

FISCALIDAD, Teoría y Ejercicios (4ª Edición)	BASILIO RAMÍREZ y JUAN PALOMERO
FICHERO MUESTRA	Pág. 1

2.9. LA CUOTA TRIBUTARIA

Cuota íntegra, cuota líquida y cuota diferencial

La **cuota íntegra** se obtiene aplicando el tipo de gravamen a la base liquidable.

La cuota íntegra del tributo no es la cantidad que el sujeto pasivo debe a la Administración como consecuencia del tributo. Antes habrá que aplicar otros mecanismos que a continuación detallamos.

La cuota íntegra puede verse disminuida por una serie de **deducciones o bonificaciones** que las diferentes Leyes establecen para cada tributo. Estas deducciones o bonificaciones son establecidas por las Leyes de los tributos para que sean descontadas de la cuota íntegra principalmente, y entre otros, por los siguientes motivos:

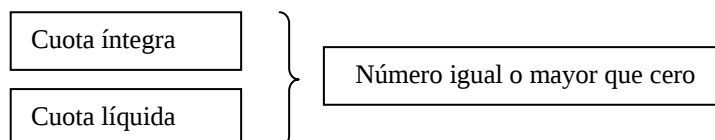
- Para incentivar la adquisición de vivienda habitual, la Ley establece una deducción por la que no pagará igual el contribuyente que esté adquiriendo una vivienda habitual que el que no lo haga. Con los mismos ingresos, no pagará el mismo IRPF una persona que adquiere una vivienda habitual y ha invertido en el ejercicio 2.000 euros a pagarla, que el que viva de alquiler y no haya adquirido una vivienda habitual. La Ley generaliza hasta llegar a la cuota íntegra y después atiende esas circunstancias para dar un tratamiento más personalizado al tributo.
- Para incentivar determinadas actuaciones empresariales. Tal es el caso de las deducciones y bonificaciones previstas en la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Existe una deducción que se aplica cuando las sociedades invierten en sucursales o establecimientos permanentes en el extranjero destinadas a la exportación de productos producidos en España. La Administración quiere incentivar la exportación, y a las empresas que siguen una política de creación en el extranjero de sucursales se les permite deducir en el Impuesto sobre Sociedades un porcentaje sobre la inversión que realicen en esas sucursales.

La **cuota líquida** es la obtenida una vez descontadas las deducciones o bonificaciones a la cuota íntegra tributaria.

$$\boxed{\text{CUOTA ÍNTEGRA} - \text{DEDUCCIONES O BONIFICACIONES} = \text{CUOTA LÍQUIDA}}$$

La cuota líquida es, en realidad, la deuda tributaria. Es lo que el sujeto pasivo va a pagar como consecuencia del tributo.

Tanto el concepto de cuota íntegra, como el de cuota líquida no podrán ser términos negativos, ya que la deuda tributaria o existe o no existe, pero en ningún caso podrá cuantificarse en términos negativos.



Una vez conocida la cuota líquida, finalizaremos los cálculos restando a la misma el importe que el sujeto pasivo ha anticipado a la Administración por los pagos a cuenta que haya efectuado o las retenciones que le hayan practicado los retenedores, llegando así a un concepto conocido por **cuota diferencial**.

Cuando analizamos la figura del retenedor, vimos que en algunos casos era obligatoria la práctica de retenciones. Existe además obligación de efectuar pagos a cuenta en algunos tributos. Por ejemplo, el Impuesto sobre Sociedades establece la obligación de realizar pagos a cuenta o fraccionados. La Ley explica los motivos por los que los establece en el artículo 45 de la LIS diciendo que *“los pagos fraccionados constituyen un medio para anticipar fondos al Tesoro Público a cuenta del impuesto definitivo, permitiendo, a la vez, graduar el esfuerzo que supone para los sujetos pasivos el pago de*

FISCALIDAD, Teoría y Ejercicios (4ª Edición)	BASILIO RAMÍREZ y JUAN PALOMERO
FICHERO MUESTRA	Pág. 2

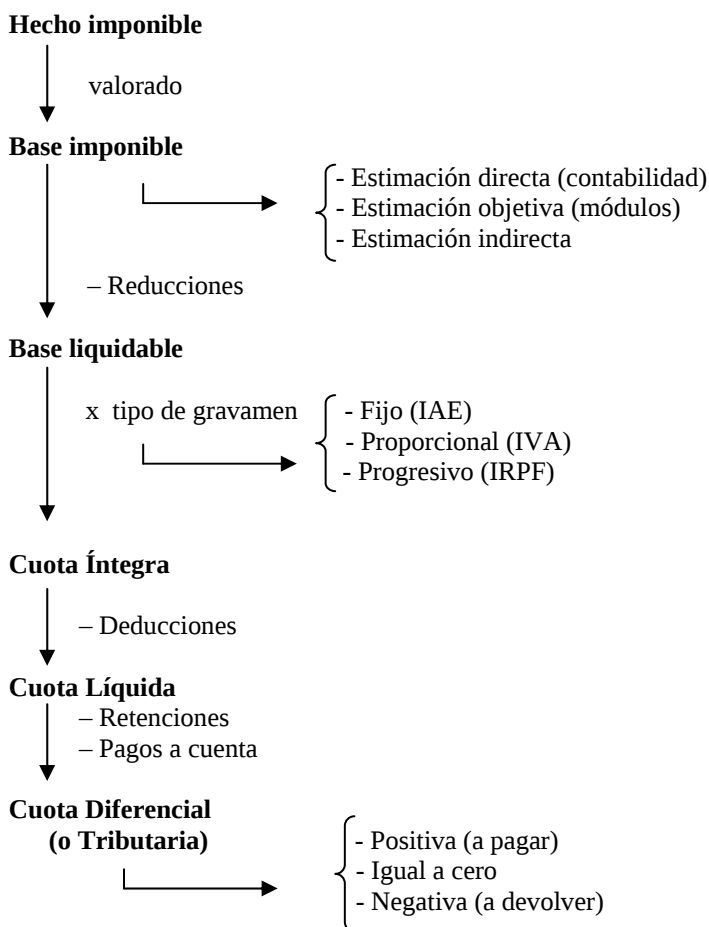
aqué. Su finalidad es, pues, similar a la de los restantes pagos a cuenta (retenciones e ingresos a cuenta)”.

Las sociedades, a lo largo del ejercicio, ingresan en el Tesoro Público los pagos a cuenta (indicaremos al analizar el Impuesto el importe y la forma en que se realizan). Estos pagos serán descontados de la cuota líquida del ejercicio, si bien si los pagos a cuenta son superiores a lo que la sociedad debiera pagar en el momento de la liquidación final, el Tesoro tendrá que devolver el exceso anticipado. **Por esos motivos, la cuota diferencial puede ser positiva, cero o negativa (a ingresar, cero o a devolver).**

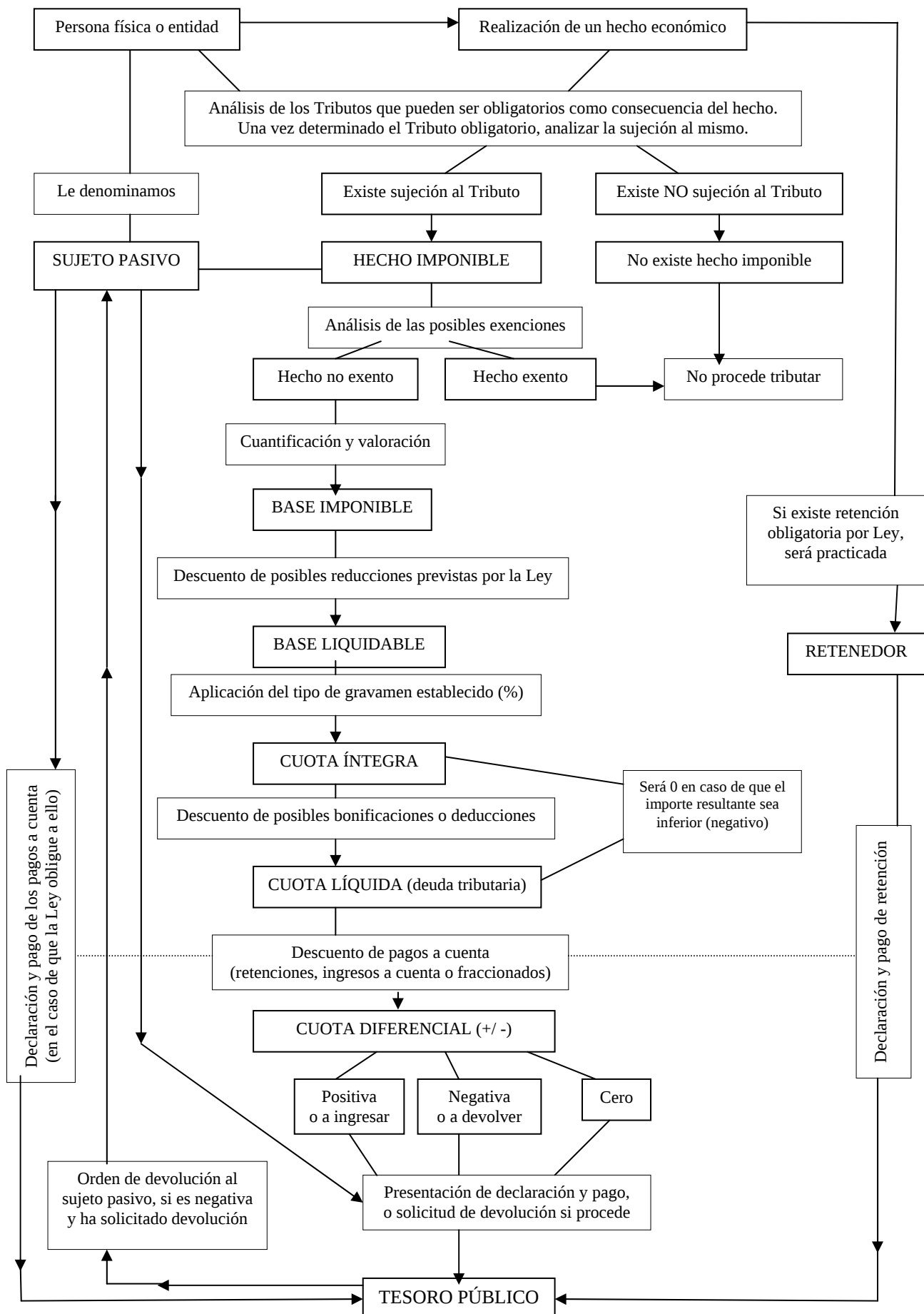
Los pagos a cuenta, bien a través de pagos fraccionados, bien a través de retenciones o ingresos a cuenta, son una técnica cada vez más importante para el Tesoro Público, ya que le permite ir recaudando a medida que se va percibiendo la renta. De esa forma evita la acumulación en el momento de la declaración, sobre todo en los tributos que se liquidan una vez al año. Además, constituyen una financiación eficaz, pues en algunos casos transcurren algunos meses desde que la Administración percibe los pagos a cuenta, hasta que el sujeto pasivo realiza la declaración del tributo. Esta técnica es conocida por el término anglosajón PAYE (Pay as you earn) que puede traducirse como “paga a medida que ganas”.

En el análisis y estudio de cada tributo, que efectuaremos a continuación, seguiremos siempre un mismo orden, asentado en los conceptos analizados hasta aquí, por lo que su conocimiento y asimilación servirá de base al lector para el estudio del resto de la materia.

A grandes rasgos, lo expuesto anteriormente puede resumirse en el siguiente esquema:



Así mismo, todo lo anteriormente expuesto puede también resumirse de forma más detallada en el esquema siguiente:



FISCALIDAD, Teoría y Ejercicios (4ª Edición)	BASILIO RAMÍREZ y JUAN PALOMERO
FICHERO MUESTRA	Pág. 4

2.10. DEUDA TRIBUTARIA TOTAL (Conceptos adicionales)

En primer lugar tenemos que generalizar el concepto de deuda tributaria, ya que no sólo es deuda tributaria la resultante del cálculo de la cuota diferencial de un tributo. También se considera deuda tributaria por la LGT a los pagos a cuenta que han de efectuar retenedores o sujetos pasivos. Así, la LGT, en su Art. 58 indica que:

“La deuda tributaria estará constituida por la cuota o cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta”.

La LGT establece, así mismo, una serie de complementos adicionales a la deuda calculada siguiendo el procedimiento explicado en el esquema anterior, indicando en el Art. 58.2 que:

Además, la deuda tributaria estará integrada, en su caso, por:

- a) El interés de demora.*
- b) Los recargos por presentación extemporánea (Recargos por presentación fuera de plazo, etc.).*
- c) Los recargos del periodo ejecutivo (Apremio).*
- d) Los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, a favor del Tesoro o de otros entes públicos.*

Las sanciones tributarias que puedan imponerse de acuerdo con la LGT no formarán parte de la deuda tributaria.

Podemos apreciar que la deuda tributaria se puede ver incrementada en una serie de **recargos** o cantidades a sumar a la misma. Generalmente, estos recargos se producen por los motivos, que vamos a ver a continuación.

2.10.1. INTERÉS DE DEMORA

Es obvio que si se produce un retraso en el pago de un tributo, la Administración no dispone de ese dinero para poder hacer uso de él. Por ese motivo, y al igual que ocurre en una operación de préstamo, aparece el concepto de interés.

La Ley de presupuestos generales del Estado fija cada año el interés legal del dinero para ese período y junto a este concepto fija el interés de demora, que siempre será el resultado de incrementar el 25 % al interés legal, salvo que la propia Ley de presupuestos establezca otro diferente. El interés legal del dinero se fija en las Leyes de presupuestos como la tasa de interés a la que la Administración pagará o cobrará, siempre que proceda, el retraso en el pago o cobro de deudas o derechos en los que no se haya convenido otro interés mediante contrato o reconocimiento.

El interés de demora se produce cuando ha existido demora en el pago de la cuota tributaria por parte del contribuyente.

Observemos los tipos de interés (legal y de demora) establecidos en las últimas Leyes de presupuestos generales del Estado):

AÑO	INTERÉS LEGAL	INTERÉS DE DEMORA
2008	5'50 %	7'00 %
2009	5'50 % hasta 31-marzo 4'00 % desde 1-abril	7'00 % hasta 31-marzo 5'00 % desde 1-abril
2010	4'00 %	5'00 %
2011	4'00 %	5'00 %
2012	4'00 %	5'00 %

FISCALIDAD, Teoría y Ejercicios (4ª Edición)	BASILIO RAMÍREZ y JUAN PALOMERO
FICHERO MUESTRA	Pág. 5

El interés de demora se exigirá, entre otros, en los siguientes supuestos:

- Cuando finalice el plazo establecido para el pago en período voluntario de una deuda resultante de una liquidación practicada por la Administración o del 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 hubiera sido presentada incorrectamente, salvo lo dispuesto en esta ley relativo a la presentación de declaraciones extemporáneas sin requerimiento previo.*
- 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 en período voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa.*
- Cuando se inicie el período ejecutivo, salvo lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 28 de esta ley respecto a los intereses de demora cuando sea exigible el recargo ejecutivo o el recargo de apremio reducido.*
- Cuando el obligado tributario haya obtenido una devolución improcedente.*

El interés de demora se calculará sobre el importe no ingresado en plazo o sobre la cuantía de la devolución cobrada improcedentemente, y resultará exigible durante el tiempo al que se extienda el retraso del obligado, salvo lo dispuesto en el apartado siguiente.

No se exigirán intereses de demora desde el momento en que la Administración tributaria incumpla por causa imputable a la misma alguno de los plazos fijados en esta ley para resolver hasta que se dicte dicha resolución o se interponga recurso contra la resolución presunta. Entre otros supuestos, 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 este último caso, se haya acordado la suspensión del acto recurrido.

Cuando el obligado tributario se retrasa en el pago de una declaración se aplicarán intereses de demora, si bien si la declaración se presenta tarde (fuera de plazo o de forma extemporánea) se devengará un recargo por presentación extemporánea que puede ser incompatible con la aplicación de interés de demora. Observemos la compatibilidad que tiene con los recargos analizados en el apartado siguiente:

RETRASO EN LA PRESENTACIÓN	RECARGO	INTERÉS DEMORA
Dentro de los 3 meses siguientes al plazo voluntario	5 %	NO
De los 3 meses a los 6 meses siguientes al plazo voluntario	10 %	NO
A partir de los 6 meses hasta los 12 meses siguientes al plazo voluntario	15 %	NO
A partir de los 12 meses siguientes al plazo voluntario	20 %	SÍ ⁽¹⁾

⁽¹⁾ **En este supuesto se aplicará interés de demora desde los 12 meses hasta la presentación.**

Al igual que todo tipo de interés, se calcula siguiendo la siguiente fórmula:

Interés de demora = Cuota tributaria con retraso x tipo interés de demora x tiempo de retraso
--

2.10.2. RECARGOS POR PRESENTACIÓN EXTEMPORÁNEA

Estos recargos 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.

En la mayor parte de los tributos que existen en España, las Leyes establecen que la forma de liquidación sea la de “autoliquidación” mediante la presentación de declaraciones por parte de los obligados tributarios en determinados plazos. Así, por ejemplo, las sociedades están obligadas a presentar una declaración del Impuesto sobre Sociedades transcurridos 25 días naturales siguientes a los 6 meses posteriores a la conclusión del período impositivo (en las sociedades que cierran su ejercicio el día 31.12

el plazo máximo para presentarla será el día 25.07 del año siguiente). Al presentar esta declaración, las sociedades además pagarán la deuda tributaria del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio cerrado. Observamos que existen dos obligaciones, presentar la declaración y pagar la deuda tributaria. El retraso del cumplimiento de cualquiera de las dos dará lugar a la imposición de un recargo. Cuando una declaración, liquidación o autoliquidación se presenta por el obligado fuera del plazo establecido por la Ley del tributo, decimos que se presenta **extemporáneamente**. Si además se hace sin que exista requerimiento previo (es decir, sin notificación enviada por la Administración recordando el retraso) se establecen los recargos previstos en la LGT art. 27. Los vigentes los podemos observar en la siguiente tabla:

Tabla de recargos aplicables a ingresos extemporáneos (fuera de plazo) sin requerimiento previo.

RETRASO EN LA PRESENTACIÓN	RECARGO
Dentro de los 3 meses siguientes al plazo voluntario	5 %
De los 3 meses a los 6 meses siguientes al plazo voluntario	10 %
A partir de los 6 meses hasta los 12 meses siguientes al plazo voluntario	15 %
A partir de los 12 meses siguientes al plazo voluntario	20 %

En relación a los recargos, y por último, decir que cuando el obligado tributario presenta una declaración fuera de plazo, puede hacerlo y no efectuar el pago. El incumplimiento del pago de la deuda tributaria en los plazos previstos y sus repercusiones será analizado en el punto 2.12. de este texto (extinción de la deuda tributaria).

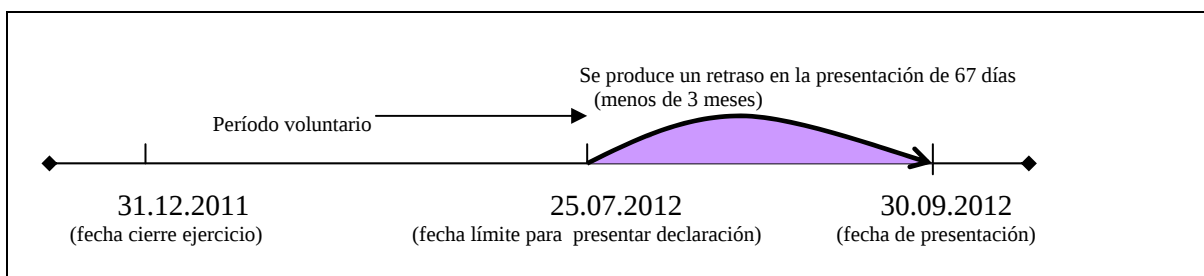
Ejemplo

BETA, S.A. realiza su cierre contable correspondiente al ejercicio económico 2011, el día 31.12.2011. Este ejercicio se ha cerrado con un beneficio contable de 10.000 euros y corresponde pagar en concepto de Impuesto sobre sociedades la cantidad de 3.000 euros. Como hemos observado en el ejemplo anterior, las sociedades tienen que presentar la declaración-autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades transcurridos 25 días naturales siguientes a los 6 meses posteriores a la conclusión del período impositivo (en las sociedades que cierran su ejercicio el día 31.12 el plazo máximo para presentarla será el día 25.07 del año siguiente).

Por problemas de última hora, los administradores de Beta, S.A. olvidan presentar la declaración en esas fechas, y proceden a presentarla de forma voluntaria, y sin haber recibido requerimiento previo por parte de la Administración, el día 30.09.2012, procediendo a efectuar el pago de la deuda en el mismo momento.

Indicar cuál será el importe de la deuda tributaria, incluidos los recargos por presentación extemporánea de la declaración.

Observemos el siguiente esquema:



Al producirse un retraso inferior a los 3 meses, procede la aplicación de recargo del 5 % sobre la cuota tributaria.

La deuda tributaria será de 3.000 euros (cuota diferencial del Impuesto sobre Sociedades calculada) más el 5 % sobre 3.000 euros (recargo por presentación fuera de plazo).

Deuda tributaria = 3.000 euros + 5 % sobre 3.000 euros = 3.150 euros
--