	47,00
179.460,00	73.573,40	En adelante	49,00

b) Escala aplicable a la base liquidable del ahorro:

Parte de base liquidable del ahorro (euros)	Tipo aplicable porcentaje
Hasta 2.500,00	20,00
Desde 2.500,01 hasta 10.000, 00	21,00
Desde 10.000,01 hasta 15.000,00	22,00
Desde 15.000,01 hasta 30.000,00	23,00
Desde 30.000,01 en adelante	25,00

Aplicando dichas tarifas a la base liquidable general y a la base liquidable del ahorro resulta la siguiente cuota íntegra:

a) Base liquidable general: 25.600

— Hasta 15.550	3.576,50 euros.
— Resto (25.600 – 15.550) × 28% =	2.814,00 euros.
	6.390,50 euros.
Minoración de la cuota:	1.389,00 euros.
Total	5.001,50 euros.

ISBN: 978-84-7777-433-4

b) Base liquidable del ahorro:

— Hasta 2.500 (2.500 × 20%)	500,00 euros.
— Desde 2.500,01 hasta 10.000 (7.500 × 21%)	1.575,00 euros.
— Resto (3.593 × 22%)	790,46 euros.
Total	2.865,46 euros.

Cuota íntegra: 5.001,50 + 2.865,46 = 7.866,96 euros.

Determinación de la cuota líquida

A la cuota íntegra se le restan las deducciones (se va a suponer que la deducción por el primer hijo es de 585,00 euros y la deducción por vivienda es del 18%) y se obtiene la cuota líquida. Esto es:

Cuota íntegra:	7.866,96 euros.
– Deducción por hijo:	–585,00 euros.
– Deducción por vivienda:	
18% de [1.328 (amortización) + 983 (intereses)]	–415,98 euros.
Cuota líquida:	6.865,98 euros.

Determinación de la cuota diferencial

Para determinar la cuota diferencia hay que restar de la cuota líquida las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados. Esto es:

Cuota líquida:	6.865,98 euros.
– Retenciones de trabajo:	–4.176,00 euros.
– Retenciones de capital mobiliario:	–496,47 euros.
Cuota diferencial:	2.193,51 euros.

Esta cantidad deberá ser ingresada por June en Hacienda en los plazos establecidos al efecto por la normativa.

3. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

3.1. Datos

La empresa JMCD, S.A, dedicada a la fabricación de tubos industriales, tiene una plantilla de 14 trabajadores. Durante el presente período

impositivo ha tenido unos ingresos de 8.125.136 euros y unos gastos de 4.981.632 euros. Entre estos gastos se encuentra una partida de 10.000 euros que responde al concepto de liberalidad.

La citada empresa ha invertido 32.125 euros en reciclaje de sus trabajadores y el primer día del período impositivo contrató a un nuevo trabajador con contrato indefinido.

Esta empresa tuvo el período impositivo anterior unas pérdidas que ascendieron a 1.005.020 euros.

Además ha ingresado a cuenta del Impuesto sobre Sociedades la cantidad de 834 euros.

3.2. Solución

Obtención de renta

Lo primero que hay que determinar es si la empresa JMCD, S.A. obtiene rentas sometidas al Impuesto sobe Sociedades. La respuesta es que sí las obtiene.

Exenciones

La empresa JMCD, S.A. no se encuadra dentro de ninguna de las exenciones subjetivas que se recogen en la normativa del Impuesto sobre Sociedades.

Base imponible

La base imponible está formada por el resultado contable determinado según las leyes mercantiles corregido con las disposiciones específicas de determinación de la base imponible contenida en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades. Esta normativa considera que no son deducibles, por regla general, las liberalidades. En consecuencia, dentro de los gastos no se computarán los 10.000 euros que responden a dicho concepto.

Por lo tanto la base imponible estará formada por:

Ingresos: 8.125.136 euros.
– Gastos: 4.971.632 euros (descontadas las liberalidades)

3.153.504 euros.

Esta cantidad se puede minorar en el importe de la base negativa del año anterior. Esto es, la base imponible será:

3.153.504 – 1.005.020 = 2.148.484 euros.

ISBN: 978-84-7777-433-4

Base liquidable
La base liquidable coincide con la base imponible, por lo tanto, la base liquidable asciende a 2.148.484 euros.

Cuota íntegra
El tipo de gravamen aplicable es el 24% al tratarse de una empresa que cumple los requisitos para ser considerada como pequeña. Por lo tanto:

Base liquidable × tipo de gravamen = cuota íntegra.

2.148.484 × 24% = 515.636,16 euros.

Cuota líquida
Esta cantidad coincide, en el presente caso, con la cuota líquida.

Cuota efectiva
De la cuota líquida se pueden deducir por creación de empleo. No se puede deducir por formación profesional.

Deducción por creación de empleo: 4.900,00 euros.

Por lo tanto la cuota efectiva es:

Cuota líquida:	515.636,16
– Deducción por creación de empleo:	4.900,00
– Cuota diferencial	510.736,16

4. IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

4.1. Datos

Leire tiene una vivienda con un valor catastral de 425.328 euros. Esta vivienda, que constituye su residencia habitual, le costó 225.328 euros.

Tiene un saldo a 31 de diciembre en una cuenta de ahorro de 128.332 euros y el saldo medio del último trimestre asciende a 324.728 euros. Asimismo tiene 325 acciones de una entidad que cotiza en Bolsa y cuyo valor de negociación el 31 de diciembre asciende a 1.328 euros cada acción.

Leire tiene un seguro de vida cuyo valor de rescate es de 100.000 euros.

4.2. Solución

Los bienes que componen el patrimonio de Leire son los siguientes:

Bien o derecho	Comentario	Valoración
Vivienda habitual.	Debe valorarse por el valor catastral: Se va a suponer que la vivienda habitual del contribuyente está exenta hasta 400.000 euros. Por lo tanto se declarará:	425.328 euros. 25.328 euros.
Cuenta de ahorro.	Se computan por el saldo a 31 de diciembre (128.332 euros) o, si es mayor, el saldo del último trimestre del año (324.728 euros). Por lo tanto se computa este último.	324.728 euros.
Acciones que cotizan en Bolsa.	Se computan por el valor de cotización a 31 de diciembre. Esto es: 325 acciones × 1.328 euros/acción.	431.600 euros.
Seguro de vida.	Se computan por el valor de rescate.	100.000 euros.

Base imponible

La base imponible está formada por el valor del patrimonio neto. En este caso la base imponible es la suma de los conceptos anteriores, esto es:

$$25.328 + 324.728 + 431.600 + 100.000 = 881.656 \text{ euros}$$

Base liquidable

Se va a suponer que la base imponible se puede reducir, en concepto de mínimo exento, en la cantidad de 800.000 euros.

La base liquidable será:

$$881.656 - 800.000 = 81.656 \text{ euros.}$$

Cuota íntegra

A la base liquidable se le aplica la tarifa del impuesto y resulta la cuota íntegra. A estos efectos se va a suponer que la tarifa del impuesto es la siguiente:

ISBN: 978-84-7777-433-4

Base liquidable Hasta Euros	Cuota íntegra Euros	Resto base liquidable hasta Euros	Tipo aplicable (porcentaje)
0	0	200.000	0,20
200.000	400	200.000	0,30
400.000	1.000	400.000	0,50
800.000	3.000	800.000	0,90
1.600.000	10.200	1.600.000	1,30
3.200.000	31.000	3.200.000	1,70
6.400.000	85.400	6.400.000	2,10
12.800.000	219.800	En adelante	2,50

En este supuesto la cuota íntegra será:

Base liquidable hasta 81.656 euros × 0,20%:	163,31 euros.
Total cuota:	163,31 euros.

Cuota resultante

Como en este caso no hay deducciones de la cuota íntegra, la cuota resultante coincidirá con ésta y, por lo tanto, Leire deberá ingresar la cantidad de 163,31 euros en el plazo establecido al efecto por la normativa reguladora del impuesto.

5. IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

5.1. Datos

Antonio, viudo y con un hijo, Juan Carlos, fallece el 20 de marzo. Deja su vivienda y un fondo de inversiones a su hijo. Además deja el saldo de una cuenta, por importe de 135.672 euros a su amiga Ester.

La vivienda tiene un valor fijado por la Diputación Foral de 405.328 euros y el fondo de inversiones asciende a 374.823 euros.

5.2. Solución

Incremento patrimonial obtenido a título lucrativo

Lo primero que hay que determinar es si el hijo Juan Carlos y la amiga Ester obtienen incrementos patrimoniales a título lucrativo.

La respuesta es afirmativa ya que van a adquirir bienes por herencia. Por lo tanto sus adquisiciones se encuentran sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Exenciones

La adquisición de bienes por el hijo Juan Carlos no se encuentra exenta del impuesto.

Tampoco se encuentra exenta del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones la adquisición de Ester.

Base Imponible

La base imponible está constituida por el valor neto de la adquisición de Juan Carlos y de Ester, entendiendo por tal el valor real del bien recibido minorado en las cargas, deudas y gastos. En el caso presente la base imponible está constituida:

— En el caso de Juan Carlos: la suma de los bienes que hereda, esto es, vivienda y fondo de inversiones:

405.328 + 374.823 = 780.151 euros.

— En el caso de Ester: el saldo de la cuota que hereda:

135.672 euros.

Base liquidable

En el caso de Juan Carlos se aplica la reducción establecida para los descendientes, que vamos a suponer que es de 400.000 euros. Por lo tanto:

Base imponible – reducción = Base liquidable.

780.151 – 400.000 = 380.151 euros.

En el caso de Ester, al no tener ningún tipo de parentesco con el fallecido, no se aplica ninguna reducción, con lo que la base liquidable coincide con la base imponible. Esto es:

Base liquidable = 135.672 euros.

Cuota íntegra

Existen cuatro tarifas en el Impuesto sobre Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. En el caso de Juan Carlos se aplica la tarifa a tipo fijo y en el caso de Ester se aplica la Tarifa III al no tener ningún tipo de pa-

ISBN: 978-84-7777-433-4

rentesco con el fallecido y al no tener Ester la condición de persona con discapacidad en grado igual o superior al 33%.

La cuota íntegra en el caso de Juan Carlos sería:

Base liquidable × tipo = cuota íntegra.

380.151 × 1,5% = 5.702,27 euros.

En el caso de Ester se va a suponer que la Tarifa III es la siguiente:

Base liquidable		Cuota Euros	Tipo marginal Porcentaje
Euros	Euros		
0.00	9.086,00	0,00	7,60
9.086,01	27.261,00	690,54	10,64
27.261,01	45.431,00	2.624,36	13,68
45.431,01	90.850,00	5.110,01	16,72
90.850,01	181,706,00	12.704,07	20,52
181.706,01	454.259,00	31.347,72	25,08
454.259,01	908.518,00	99.704,01	29,64
908.518,01	2.271.297,00	234.346,38	35,72
2.271.297,01	En adelante	721.131,04	42,56

En base a esta tarifa, la cuota íntegra que correspondería a Ester sería la siguiente:

Hasta 90.850,01 =	12.704,07 euros.
Resto (135.672 – 90.850,01) al 20,52% =	9.197,48 euros.
Cuota íntegra =	21.901,55 euros.

Dado que no se aplica la deducción de la cuota íntegra Juan Carlos y Ester deberán ingresar la cantidad señalada anteriormente, en el plazo establecido por la legislación vigente.

6. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

6.1. Datos

Una sociedad ha tenido durante el año los siguientes datos:

a) Ventas e ingresos (sin incluir el IVA):

Ventas de productos al 21%	14.000 euros
Ventas de productos al 10%	6.500 euros
Ventas de productos al 4%	4.000 euros

b) Compras y gastos (sin incluir el IVA):

Compras de productos al 21%	6.000 euros
Compras de productos al 10%	3.500 euros
Pago de servicios al 21%	8.000 euros

6.2. Solución

a) IVA devengado:

Productos al 21%	14.000	x 21%	2.940
Productos al 10%	6.500	x 10%	650
Productos al 4%	4.000	x 4%	160
Total IVA devengado:			3.750

b) IVA deducible por cuotas soportadas:

Productos al 21%	6.000	x 21%	1.260
Productos al 10%	3.500	x 10%	350
Pago de servicios	8.000	x 21%	1.680
Total IVA soportado:			3.290

c) Cantidad resultante:

Total IVA devengado	3.750
Total IVA soportado	3.290
Total IVA a ingresar en Hacienda:	460

ISBN: 978-84-7777-433-4

7. IMPUESTO SOBRE LAS PRIMAS DE SEGUROS

7.1. Datos

Una empresa contrata los siguientes seguros y satisface las siguientes primas:

Seguro	Prima
Seguro colectivo para los trabajadores de la empresa.	94.739
Seguro de transporte para las ventas de sus productos dentro del Estado español.	54.849
Seguro de incendio de la fábrica.	3.567
Seguro de automóviles para los vehículos de la empresa.	1.800
Seguro del barco del gerente.	4.562

En las cantidades anteriores existe un 5% que corresponde al Consorcio de Compensación de Seguros.

7.2. Solución

Estos seguros tienen el siguiente tratamiento:

Seguro	Prima	Tratamiento	Base imponible	Tipo al 6%=cuota
Seguro colectivo para los trabajadores.	94.739	Exento.	—	—
Seguro de transporte para las ventas.	54.849	No exento.	52.106,55	3.126,39
Seguro de incendio de la fábrica.	3.567	No exento.	3.388,65	203,32
Seguro de automóviles para los vehículos.	1.800	No exento.	1.710,00	102,60
Seguro del barco del gerente.	4.562	No exento.	4.333,90	260,03

8. IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

8.1. Datos

Marian adquiere una vivienda de segunda mano en el municipio alavés de Araia. Por la compra de esta vivienda abona la cantidad de 187.956 euros. Esta vivienda, que va a constituir su residencia habitual, tiene una superficie construida de 124,76 metros cuadrados.

El valor catastral que tiene asignado es de 121.453 euros y la Administración tiene valorada la referida vivienda en la cantidad de 165.765 euros.

8.2. Solución

Dado que en materia de determinación de la base imponible existen diferencias entre las legislaciones forales, se va a reflejar la correspondiente a Álava.

La transmisión de la vivienda que adquiere Marian se encuentra sujeta al Impuesto sobre Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. En efecto, la normativa reguladora de este tributo señala expresamente que se encuentran sujetas al mismo las transmisiones onerosas por actos «inter vivos» de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas.

La persona obligada al pago del impuesto es el adquirente, que en el presente caso es Marian.

La base imponible está formada por el valor real del bien transmitido siendo deducibles las cargas que disminuyan dicho valor real, que en este caso no hay. De forme concreta, y por lo que se refiere a los bienes inmuebles, éstos se valoran por las normas que a tal efecto apruebe la Diputación Foral.

Estas normas establecen lo siguiente: se considera valor mínimo computable el que resulta de las normas concretas dictadas por la Diputación Foral. Ahora bien, si el valor declarado es superior al resultante de la aplicación de dichas normas, el impuesto se gira sobre el valor declarado.

En consecuencia, se toma como valor de liquidación la cantidad de 187.956 euros.

Respecto al tipo tributario hay que señalar que la transmisión de viviendas se encuentra gravada al tipo del 4% o, si se cumplen determinadas requisitos, del 2,5%.

ISBN: 978-84-7777-433-4

Para que se aplique el tipo de 2,5% se requiere, entre otras cosas, que la vivienda se destine a residencia habitual del adquirente (requisito que sí se cumple en el caso planteado) y que la misma tenga una superficie construida que no supere los 120 metros cuadrados. Este último requisito no se cumple, por lo que la vivienda adquirida por Marian se encuentra gravada al tipo del 4%.

Por lo tanto el impuesto a satisfacer por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas es el siguiente:

187.956 euros × 4% = 7.518,24 euros.

9. IMPUESTO DE BIENES INMUEBLES

9.1. Datos

Anna es propietaria de un piso en el municipio de Vitoria-Gasteiz. En este término municipal se va a iniciar una revisión del Catastro. Tras esta revisión se atribuye al inmueble de Anna un valor del suelo de 15.128 euros y un valor de la construcción de 74.632 euros.

El Ayuntamiento de Vitoria-Gasteiz ha fijado el tipo tributario en el 0,40%.

Se trata de describir, de forma general, los pasos que deben darse hasta el momento de pago del Impuesto Bienes Inmuebles por parte de Anna. Dado que en la gestión de esta materia existen diferencias entre las legislaciones forales, se va a reflejar la correspondiente a Álava.

9.2. Solución

Con carácter previo la Administración tributaria realizará una delimitación del suelo urbano según las disposiciones urbanísticas vigentes.

A continuación la Administración tributaria elaborará la ponencia de valores en la que se recogerán los criterios, tablas de valoración y elementos precisos para fijar los valores catastrales.

Tanto de la delimitación del suelo urbano como de la ponencia de valores, la Administración tributaria dará audiencia a los Ayuntamientos afectados para que informen lo que estimen oportuno y la Administración tributaria resolverá lo que corresponda.

Aprobada por la Administración tributaria la delimitación del suelo urbano se procederá a su exposición pública para que los interesados formulen las reclamaciones que estimen oportunas.

Las ponencias de valores aprobados por la Administración tributaria serán publicadas en el Boletín Oficial del Territorio Histórico y por edictos del Ayuntamiento respectivo.

A partir de la publicación de las ponencias, los valores catastrales resultantes de las mismas deberán ser notificados individualmente a cada sujeto pasivo o mediante personación del sujeto pasivo en las oficinas publicas.

En el caso que nos ocupa se remitirá a Anna un recibo con los siguientes datos:

Valor del suelo:	15.128,00 euros.
+ Valor de la construcción:	74.632,00 euros.
Valor catastral:	89.760,00 euros.
Tipo tributario:	0,40%
Cuota	359,04 euros.

10. IMPUESTO SOBRE VEHÍCULOS DE TRACCIÓN MECÁNICA

10.1. Datos

María adquirió el 14 de julio un turismo de 16,35 caballos fiscales.

Supongamos que la tarifa del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica para los turismos es la siguiente:

- De menos de 8 caballos fiscales: 15 euros.
- De 8 hasta 11,99 caballos fiscales: 35 euros.
- De 12 hasta 15,99 caballos fiscales: 75 euros.
- De 16 hasta 19,99 caballos fiscales: 95 euros.
- De 20 caballos fiscales en adelante: 125 euros.

El Ayuntamiento encargado de la gestión del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica tiene aprobado la aplicación de un coeficiente de incremento del 1,6.

Se pide calcular el impuesto que debe satisfacer María.

10.2. Solución

De acuerdo con la tarifa, la cuota que la misma señala para turismos de 16 hasta 19,99 caballos fiscales es de 95 euros.

ISBN: 978-84-7777-433-4

Como el Ayuntamiento ha fijado un coeficiente de incremento de 1,6, la cuota que corresponde satisfacer es:

$$95 \text{ euros} \times 1{,}6 = 152 \text{ euros.}$$

Ahora bien, como se ha adquirido el vehículo en el año al que se refiere el Impuesto, la cuota será la que proporcionalmente corresponda al tiempo que media entre la fecha de adquisición y el 31 de diciembre. Por lo tanto la cuota del impuesto hay que referirla al período que media entre el 14 de julio y el 31 de diciembre. Esto es la cuota será de:

$$152 \text{ euros} \times 171/365 \text{ días} = 71{,}21 \text{ euros.}$$

11. IMPUESTO SOBRE CONSTRUCCIONES, INSTALACIONES Y OBRAS

11.1. Datos

Iñaki decide rehabilitar una lonja de su propiedad para lo cual obtiene la correspondiente licencia del Ayuntamiento. El coste de la misma asciende a 14.783,04 euros. En esta cantidad se encuentra incluido el Impuesto sobre el Valor Añadido (a estos efectos se va a suponer que la obra ha estado sujeta al tipo general del 21%).

El tipo impositivo que tiene aprobado el Ayuntamiento es del 3%.

Se pide calcular la cuota a ingresar por el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.

11.2. Solución

La base imponible está formada por el coste real y efectivo de la obra. Dentro de este concepto no debe incluirse el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por la tanto, en el caso presente no debe contabilizarse en la base imponible el Impuesto sobre el Valor Añadido soportado. Para ello se realiza la siguiente operación:

$$\frac{14.783{,}04}{1{,}21} = 12.217{,}39 \text{ euros.}$$

A continuación, sobre la base imponible del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras se aplicará el tipo de gravamen:

$$12.217{,}39 \times 3\% = 366{,}52 \text{ euros.}$$

12. IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA

12.1. Datos

Itziar adquirió un piso el 20 de mayo de 2006 y lo vendió el 30 de julio de 2011. El valor catastral de este inmueble es de 125.876 euros, siendo el valor de la construcción de 98.749 euros.

La tabla de porcentajes del Ayuntamiento es la siguiente:

—Período de 1 hasta 5 años: 3,7.
—Período de hasta 10 años: 3,5.
—Período de hasta 15 años: 3,2.
—Período de hasta 20 años: 3.

El tipo de gravamen aplicable en el Ayuntamiento es del 30%.

12.2. Solución

En primer lugar hay que calcular el valor del terreno. Para ello se realizan las siguientes operaciones:

Valor catastral = valor del suelo + valor de la construcción.

Esto es:

Valor catastral – valor de la construcción = Valor del suelo.

125.876 – 98.749 = 27.127 euros.

A continuación se determina el período de generación. Éste es de algo más de 5 años, pero no se tienen en cuenta las fracciones de año, por lo que se considera que el plazo es de 5 años.

En consecuencia el porcentaje aplicable será:

3,7 × 5 años = 18,5%.

Este porcentaje se aplica sobre el valor del terreno y resulta:

27.127 × 18,5% = 5.018,50 euros.

La cuota tributaria será el resultado de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen. Esto es:

5.018,50 × 30% = 1.505,55 euros.

IVAP
HERRI ARDURALARITZAREN
EUSKAL ERAKUNDEA

Euskadi
2012

Erakunde Autonomiaduna
Organismo Autónomo del
EUSKO JAURLARITZA
GOBIERNO VASCO