

3.^a edición

Fiscalidad empresarial

Introducción y fiscalidad personal

M.^a Gabriela Lagos Rodríguez
Raquel Álamo Cerrillo



PIRÁMIDE

3.ª edición

Fiscalidad empresarial

Introducción y fiscalidad personal

M.^a GABRIELA LAGOS RODRÍGUEZ

PROFESORA TITULAR DE ECONOMÍA APLICADA DE UNIVERSIDAD EN LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
Y EMPRESARIALES DE ALBACETE. UNIVERSIDAD DE CASTILLA-LA MANCHA

RAQUEL ÁLAMO CERRILLO

PROFESORA TITULAR DE ECONOMÍA APLICADA DE UNIVERSIDAD EN LA FACULTAD DE CIENCIAS SOCIALES
DE CUENCA. UNIVERSIDAD DE CASTILLA-LA MANCHA

3.^a edición

Fiscalidad empresarial

Introducción y fiscalidad personal

EDICIONES PIRÁMIDE

COLECCIÓN «ECONOMÍA Y EMPRESA»

Director:

Miguel Santesmases Mestre

Catedrático de la Universidad de Alcalá

Edición en versión digital

Está prohibida la reproducción total o parcial de este libro electrónico, su transmisión, su descarga, su descompilación, su tratamiento informático, su almacenamiento o introducción en cualquier sistema de repositorio y recuperación, en cualquier forma o por cualquier medio, ya sea electrónico, mecánico, conocido o por inventar, sin el permiso expreso escrito de los titulares del copyright.

© M.^a Gabriela Lagos Rodríguez y Raquel Álamo Cerrillo, 2023

© Tercera edición electrónica publicada por Ediciones Pirámide (Grupo Anaya, S. A.), 2023

Para cualquier información pueden dirigirse a piramide_legal@anaya.es

Juan Ignacio Luca de Tena, 15. 28027 Madrid

Teléfono: 91 393 89 89

www.edicionespiramide.es

ISBN digital: 978-84-368-4894-6

Índice

Prólogo	9
1. Elementos básicos del sistema fiscal español	11
1.1. Principios generales y fuentes del ordenamiento tributario	11
1.2. Las obligaciones tributarias y los obligados tributarios.....	14
1.3. La cuantificación de la obligación tributaria	19
1.4. La deuda tributaria.....	21
2. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	25
2.1. Elementos esenciales del impuesto	25
2.1.1. ¿Qué tipo de impuesto es?	25
2.1.2. ¿Qué hace nacer la obligación de contribuir por el IRPF?	28
2.1.3. ¿Cuáles son las exenciones aplicables?	29
2.1.4. ¿Quién tiene que contribuir por el IRPF?	32
2.1.5. ¿Cuándo hay que liquidar el IRPF?	36
2.2. Base imponible	39
2.2.1. Rendimientos del trabajo	42
2.2.2. Rendimientos del capital.....	55
2.2.2.1. Rendimientos del capital inmobiliario	56
2.2.2.2. Rendimientos del capital mobiliario	61
2.2.3. Rendimientos de actividades económicas.....	69
2.2.4. Ganancias y pérdidas patrimoniales.....	85
2.2.5. Imputaciones de renta.....	93
2.3. Cálculo del impuesto	94
2.3.1. Integración y compensación de rentas: bases imponibles general y del ahorro.....	94
2.3.2. Reducciones de la base imponible.....	98

2.3.3. Cuota líquida: deducciones	105
2.3.4. Cuota diferencial y resultado de la declaración.....	114
2.4. Supuesto práctico de liquidación IRPF-2023	117
3. El Impuesto sobre Sociedades	131
3.1. Elementos esenciales del impuesto	131
3.1.1. ¿Qué tipo de impuesto es?.....	131
3.1.2. ¿Qué hace nacer la obligación de contribuir por el IS?	133
3.1.3. ¿Quién tiene que contribuir por el IS?.....	135
3.1.4. ¿Cuáles son las exenciones aplicables?.....	138
3.1.5. ¿Cuándo hay que liquidar el IS?.....	139
3.2. Base imponible	140
3.2.1. Resultado contable y resultado fiscal	140
3.2.2. Imputación temporal	142
3.2.3. Correcciones de valor: amortizaciones.....	148
3.2.4. Deterioro del valor de los elementos patrimoniales.....	158
3.2.5. Provisiones y otros gastos	160
3.2.6. Gastos no deducibles	162
3.2.7. La limitación en la deducibilidad de los gastos financieros.....	167
3.2.8. Reglas de valoración	170
3.2.9. Exenciones en valores representativos de los fondos propios de entidades y establecimientos permanentes	185
3.2.10. Reducción de rentas procedentes de determinados intangibles (artículo 23 LIS)	196
3.2.11. La reserva de capitalización (artículo 25 LIS).....	199
3.2.12. Compensación de bases imponibles negativas (artículo 26 LIS)	201
3.3. Cuota íntegra y tipo de gravamen.....	202
3.3.1. El tipo de gravamen (artículo 29 LIS)	202
3.3.2. La cuota íntegra (artículo 30 LIS).....	205
3.3.3. Deducciones y bonificaciones	206
3.3.4. Retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados (artículo 40 LIS).....	227
3.4. Régimen tributarios especiales del IS.....	229
3.4.1. Incentivos fiscales para las entidades de reducida dimensión (capítulo XI LIS)	230
3.4.2. Régimen fiscal de determinados contratos de arrendamiento financiero (capítulo XII LIS).....	234
3.5. Supuesto práctico de liquidación IS-2023.....	236

Prólogo

El manual sobre fiscalidad empresarial que tengo el honor y la responsabilidad de prologar es fruto de la dilatada experiencia docente en el ámbito de la fiscalidad de sus autoras, las profesoras Gabriela Lagos Rodríguez y Raquel Álamo Cerrillo, y, más importante aún, es el resultado de su preocupación continua por mejorar la metodología docente, a través del empleo de los medios y fórmulas de enseñanza más adecuados para garantizar el éxito del proceso de aprendizaje de los alumnos.

Para la consecución de un adecuado proceso de aprendizaje de los contenidos de cualquier asignatura es esencial utilizar medios adecuados y formas de enseñanza que atraigan y motiven a los alumnos universitarios. Desde esta óptica, sin perjuicio del empleo de otros materiales, recursos y herramientas complementarios, es indispensable contar con un manual de referencia sobre el que se sustenten las explicaciones teóricas. El uso del manual es y seguirá siendo, a mi juicio, esencial para garantizar un adecuado conocimiento y la adquisición de las competencias generales de las diferentes asignaturas. Además, en el caso de la enseñanza universitaria de nivel de grado, la reducción del número de horas dedicadas a la transmisión del contenido de la asignatura aumenta, si cabe, su utilidad.

Esas son las ideas directrices que inspiran el presente manual sobre fiscalidad empresarial. El texto presenta un contenido adaptado a las necesidades formativas de los alumnos de los diversos grados y posgrados en los que el estudio de los impuestos y su repercusión sobre la actividad empresarial está presente. Ha sido concebido como una obra básica de consulta que permita al lector introducirse, de forma clara pero rigurosa, en una materia de no poca complejidad. Por ello, resulta idónea para quienes realicen su primer contacto con la realidad impositiva vigente, así como para quienes busquen una fuente comprensible de las obligaciones fiscales de autónomos y sociedades mercantiles.

Para ello, la primera parte del manual recoge una exposición sistemática y asequible de los elementos básicos del sistema fiscal español, mientras que los

capítulos siguientes se centran en el análisis de las dos grandes figuras de la imposición directa de nuestro sistema fiscal: el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y el Impuesto sobre Sociedades (IS). En ambos casos se examina la normativa actualizada de los dos tributos, recogiendo las novedades aplicables al ejercicio 2023.

Es obligado destacar, asimismo, como un acierto de las autoras del manual la presentación de sus contenidos de una forma didáctica y atractiva. A tal fin, no solo se emplea un lenguaje sencillo y se sigue un orden apropiado para el estudio de sus contenidos, sino que también se utilizan con profusión gráficos, tablas y resúmenes explicativos, a lo que hay que añadir la introducción de ejemplos aclaratorios y un supuesto final de liquidación de cada uno de los impuestos analizados, el cual permite al alumno tener una visión global del proceso que se explica. De este modo, se conjuga, muy satisfactoriamente a mi modo de ver, teoría y práctica en la enseñanza de la fiscalidad empresarial.

En definitiva, la nueva edición del manual que el lector tiene ahora en sus manos no es solamente un útil recurso didáctico a disposición de quienes se introducen en el estudio de la fiscalidad empresarial. Es, además, muestra de la vocación y calidad de la labor docente realizada por las profesoras Gabriela Lagos Rodríguez y Raquel Álamo Cerrillo, de la que soy testigo desde hace años. Por todo ello, mi agradecimiento y mi enhorabuena.

Albacete, a 16 de octubre de 2023.

SATURNINA MORENO GONZÁLEZ
Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Castilla-La Mancha

1.1. PRINCIPIOS GENERALES Y FUENTES DEL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO

El sistema tributario español se regula mediante la **Ley General Tributaria**, Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria —en adelante LGT—, ya que esta **contiene los principios esenciales del mismo y regula las relaciones entre la Administración tributaria y los contribuyentes**, estableciendo los principios y las normas jurídicas generales del sistema tributario español, que serán de aplicación a todas las Administraciones tributarias. Asimismo, la LGT se adecua a las reglas de distribución de competencias que recoge la Constitución Española de 1978 —CE—, norma básica de nuestro ordenamiento.

La LGT establece que los **tributos** son los **ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir**, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos.

Los tributos, además de contribuir al sostenimiento del gasto público, son un importante instrumento de política económica, y podrán ser utilizados para atender a los fines y principios recogidos en la Constitución. Los tributos se dividen en tres categorías:

- **Tasas:** son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado.

- **Contribuciones especiales:** son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos.
- **Impuestos:** son los tributos exigidos sin contraprestación, cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente.

A su vez, podemos clasificar los impuestos en distintas categorías:

- Impuestos directos e indirectos: los impuestos directos son aquellos que gravan una manifestación directa de la capacidad económica del sujeto pasivo, como la posesión de un patrimonio o la obtención de una renta, y los impuestos indirectos son aquellos que gravan una manifestación indirecta de la capacidad económica del sujeto pasivo, como puede ser el consumo.
- Impuestos subjetivos y objetivos: los impuestos subjetivos gravan la capacidad de pago atendiendo a las circunstancias personales del sujeto pasivo, mientras que los impuestos objetivos no atienden a las mismas (IRPF vs. IVA).
- Impuestos reales y personales: los impuestos **reales** son aquellos que atienden únicamente al objeto que produce el rendimiento gravado, sin relacionarlo con el sujeto pasivo obligado a pagar, mientras que los impuestos **personales** son los que someten a tributación un hecho imponible puesto en relación con el sujeto pasivo.
- Impuestos periódicos e instantáneos: son impuestos **periódicos** aquellos cuyo hecho imponible goza de continuidad en el tiempo, de forma que el legislador se ve obligado a fraccionarlo, de tal suerte que a cada fracción resultante se asocia una deuda tributaria distinta. Por su parte, los impuestos **instantáneos** son aquellos cuyo hecho imponible se agota por su propia realización, por lo que el hecho imponible se produce de modo aislado o accidental.
- Impuestos estatales, autonómicos y locales: los impuestos serán estatales, autonómicos o locales según que sean exigidos por el Estado, por una Autonomía o por los Entes Locales.

La Constitución Española establece en su artículo 31 que **todos** los españoles **contribuirán al sostenimiento del gasto público de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y progresividad, sin que en ningún caso tenga carácter confiscatorio.** Además, el gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderá a los criterios de eficiencia y economía.

Por su parte, la LGT establece en su artículo 3 que la ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad. Asimismo, la aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales, y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios.

Atendiendo a lo recogido en la Constitución y en la LGT podemos establecer dos tipos de principios, los principios fundamentales y los principios de gestión eficientes.

Los **principios fundamentales** serían:

- Principio de suficiencia: el volumen de recursos obtenido por el cuadro impositivo del sistema fiscal ha de permitir el normal desarrollo de las actividades de este.
- Principio de flexibilidad: el sistema fiscal ha de poseer los mecanismos tributarios necesarios que permitan la máxima adecuación entre el ritmo de obtención de ingresos públicos y la dinámica de la actividad económica.
- Principio de equidad: la equidad horizontal conlleva que los que tienen la misma capacidad de contribución pagan lo mismo, y la equidad vertical que el que tiene mayor capacidad de contribución paga más.
- Principio de neutralidad: los impuestos deben alterar lo menos posible las decisiones de los agentes económicos.
- Principio de beneficio: cada uno contribuye de acuerdo con su demanda.
- Principio de capacidad de pago: equidad.

Los **principios de gestión eficientes** serían:

- Principio de congruencia: la estructura tributaria ha de estar configurada de forma que la combinación de modalidades impositivas constituya un todo homogéneo, evitando superposiciones y lagunas en la imposición.
- Principio de transparencia: las normas han de elaborarse de manera que excluyan al máximo las deudas de los contribuyentes y los administradores.
- Principio de practicabilidad: las normas han de ser fácilmente comprensibles por el contribuyente.
- Principio de continuidad: las normas deben perdurar razonablemente a lo largo del tiempo.
- Principio de economicidad: los gastos vinculados a la aplicación, recaudación y control tributario han de ser los mínimos posibles.

Las **fuentes del ordenamiento tributario español** se recogen en el artículo 7 de la LGT, donde se establece que los tributos se registrarán por:

- La Constitución, ya que se trata de la norma jurídica suprema y constituye la primera de las fuentes del ordenamiento tributario.
- Los Tratados y Convenios Internacionales que contengan cláusulas de naturaleza tributaria y, en particular, por los convenios para evitar la doble imposición, en los términos previstos en el artículo 96 de la Constitución.
- Las normas que dicte la Unión Europea —en adelante, UE— y otros organismos internacionales o supranacionales a los que se atribuya el ejercicio de competencias en materia tributaria de conformidad con el artículo 93 de la Constitución. Las normas comunitarias, elaboradas por el órgano legislativo de la UE, pueden ser de tres tipos:
 - Las *Directivas* comunitarias, que obligan a todo Estado miembro en cuanto al resultado a alcanzar, dejando a las instancias nacionales la competencia en cuanto a la forma y medios para conseguirlo.
 - Los *Reglamentos*, que son normas de aplicación general, obligatorios en su totalidad y aplicables directamente en todos los Estados miembros.
 - Las *Decisiones*, vinculantes en su totalidad para aquellos a quienes vayan dirigidas, sean Estados miembros o personas físicas o jurídicas.
- Las leyes reguladoras de cada tributo y por las demás leyes que contengan disposiciones en materia tributaria.
- Las disposiciones reglamentarias dictadas en desarrollo de las normas anteriores y, específicamente en el ámbito tributario local, por las correspondientes ordenanzas fiscales. En el ámbito de competencias del Estado, corresponde al Ministro de Hacienda dictar disposiciones de desarrollo en materia tributaria, que revestirán la forma de orden ministerial, cuando así lo disponga expresamente la ley o reglamento objeto de desarrollo. Dicha orden ministerial podrá desarrollar directamente una norma con rango de ley cuando así lo establezca expresamente la propia ley.
- Tendrán carácter supletorio las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del derecho común.

1.2. LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS Y LOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS

La LGT regula las obligaciones tributarias en los artículos 19 a 29, distinguiendo entre obligaciones tributarias materiales y obligaciones tributarias formales. **La obligación tributaria principal**, de carácter material, **tiene por objeto el**

pago de la cuota tributaria. Los elementos esenciales de la obligación tributaria principal son:

- **Hecho imponible:** es el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal. La ley podrá completar la delimitación del hecho imponible mediante la mención de supuestos de no sujeción (artículo 20 de la LGT).
- **Devengo y exigibilidad:** 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. La fecha del devengo determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa. La ley propia de cada tributo podrá establecer la exigibilidad de la cuota o cantidad a ingresar, o de parte de la misma, en un momento distinto al del devengo del tributo (artículo 21 de la LGT).
- **Exenciones:** son supuestos de exención aquellos en que, a pesar de realizarse el hecho imponible, la ley exime del cumplimiento de la obligación tributaria principal (artículo 22 de la LGT).

Entre las obligaciones tributarias materiales también encontramos **la obligación tributaria de realizar pagos a cuenta** (artículo 23 de la LGT), que consiste en satisfacer un importe a la Administración tributaria por el obligado a realizar pagos fraccionados, por el retenedor o por el obligado a realizar ingresos a cuenta. Esta obligación tributaria tiene carácter autónomo respecto de la obligación tributaria principal. El contribuyente podrá deducir de la obligación tributaria principal el importe de los pagos a cuenta soportados, salvo que la ley propia de cada tributo establezca la posibilidad de deducir una cantidad distinta a dicho importe.

Las **obligaciones entre particulares resultantes del tributo** tienen por objeto una prestación de naturaleza tributaria exigible entre obligados tributarios. Entre otras, son obligaciones de este tipo las que se generan como consecuencia de actos de repercusión, de retención o de ingreso a cuenta previstos legalmente (artículo 24 de la LGT).

Por último, entre las obligaciones tributarias materiales encontramos las obligaciones tributarias accesorias (artículos 25 a 28 de la LGT). Son **obligaciones tributarias accesorias** aquellas distintas de las demás comprendidas en este apartado que consisten en prestaciones pecuniarias que se deben satisfacer a la Administración Tributaria, y cuya exigencia se impone en relación con otra obligación tributaria. Tienen la naturaleza de obligaciones tributarias accesorias las siguientes:

- **Interés de demora:** el interés de demora es una prestación accesoria que se exigirá a los obligados tributarios y a los sujetos infractores como consecuencia de la realización de un pago fuera de plazo o de la presentación de

una autoliquidación o declaración de la que resulte una cantidad a ingresar una vez finalizado el plazo establecido al efecto en la normativa tributaria, del cobro de una devolución improcedente o en el resto de casos previstos en la normativa tributaria. El interés de demora se exigirá, entre otros, en los siguientes supuestos:

- Cuando finalice el plazo establecido para el pago en el período voluntario de una deuda resultante de una liquidación practicada por la administración o el importe de una sanción, sin que el ingreso se hubiera efectuado.
- Cuando finalice el plazo establecido para la presentación de una autoliquidación o declaración sin que hubiera sido presentada o lo hubiera sido incorrectamente, salvo que procedan los recargos por declaración extemporánea.
- Cuando se suspenda la ejecución del acto, salvo en el supuesto de recursos y reclamaciones contra sanciones, durante el tiempo que transcurra hasta la finalización del plazo de pago voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa.
- Cuando se reciba una petición de cobro de deudas de titularidad de otros Estados o entidades internacionales o supranacionales conforme a la normativa sobre asistencia mutua, salvo que dicha normativa establezca otra cosa.
- Cuando el obligado tributario haya obtenido una devolución improcedente.

El interés de demora será el interés legal del dinero vigente a lo largo del período en el que aquel resulte exigible, incrementado en un 25%, salvo que la Ley de Presupuestos Generales del Estado establezca otro diferente. No obstante, en los supuestos de aplazamiento, fraccionamiento o suspensión de deudas garantizadas en su totalidad mediante aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o mediante certificado de seguro de caución, el interés de demora exigible será el interés legal.

- **Recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo:** los recargos por declaración extemporánea son prestaciones accesorias que deben satisfacer los obligados tributarios como consecuencia de la presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria.

Si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa dentro de los tres, seis o doce meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación e ingreso, el recargo será del 5%, 10% o 15%, respectivamente. Dicho recargo se calculará sobre el importe a ingresar resultante de las autoliquidaciones o sobre el importe de la liquidación derivado

de las declaraciones extemporáneas, y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse y los intereses de demora devengados hasta la presentación de la autoliquidación o declaración.

Si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa una vez transcurridos doce meses desde el término del plazo establecido para la presentación, el recargo será del 20 % y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse. En estos casos, se exigirán los intereses de demora por el período transcurrido desde el día siguiente al término de los doce meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación hasta el momento en que la autoliquidación o declaración se haya presentado.

Para que estos recargos puedan ser aplicables, las autoliquidaciones extemporáneas deberán identificar expresamente el período impositivo de liquidación al que se refieren y deberán contener únicamente los datos relativos a dicho período.

El importe de estos recargos se reducirá en un 25 % siempre que se realice el ingreso total del importe restante del recargo en el plazo del artículo 62.2 de la LGT y del importe de la deuda resultante de la autoliquidación extemporánea, al tiempo de su prestación o en el plazo del artículo 62.2 de la LGT, o en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento de dicha deuda.

- **Recargos del período ejecutivo:** los recargos del período ejecutivo son de tres tipos: recargo ejecutivo, recargo de apremio reducido y recargo de apremio ordinario. Dichos recargos son incompatibles entre sí y se calculan sobre la totalidad de la deuda no ingresada en período voluntario.
 - El recargo ejecutivo será del 5 % y se aplicará cuando se satisfaga la totalidad de la deuda no ingresada en período voluntario antes de la notificación de la providencia de apremio.
 - El recargo de apremio reducido será del 10 % y se aplicará cuando se satisfaga la totalidad de la deuda no ingresada en período voluntario y el propio recargo antes de la finalización del plazo previsto en el apartado 5 del artículo 62 de esta ley para las deudas apremiadas.
 - El recargo de apremio ordinario será del 20 % y será aplicable cuando no concurran las circunstancias a las que se refieren los apartados 2 y 3 de este artículo. El recargo de apremio ordinario es compatible con los intereses de demora. Cuando resulte exigible el recargo ejecutivo o el recargo de apremio reducido no se exigirán los intereses de demora devengados desde el inicio del período ejecutivo.

No se devengarán los recargos del período ejecutivo en el caso de deudas de titularidad de otros Estados o de entidades internacionales o supranacionales cuya actuación recaudatoria se realice en el marco de la asistencia mutua, salvo que la normativa sobre dicha asistencia establezca otra cosa.

Por otro lado, **las obligaciones tributarias formales** (artículo 28 de la LGT) son aquellas que, sin tener carácter pecuniario, son impuestas por la normativa tributaria o aduanera a los obligados tributarios, deudores o no del tributo, y cuyo cumplimiento está relacionado con el desarrollo de actuaciones o procedimientos tributarios o aduaneros. Entre otras, podemos encontrar:

- La obligación de presentar declaraciones censales por las personas o entidades que desarrollen o vayan a desarrollar en territorio español actividades u operaciones empresariales y profesionales.
- La obligación de solicitar y utilizar el número de identificación fiscal en sus relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria.
- La obligación de presentar declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones.
- La obligación de llevar y conservar libros de contabilidad y registros, así como los programas, ficheros y archivos informáticos que les sirvan de soporte, y los sistemas de codificación utilizados que permitan la interpretación de los datos cuando la obligación se cumpla con utilización de sistemas informáticos.
- La obligación de expedir y entregar facturas o documentos sustitutivos y conservar las facturas, documentos y justificantes que tengan relación con sus obligaciones tributarias.
- La obligación de aportar a la administración tributaria libros, registros, documentos o información que el obligado tributario deba conservar en relación con el cumplimiento de las obligaciones tributarias propias o de terceros, así como cualquier dato, informe, antecedente y justificante con trascendencia tributaria, a requerimiento de la administración o en declaraciones periódicas.
- La obligación de facilitar la práctica de inspecciones y comprobaciones administrativas.
- La obligación de entregar un certificado de las retenciones o ingresos a cuenta practicados a los obligados tributarios perceptores de las rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta.
- Las obligaciones de esta naturaleza que establezca la normativa aduanera.

Son **obligados tributarios** las personas físicas o jurídicas y las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias (artículo 35 de la LGT). Entre otros, son obligados tributarios:

- Los contribuyentes.
- Los sustitutos del contribuyente.
- Los obligados a realizar pagos fraccionados.

- Los retenedores.
- Los obligados a practicar ingresos a cuenta.
- Los obligados a repercutir.
- Los obligados a soportar la repercusión.
- Los obligados a soportar la retención.
- Los obligados a soportar los ingresos a cuenta.
- Los sucesores.
- Los beneficiarios de supuestos de exención, devolución o bonificaciones tributarias, cuando no tengan la condición de sujetos pasivos.
- Aquellos a quienes la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias formales.
- Las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición.
- Los responsables solidarios o subsidiarios.

El **sujeto pasivo** es el obligado tributario que, según la ley, debe cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma, sea como contribuyente o como sustituto del mismo. No perderá la condición de sujeto pasivo quien deba repercutir la cuota tributaria a otros obligados, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa. El **contribuyente** es el sujeto pasivo que realiza el hecho imponible.

1.3. LA CUANTIFICACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

El análisis de la cuantificación de la deuda tributaria requiere hacer referencia a la base imponible, a la base liquidable, al tipo de gravamen y a la cuota tributaria. La LGT regula todas estas cuestiones en los artículos 49 a 57.

La **base imponible** es la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible, y podrá calcularse por los siguientes métodos:

- Estimación directa: el método de estimación directa podrá utilizarse por el contribuyente y por la Administración tributaria de acuerdo con lo dispuesto en la normativa de cada tributo. A estos efectos, la Administración tributaria utilizará las declaraciones o documentos presentados, los datos consignados en libros y registros comprobados administrativamente y los demás documentos, justificantes y datos que tengan relación con los elementos de la obligación tributaria.
- Estimación objetiva: el método de estimación objetiva podrá utilizarse para la determinación de la base imponible mediante la aplicación de las

magnitudes, índices, módulos o datos previstos en la normativa propia de cada tributo.

- Estimación indirecta: el método de estimación indirecta se aplicará cuando la Administración tributaria no pueda disponer de los datos necesarios para la determinación completa de la base imponible como consecuencia de alguna de las siguientes circunstancias: falta de presentación de declaraciones o presentación de declaraciones incompletas o inexactas; resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación inspectora; incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales; y desaparición o destrucción, aun por causa de fuerza mayor, de los libros y registros contables o de los justificantes de las operaciones anotadas en los mismos.

Las bases o rendimientos se determinarán mediante la aplicación de cualquiera de los siguientes medios o de varios de ellos conjuntamente: aplicación de los datos y antecedentes disponibles que sean relevantes al efecto; utilización de aquellos elementos que indirectamente acrediten la existencia de los bienes y de las rentas, así como de los ingresos, ventas, costes y rendimientos que sean normales en el respectivo sector económico, atendidas las dimensiones de las unidades productivas o familiares que deban compararse en términos tributarios; valoración de las magnitudes, índices, módulos o datos que concurren en los respectivos obligados tributarios, según los datos o antecedentes que se posean de supuestos similares o equivalentes.

Cuando resulte aplicable el método de estimación indirecta, se seguirá el procedimiento previsto en el artículo 158 de la LGT.

La **base liquidable** es la magnitud resultante de practicar, en su caso, en la base imponible las reducciones establecidas en la Ley (artículo 54 de la LGT).

El **tipo de gravamen** es la cifra, coeficiente o porcentaje que se aplica a la base liquidable para obtener como resultado la cuota íntegra. Los tipos de gravamen pueden ser específicos o porcentuales, y deberán aplicarse según disponga la ley propia de cada tributo a cada unidad, conjunto de unidades o tramo de la base liquidable. El conjunto de tipos de gravamen aplicables a las distintas unidades o tramos de base liquidable en un tributo se denominará tarifa. La ley podrá prever la aplicación de un tipo cero, así como de tipos reducidos o bonificados (artículo 55 de la LGT).

La **cuota íntegra** se determinará:

- Aplicando el tipo de gravamen a la base liquidable.
- Según una cantidad fija señalada al efecto.
- Por aplicación conjunta de ambos procedimientos.

El importe de la cuota íntegra podrá modificarse mediante la aplicación de las reducciones o límites que la ley de cada tributo establezca en cada caso.

TÍTULOS RELACIONADOS

- ANÁLISIS DE BALANCES Y ESTADOS COMPLEMENTARIOS, *P. Rivero*.
ANÁLISIS DE BALANCES Y ESTADOS COMPLEMENTARIOS. Ejercicios resueltos y comentados, *P. Rivero (coord.)*.
ANÁLISIS DE ESTADOS CONTABLES, *R. Íñiguez y P. Garrido*.
ANÁLISIS DE LA EMPRESA A TRAVÉS DE LA INFORMACIÓN CONTABLE, *A. Somoza López*.
ANÁLISIS DE LA EMPRESA A TRAVÉS DE SU INFORMACIÓN ECONÓMICO-FINANCIERA, *J. González Pascual*.
ANÁLISIS DE LA INFORMACIÓN CORPORATIVA, *E. Bonsón y M. Bednárová*.
ANÁLISIS MULTISECTORIAL DE CUENTAS ANUALES Y SUS INFORMES DE AUDITORÍA, *A. Gómez Ortega (Coord.)*.
BEYOND FIGURES. INTRODUCTION TO FINANCIAL ACCOUNTING, *M.^a del M. Camacho-Miñano (coord.)*, *M. Akpinar*, *M.^a J. Rivero-Menéndez*, *E. Urquía-Grande* y *A. Eskola*.
CASOS PRÁCTICOS DE CONTABILIDAD DE GESTIÓN, *D. Buendía Carrillo* y *E. García Meca*.
CASOS PRÁCTICOS DE GESTIÓN DE COSTES, *J. L. Paredes*, *C. Fullana*.
CONSOLIDACIÓN CONTABLE DE GRUPOS EMPRESARIALES, *V. Serra*, *G. Labatut*, *M. Arce*, *N. Cervera* y *F. Pardo*.
CONTABILIDAD Y ANÁLISIS FINANCIERO. Especial referencia a las empresas turísticas, *D. López*, *M. Orta* y *L. Sierra*.
CONTABILIDAD Y ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE LA INFORMACIÓN CONTABLE, *G. Sánchez Arroyo*.
CONTABILIDAD BANCARIA, *S. Marín* y *F. J. Martínez*.
CONTABILIDAD BÁSICA, *M. Cervera (Coord.)*, *P. Gómez Carrasco*, *C. Pérez Espés* y *D. Romero Fúnez*.
CONTABILIDAD DE COSTES, *C. Vacas*, *M.^a J. Bonilla*, *M. Santos* y *C. Avilés*.
CONTABILIDAD DE COSTES, *C. Mallo* y *M.^a A. Jiménez*.
CONTABILIDAD DE ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS, *A. Socías*, *P. Horrach*, *R. Herranz* y *C. Mulet*.
CONTABILIDAD DE SOCIEDADES, *M.^a A. Besteiro Varela*.
CONTABILIDAD FINANCIERA, *A. Socías*, *P. Horrach*, *R. Herranz*, *A. Llull*, *D. Pons*, *M. Perelló*, *B. Nadal* y *G. Jover*.
CONTABILIDAD FINANCIERA, *V. González García (coord.)*.
CONTABILIDAD FINANCIERA, *A. Socías*, *P. Horrach*, *R. Herranz*, *G. Jover* y *A. Llull*.
CONTABILIDAD FINANCIERA. Supuestos, *A. Socías*, *R. Herranz*, *D. Pons*, *P. Horrach*, *G. Jover*, *A. Llull*, *M. Perelló*.
CONTABILIDAD FINANCIERA, *J. L. Arquero*, *A. Donoso*, *S. M. Jiménez*, *S. Fresneda*, *C. Zamora*, *I. Ruiz*, *C. Abad*, *J. M.^a González* y *S. Caro*.
CONTABILIDAD FINANCIERA, *S. M. Jiménez Cardoso (Coord.)*.
CONTABILIDAD FINANCIERA. Supuestos, *A. Socías*, *P. Horrach*, *C. Mulet*, *A. Llull*, *R. Herranz*, *D. Pons*, *G. Jover*, *B. Nadal*.
CONTABILIDAD FINANCIERA I y II, *J. L. Wanden-Berghe*.
CONTABILIDAD FINANCIERA PARA PYMES, *C. Gutiérrez López* y *C. Fernández-Cuesta*.
CONTABILIDAD FINANCIERA SUPERIOR I y II, *M.^a A. Besteiro Varela* y *R. Mazarracín Borreguero*.
CONTABILIDAD FINANCIERA SUPERIOR, *M.^a A. Besteiro Varela* y *M.^a del Mar Sánchez Campos*.
CONTABILIDAD GENERAL, *L. Rodríguez* y *M.^a V. López*.
CONTABILIDAD DE GESTIÓN, *M.^a C. Álvarez* y *F. Gutiérrez (coords.)*.
CONTABILIDAD PARA NO CONTABLES, *W. A. Label* y *J. de León*.
CONTABILIDAD PÚBLICA, *D. Carrasco Díaz (coord.)*.
CUENTAS ANUALES CONSOLIDADAS, *S. Álvarez* y *E. Corona*.
DIAGNÓSTICO ECONÓMICO Y FINANCIERO DE LA EMPRESA, *J. González Pascual*.
DIAGNÓSTICO ECONÓMICO Y FINANCIERO DE LA EMPRESA. Supuestos prácticos, *J. González Pascual*.
ESTADOS CONTABLES, *P. Archel*, *F. Carrasco*, *F. Lizarraga*, *S. Sánchez* y *M. Cano*.
ESTADOS FINANCIEROS, *A. Carrasco*, *J. A. Donoso*, *S. Fresneda*, *C. Larrinaga*, *J. J. Hernández* y *M.^a del R. López*.
FINANCIAL ACCOUNTING, *A. Socías*, *P. Horrach*, *G. Jover*, *A. Llull*, *C. Mulet* y *D. Pons*.
FISCALIDAD EMPRESARIAL, *G. Lagos* y *R. Álamo*.
FISCALIDAD EMPRESARIAL, *M.^a V. Gutiérrez*, *S. Marcos*, *I. Mateos* y *M.^a C. Saavedra*.
FISCALIDAD INDIVIDUAL, *M.^a V. Gutiérrez*, *S. Marcos*, *I. Mateos* y *M.^a C. Saavedra*.
FISCALIDAD EN LA PRÁCTICA, *A. C. Mingorance Arnáiz*, *B. Barruso Castillo* y *M. Gómez-Tembleque*.
FUNDAMENTOS DE AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES, *F. Polo*.
FUNDAMENTOS DE CONTABILIDAD FINANCIERA. El Plan General de Contabilidad, *J. M. Vela Bargues (coord.)*.
FUNDAMENTOS DE CONTABILIDAD FINANCIERA. El Plan General de Contabilidad. Casos prácticos, *J. M. Vela Bargues*, *Luis Porcuna Enguix* y *Rubén Porcuna*.
FUNDAMENTOS DE CONTABILIDAD FINANCIERA, *M. Larrán*.
FUNDAMENTOS DE CONTABILIDAD FINANCIERA, *V. Montesinos (coord.)*.
FUNDAMENTOS DE CONTABILIDAD DE SOCIEDADES, *B. Torvisco Manchón* y *R. Olías de Lima* y *Heras*.
FUNDAMENTOS DEL BALANCE Y ESTADOS COMPLEMENTARIOS. Con operaciones especiales, *P. Rivero*, *J. F. Santos*, *R. Banegas*, *M. Manzanque* y *E. Merino*.
FUNDAMENTOS Y PRÁCTICA DE CONTABILIDAD, *J. A. Trigueros*, *M. E. Sansalvador*, *J. Reig*, *J. F. González* y *J. A. Caverro*.
FUNDAMENTOS TEÓRICOS DE AUDITORÍA FINANCIERA, *M. Orta*, *L. Á. Castrillo*, *I. Sánchez-Mejías* y *G. J. Sierra*.
GUÍA PRÁCTICA DE CONTABILIDAD PARA PYMES, *F. Sánchez-Mayoral García-Calvo*, *J. A. Sánchez Araque*, *S. Villaluenga de Gracia* y *E. Merino Madrid*.
INSTRUMENTOS FINANCIEROS., *J. Pérez* y *J. Calvo*.
INTRODUCCIÓN A LA CONTABILIDAD, *J. L. Wanden-Berghe Lozano* y *E. Fernández Daza*.
INTRODUCCIÓN A LA CONTABILIDAD FINANCIERA. Adaptado a la pequeña y mediana empresa, *C. Fernández-Cuesta* y *C. Gutiérrez López*.
INTRODUCCIÓN A LA CONTABILIDAD FINANCIERA, *J. L. Arquero Montaño*, *S. M. Jiménez Cardoso* e *I. Ruiz Albert*.
INTRODUCCIÓN A LA CONTABILIDAD FINANCIERA, *E. Albelda* y *L. Sierra*.
INTRODUCCIÓN A LA CONTABILIDAD FINANCIERA I, *J. Domínguez*, *M.^a P. Martín Zamora* y *J. A. Jurado Martín*.
INTRODUCCIÓN A LA CONTABILIDAD FINANCIERA II, *J. Domínguez*, *M.^a P. Martín Zamora* y *J. A. Jurado Martín*.
MANUAL DE CONTABILIDAD BANCARIA, *J. Tarancón Martínez* y *Carlos José Rodríguez García (coords.)*.
MANUAL PRÁCTICO DE CONTABILIDAD FINANCIERA, *E. Gallego Diez* y *M. Vara* y *Vara*.
MANUAL PRÁCTICO DE CONTABILIDAD FINANCIERA, *F. Sánchez-Mayoral*, *J. García* y *S. Villaluenga*.
MANUAL PRÁCTICO DE CONTABILIDAD PÚBLICA LOCAL, *F. Sánchez-Mayoral García-Calvo*, *S. Villaluenga de Gracia*, *E. Merino Madrid* y *J. A. Sánchez Araque*.
MATEMÁTICAS FINANCIERAS EN EL NUEVO PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD, *E. Bustos Contell*.
OPERACIONES CONTABLES AVANZADAS, *F. Azcárate* y *M. Fernández*.
PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD Y DE PYMES. Reales Decretos 1514/2007 y 1515/2007, de 16/11.
SISTEMAS DE COSTES E INFORMACIÓN ECONÓMICA, *R. Donoso Anes* y *A. Donoso Anes*.
SUPUESTOS DE CONTABILIDAD FINANCIERA, *J. L. Wanden-Berghe Lozano* y *E. Fernández Daza (coords.)*.
TEORÍA Y PRÁCTICA DE LA AUDITORÍA I y II, *J. L. Sánchez Fernández de Valderrama* y *M.^a Alvarado Riquelme*.
TEORÍA Y PRÁCTICA DE LA CONTABILIDAD, *J. L. Sánchez Fernández de Valderrama*.