

Sistema tributario

Ana María Delgado García
Rafael Oliver Cuello

Índice

Introducción.....	.....
Objetivos.....	.....
1. Los tributos.....	.....
1.1. Concepto, caracteres y clases de tributos.....	.....
1.1.1. Concepto.....	.....
1.1.2. Caracteres.....	.....
1.1.3. Clases de tributos.....	.....
1.2. Los impuestos.....	.....
1.2.1. Concepto.....	.....
1.2.2. Clases de impuestos.....	.....
1.3. Las tasas.....	.....
1.4. Las contribuciones especiales.....	.....
1.5. Las exacciones parafiscales.....	.....
1.6. Los precios públicos.....	.....
2. La relación jurídico-tributaria y el hecho imponible.....	.....
2.1. La relación jurídico-tributaria.....	.....
2.1.1. Concepto.....	.....
2.1.2. Contenido.....	.....
2.2. El hecho imponible.....	.....
2.2.1. Concepto.....	.....
2.2.2. Funciones.....	.....
2.2.3. Elementos.....	.....
2.3. Supuestos de no sujeción.....	.....
2.4. Exenciones.....	.....
2.5. Devengo y exigibilidad de los tributos. El período impositivo.....	.....
2.5.1. Devengo.....	.....
2.5.2. Exigibilidad.....	.....
2.5.3. Período impositivo.....	.....

3. Los obligados tributarios	
3.1. Concepto y clases de obligados tributarios	
3.2. Los sujetos pasivos	
3.2.1. El contribuyente	
3.2.2. El sustituto	
3.3. El retenedor y el obligado e efectuar ingresos a cuenta	
3.4. El responsable del tributo	
3.4.1. Concepto y caracteres	
3.4.2. Clases	
3.4.3. Supuestos de responsabilidad solidaria	
3.4.4. Supuestos de responsabilidad subsidiaria	
3.5. La sucesión en las deudas tributarias	
3.5.1. La sucesión <i>mortis causa</i>	
3.5.2. La disolución de personas jurídicas	
3.6. El representante	
3.7. El domicilio fiscal	
4. La prestación tributaria	
4.1. La base imponible	
4.1.1. Concepto	
4.1.2. Métodos de determinación	
4.2. La base liquidable	
4.3. El tipo de gravamen	
4.4. La cuota tributaria	
4.5. La deuda tributaria	
4.5.1. Contenido esencial	
4.5.2. Contenido accidental	
4.6. Extinción de la deuda tributaria	
4.6.1. El pago	
4.6.2. La prescripción	
4.6.3. La consignación	
4.6.4. La condonación	
4.6.5. La compensación	
4.6.6. La baja provisional por insolvencia	

5. Aspectos generales de la aplicación de los tributos	
5.1. La aplicación de los tributos	.....
5.2. Las liquidaciones tributarias	.....
5.2.1. Concepto	.....
5.2.2. Clases de liquidaciones	.....
5.3. El deber de resolver y plazos de resolución	.....
5.4. Las notificaciones tributarias	.....
5.4.1. Medios para la práctica de las notificaciones	.....
5.4.2. Lugar para practicar las notificaciones	.....
5.4.3. La recepción y el rechazo de la notificación	.....
5.4.4. Notificación por comparecencia	.....
6. Procedimiento de gestión tributaria	.....
6.1. Concepto, fuentes normativas y funciones de la gestión	.....
6.1.1. Concepto y marco normativo	.....
6.1.2. Funciones de la gestión tributaria	.....
6.2. Los procedimientos de gestión tributaria	.....
6.3. Inicio de los procedimientos de gestión tributaria	.....
6.4. El procedimiento iniciado mediante declaración	.....
6.4.1. Concepto de declaración	.....
6.4.2. Tramitación del procedimiento	.....
6.5. El procedimiento iniciado mediante autoliquidación	.....
6.5.1. Concepto de autoliquidación	.....
6.5.2. Tramitación del procedimiento	.....
6.6. La verificación de datos	.....
6.7. La comprobación limitada	.....
6.8. La comprobación de valores	.....
7. Procedimiento de inspección	.....
7.1. La Inspección tributaria: concepto, fuentes normativas y funciones	.....
7.1.1. Concepto	.....
7.1.2. Fuentes normativas	.....
7.1.3. Funciones	.....
7.2. Inicio del procedimiento de inspección	.....
7.2.1. Formas de iniciación	.....
7.2.2. Efectos del inicio del procedimiento	.....
7.2.3. Alcance de las actuaciones inspectoras	.....
7.3. Desarrollo del procedimiento	.....
7.3.1. Lugar y horario de las actuaciones	.....
7.3.2. Comparecencia del obligado tributario	.....
7.3.3. Medios de comprobación e investigación	.....
7.3.4. Duración del procedimiento inspector	.....
7.3.5. Interrupción de las actuaciones inspectoras	.....

7.4. Finalización del procedimiento. Las actas de la inspección.....	
7.4.1. Las actas de la inspección: concepto, contenido y clases.....	
7.4.2. Actas con acuerdo.....	
7.4.3. Actas de conformidad.....	
7.4.4. Actas de disconformidad.....	
8. Procedimiento de recaudación.....	
8.1. La recaudación de los tributos: concepto y fuentes normativas.....	
8.2. Períodos y procedimientos de recaudación.....	
8.3. El pago en el período voluntario.....	
8.4. Consecuencias de la falta de pago en período voluntario.....	
8.4.1. Inicio del período ejecutivo.....	
8.4.2. Intereses de demora.....	
8.4.3. Recargos del período ejecutivo.....	
8.5. El incumplimiento extemporáneo.....	
8.6. El aplazamiento y fraccionamiento de la deuda tributaria.....	
8.7. El procedimiento de apremio.....	
8.7.1. Caracteres.....	
8.7.2. Requisitos y consecuencias de su inicio.....	
8.7.3. Plazos de ingreso.....	
8.7.4. Embargo y enajenación de bienes.....	
9. Procedimientos de revisión.....	
9.1. Vías de revisión.....	
9.2. Procedimientos especiales de revisión.....	
9.2.1. El procedimiento de revisión de actos nulos de pleno Derecho.....	
9.2.2. El procedimiento de declaración de lesividad de actos anulables.....	
9.2.3. El procedimiento de revocación.....	
9.2.4. El procedimiento de rectificación de errores.....	
9.2.5. El procedimiento de devolución de ingresos indebidos.....	
9.3. El recurso de reposición.....	
9.3.1. Concepto y caracteres.....	
9.3.2. Actos objeto de recurso.....	
9.3.3. Tramitación del recurso.....	
9.3.4. Suspensión del acto impugnado.....	
9.3.5. Relación con las reclamaciones económico-administrativas.....	
9.4. Las reclamaciones económico-administrativas.....	
9.4.1. Concepto y caracteres.....	
9.4.2. Actos objeto de recurso.....	
9.4.3. El procedimiento económico-administrativo.....	
9.4.4. La jurisdicción económico-administrativa.....	

- 10. Infracciones y sanciones y procedimiento sancionador
- 10.1. Las infracciones tributarias
- 10.1.1. Concepto de infracción tributaria.....
- 10.1.2. Elemento de las infracciones tributarias.....
- 10.1.3. Calificación y clases de infracciones
- 10.2. Las sanciones tributarias
- 10.2.1. Tipos de sanciones tributarias
- 10.2.2. Criterios para la graduación de las sanciones.....
- 10.3. Procedimiento sancionador

- 11. Los impuestos en el sistema tributario español

- Actividades

- Solucionario.....

Introducción

Este módulo se dedica, por un lado, al estudio de los caracteres y clases de tributos, como principal fuente de financiación pública, tanto desde el punto de vista cuantitativo como cualitativo; y, por otro lado, al contenido de la obligación tributaria. Posteriormente, se centra en los elementos de identificación (hecho imponible y obligados tributarios) y de cuantificación de los tributos (base imponible, base liquidable, tipos de gravamen, cuota y deuda tributaria), así como en las causas de extinción de la prestación tributaria.

Una vez analizado el tributo, se abordan los procedimientos para su aplicación. De forma que tras analizar los aspectos comunes de la aplicación de los tributos, se estudian los diferentes procedimientos que la conforman: el procedimiento de gestión, el de inspección y el de recaudación.

Igualmente, se tratan las vías de resolución de conflictos que puedan surgir entre la Administración y los obligados tributarios (tanto los procedimientos especiales de revisión, como el recurso de reposición y las reclamaciones económico-administrativas) y las consecuencias sancionadoras del incumplimiento de los deberes tributarios, esto es, las infracciones y sanciones tributarias y el procedimiento sancionador.

Por último, se estudian los impuestos (directos e indirectos) que conforman nuestro sistema tributario estatal: IRPF, IS, IRNR, ISD, ITPAJD, IVA, IIEE e IIAA. Asimismo, se analizan los impuestos locales y, para finalizar, los impuestos propio y cedidos de las comunidades autónomas de régimen común.

Objetivos

Los principales objetivos a alcanzar mediante el estudio de esta materia son los siguientes:

1. Diferenciar las categorías tributarias y delimitar sus rasgos esenciales.
2. Identificar el contenido de la obligación tributaria.
3. Delimitar los elementos de identificación del tributo.
4. Dominar los elementos de cuantificación del tributo.
5. Conocer las formas de extinción de la obligación tributaria.
6. Comprender las diferentes clases de liquidaciones tributarias y el régimen jurídico de las notificaciones tributarias.
7. Identificar los diferentes procedimientos de gestión tributaria.
8. Dominar el régimen jurídico aplicable a las actuaciones inspectoras y el procedimiento inspector.
9. Diferenciar los períodos y procedimientos de pago de las deudas tributarias.
10. Entender la finalidad de los diferentes procedimientos de revisión de actos de naturaleza tributaria.
11. Conocer las diferentes clases de infracciones y sanciones tributarias.
12. Delimitar los diferentes tributos directos e indirectos del sistema tributario estatal.
13. Identificar los tributos locales.
14. Comprender los tributos propios y cedidos de las Comunidades Autónomas.

1. Los tributos

Los tributos constituyen los **ingresos de Derecho público** por excelencia, tanto cualitativa como cuantitativamente. Así lo demuestran los procedimientos para su cobro (en especial, el de apremio) y los distintos procedimientos de control (inspección, de comprobación...), así como las diferentes garantías de los créditos tributarios.

1.1. Concepto, caracteres y clases de tributos

1.1.1. Concepto

La CE, a pesar de referirse a los tributos en alguno de sus preceptos (como en sucede en su art. 31), no contiene ninguna definición de los mismos. No obstante, la actual LGT introduce una definición del tributo en su art. 2.1.

Según esta norma legal,* “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”.

Artículo 2.1. LGT

En consecuencia, puede definirse el tributo como una prestación pecuniaria de carácter coactivo, impuesta por el Estado o por otro ente público con el objeto de financiar los gastos públicos.

Carencias de la definición legal

Sin embargo, de la redacción del art. 2.1 LGT, se observa que la definición legal del tributo no recoge dos notas esenciales del concepto acuñado por la doctrina jurisprudencial: la adecuación al principio constitucional de capacidad económica y su carácter coactivo.

En definitiva, cabe concluir que los tributos tienen carácter redistributivo, poseen naturaleza de obligaciones de Derecho Público (son inderogables o indisponibles, según el art. 18 LGT) y, finalmente, son prestaciones *ex lege*, esto es, establecidas por la ley.

1.1.2. Caracteres

Atendiendo al concepto y naturaleza jurídica, los tributos se caracterizan por su coactividad y por su carácter contributivo.

Por lo que respecta al primero de los caracteres, la coactividad, debe señalarse que el tributo consiste en una prestación que el ente público establece de forma unilateral, es decir, prescindiendo de la voluntad de los obligados tributarios. El ciudadano es libre para realizar o no el hecho tipificado por la ley, pero una vez que lo realiza se devenga la obligación tributaria de acuerdo con la ley.

Y, en relación con el carácter contributivo, se trata de una nota inherente a la propia existencia del tributo. El carácter contributivo significa que el tributo está destinado a financiar los gastos públicos para cubrir necesidades colectivas. Por tanto, el legislador a la hora de tipificar los distintos hechos cuya realización genera la obligación de tributar, debe inspirarse en el principio de capacidad económica.

No obstante, junto a esta finalidad contributiva, que es la principal y que caracteriza al tributo como institución -se manifiesta en el propio régimen jurídico, empezando por los principios que rigen su establecimiento-, pueden coexistir, en mayor o menor medida, otras finalidades para incentivar o desincentivar determinadas actuaciones: fomentar la creación de empleo, fomentar determinadas actividades... Se trata de los denominados **finés extrafiscales** del tributo.

En este sentido, el art. 2.1, *in fine*, LGT admite dichos fines al señalar que “los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución”.

1.1.3. Clases de tributos

Los tributos se dividen en impuestos, tasas y contribuciones especiales. Por otra parte, existe una figura que tiene relación con la tasa, pero que no es un ingreso tributario: se trata de los precios públicos.*

El tributo y otras prestaciones coactivas

Esta segunda característica, el carácter contributivo, es precisamente la que sirve para diferenciar el tributo de otras prestaciones económicas coactivas (como las multas o las sanciones pecuniarias, que son coactivas pero carecen de esta finalidad) o de los precios públicos.

Artículo 2.2 LGT

La LGT, además de ofrecer un concepto de tributo en su art. 2, contiene una definición de cada una de las tres clases de tributos.

Estas tres categorías tributarias se diferencian entre sí, como veremos, por la distinta forma en que se manifiestan las dos notas caracterizadoras de los tributos: coactividad y carácter contributivo. Por otra parte, el legislador ha basado la diferencia entre estas tres clases de tributos en la estructura de su hecho imponible.

1.2. Los impuestos

1.2.1. Concepto

La primera y más importante de las categorías tributarias es la del impuesto. En esta figura tributaria los elementos configuradores de los tributos (el carácter contributivo y, en especial, la coactividad) concurren de forma más clara que en el resto.*

Artículo 2.2.c) LGT

A veces, incluso, se utiliza la palabra impuesto para englobar a todos los tributos. Pero, no es lo mismo: el impuesto es la especie y el tributo es el género. Es decir, todos los impuestos son tributos, pero no todos los tributos son impuestos.

El art. 2.2.c) LGT define los impuestos como “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 esta definición se le pueden realizar, entre otras, las siguientes dos observaciones:

1) En primer lugar, se caracterizan los impuestos por la ausencia de contraprestación, lo cual podría inducir a pensar, erróneamente, que el resto de tributos se exigen mediante contraprestación. Lo cual no es cierto, pues el término contraprestación solamente es aplicable a las obligaciones sinalagmáticas, nunca a los tributos (que son establecidos unilateral o coactivamente, esto es, son obligaciones *ex lege*, no negociales o contractuales).

Por tanto, la ausencia de contraprestación no constituye una característica específica de una de las clases de tributos (los impuestos); sino que es predicable de todos los tributos. Lo que ha querido decir el legislador es que en el presupuesto de hecho del impuesto no aparece contemplada específicamente actividad administrativa alguna.

2) Y, en segundo lugar, se efectúa una referencia a la capacidad económica como nota caracterizadora de los impuestos, cuando este principio debe informar el conjunto del sistema tributario, de acuerdo con el art. 31.1 CE. Es decir, se aplica a todos los tributos. Lo que ocurre es que, como en la definición legal de tributo, como se ha visto anteriormente, no se menciona la capacidad económica, el legislador ha atribuido al impuesto esta nota caracterizadora común de los tributos.

Ahora bien, el impuesto es el tributo por antonomasia, y en él es donde más claramente se da la nota de la capacidad económica. Se debe pagar un impuesto por realizarse un hecho indicativo de capacidad económica de forma directa o indirecta, sin que tal hecho necesite ponerse en relación con ninguna actividad administrativa (renta, consumo, ...).

La capacidad económica en las tasas y contribuciones especiales

Mientras que en el caso de la tasa y de la contribución especial, la presencia del principio capacidad económica está más diluida: en ocasiones, se pueden gravar situaciones que no son especialmente indicativas de tal capacidad (tasa que grava la expedición del DNI o de un título académico o una contribución especial que grava la instalación de una red de alcantarillado). Pero en la generalidad de los casos se exige que paguen quienes más directamente se benefician de las actividades administrativas realizadas:

- En el caso de la tasa, se tiene en cuenta la capacidad económica, porque la Administración no puede cobrar, en concepto de tasa, más de lo que le cuesta a la Administración ofrecer el servicio.

- En el caso de la contribución especial, se tienen en cuenta ciertos factores para modular la capacidad económica: paga más quien más metros lineales de fachada de inmueble posee, lo cual es indicativo de capacidad económica.

Una vez realizadas estas consideraciones, puede ofrecerse el siguiente concepto de impuesto: es aquel tributo, cuyo hecho imponible es definido sin referencia alguna a actividades o servicios administrativos. Por tanto, lo que diferencia al impuesto de las tasas y las contribuciones especiales es que en su hecho imponible no aparece contemplada ninguna actividad administrativa.

1.2.2. Clases de impuestos

Existen distintos criterios de clasificación de los impuestos. En función del criterio que se aplique, se puede distinguir entre impuestos directos e indirectos; personales y reales; subjetivos y objetivos; e instantáneos, periódicos y de declaración periódica.

Compatibilidad de los criterios

Tales criterios no son excluyentes, sino que son compatibles entre sí. Así, un impuesto puede ser al mismo tiempo directo, personal, subjetivo y periódico (como sucede con el IRPF).

TIPOS DE IMPUESTOS	CRITERIO DE CLASIFICACIÓN
Directos / indirectos	Índice de capacidad económica o repercusión legal de las cuotas.
Personales / reales	Consideración del sujeto en el hecho imponible.
Subjetivos / objetivos	Consideración de las circunstancias personales del sujeto en el tributo.
Instantáneos / periódicos	Prolongación o repetición del hecho imponible en el tiempo.

a) Impuestos directos e indirectos, desde el punto de vista económico y jurídico.

Desde el **punto de vista económico**, atendiendo al índice de capacidad económica gravado:

- Son impuestos directos aquellos que se aplican en función de un índice directo de capacidad económica, como la obtención de renta.
- En tanto que son impuestos indirectos aquellos que se basan en un índice indirecto de capacidad económica, como el consumo.

En cambio, desde el **punto de vista jurídico**, la diferenciación entre impuestos directos e indirectos se pone en relación con el fenómeno económico de la traslación económica o repercusión jurídica de la carga tributaria hacia terceros. En los impuestos indirectos suele producirse con mayor facilidad dicha traslación que en el caso de los directos. En este sentido, se consideran:

- Impuestos indirectos aquellos cuya normativa prevé la repercusión legal de las cuotas. En este caso, acaba soportando la carga tributaria del impuesto no el sujeto pasivo (como el empresario que realiza el hecho imponible), sino el consumidor final. Es el caso del IVA y de los IIEE.
- Serían directos el resto, es decir, aquellos impuestos en los que no está prevista la repercusión del impuesto a terceras personas. Quien paga el impuesto, en principio, es el sujeto pasivo del mismo.

No obstante, aplicando este criterio el ITPAJD o los aranceles aduaneros no quedarían comprendidos en la categoría de impuestos indirectos (serían directos), mientras que la doctrina los clasifica como indirectos. Para solucionar el distinto resultado a que llegan uno y otro punto de vista, es conveniente acudir a la clasificación establecida en el estado de ingresos de los Presupuestos Generales del Estado, que sigue, de hecho, la perspectiva económica. De forma que serían directos los impuestos incluidos en el Cap. I (IRPF, IS, IRNR, ISD) e indirectos los del Cap. II (IVA, ITPAJD, IIAA, IIEE).

b) Impuestos personales y reales, atendiendo a la consideración del sujeto en el hecho imponible:

Son impuestos **personales** aquellos cuyo elemento objetivo del hecho imponible solamente puede ser pensado en relación con determinadas personas; en otras palabras, su hecho imponible recoge algún requisito relativo a la condición de los sujetos. De forma que la referencia a la persona actúa como elemento constitutivo del hecho imponible: IRPF, IRNR, ISD e IS.

Mientras que son impuestos **reales** aquellos cuyo hecho imponible es definido por la norma sin consideración de la condición de las personas. Serían el resto de impuestos.

c) Impuestos subjetivos y objetivos, en función de la consideración en el tributo de las circunstancias personales del sujeto:

- En el caso de los impuestos **subjetivos**, su regulación tiene en cuenta las circunstancias personales o familiares del sujeto pasivo, de forma que la carga tributaria se modula en función de dichas circunstancias. Por tanto, este elemento subjetivo del hecho imponible -circunstancias familiares- es tenido en cuenta a la hora de cuantificar la deuda tributaria, en uno u otro momento: para determinar la base imponible, la base liquidable o la cuota tributaria. Los impuestos personales sobre personas físicas son subjetivos, como es el caso del IRPF y del ISD

- En el caso de los impuestos **objetivos**, su regulación ignora tales circunstancias. Son objetivos el resto de impuestos estatales. Generalmente, los impuestos reales son objetivos.

d) Impuestos instantáneos, periódicos y de declaración periódica. Esta distinción hace referencia al devengo (nacimiento de la obligación tributaria) o al elemento temporal del hecho imponible.

- Son **instantáneos** aquellos impuestos cuyo hecho imponible se agota, por su propia naturaleza, con su propia realización, es decir, no se prolonga en el tiempo. Por ejemplo, el hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones consiste en la adquisición de bienes o derechos por herencia o legado, por tanto, se agota su hecho imponible con tal adquisición *mortis causa*.

- Son **periódicos** aquellos impuestos cuyo hecho imponible no consiste en un acto, sino en una situación que se prolonga o continúa en el tiempo. En definitiva, el hecho imponible se repite periódicamente.

Ejemplo de impuesto personal

El IRPF, cuyo hecho imponible es la obtención de renta por parte de una persona física residente en el territorio español.

Ejemplo de Impuesto real

El IVA, cuyo hecho imponible consiste en la prestación de servicios o la entrega de bienes.

Ejemplo de impuesto subjetivo

En el IRPF se tienen en cuenta las circunstancias personales y familiares para determinar el mínimo personal y familiar. También para calcular la base liquidable se tienen en cuenta las pensiones compensatorias a favor de los cónyuges establecidas por sentencia judicial firme. E, igualmente, se pueden citar las deducciones autonómicas de la cuota íntegra por ascendientes mayores de edad.

Repetición del hecho imponible

En estos casos, el hecho imponible se puede repetir en un período breve de tiempo, como es el caso del IVA, pero cada vez es un hecho imponible diferente e independiente.

Ejemplos de impuestos periódicos

- En tercer lugar, son impuestos **de declaración periódica**, tanto los impuestos periódicos y los instantáneos, que, por producirse de forma repetida en el tiempo, se exigen mediante una declaración periódica (mensual, trimestral...), que abarca todos los supuestos producidos un determinado período para facilitar la gestión tanto para Administración tributaria como para los contribuyentes. Es el caso del IVA o los pagos a cuenta del IRPF y el IS.

El IBI, cuyo hecho imponible es la titularidad de un inmueble, o aquellos impuestos en los que el hecho imponible es de realización periódica (como la obtención de renta durante un período normalmente anual en el caso del IRPF o del IS).

1.3. Las tasas

Las tasas son la segunda clase de tributos.* Se diferencian de los impuestos por la prestación de un servicio público y por el principio del beneficio, según el cual el coste de dicho servicio debe satisfacerse, de forma total o parcial, a través de una prestación exigida a los beneficiarios del mismo.

Artículo 2.2.a) LGT

Fuentes normativas

Las fuentes normativas en materia de tasas está establecido en la LGT y en la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos.

La tasa y el coste corriente del servicio público

Este concepto de tasa está relacionado con el coste corriente de tal servicio, coste que incide en el régimen jurídico de la tasa, especialmente en orden a su cuantificación: su cuantía no puede exceder del coste del servicio; esto es, el importe de la tasa es como máximo el coste del servicio, aunque puede ser inferior, por razones de interés público (principio de capacidad económica).

El art. 2.2.a) LGT define las tasas como aquellos “tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público (zona azul, un quiosco situado en la vía pública, instalación de un circo en un solar municipal, vado...), 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, se produzca alguna de las dos siguientes circunstancias:

- Que los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios.

Ejemplos de actividades de recepción o solicitud obligatoria

- Que no se presten o realicen por el sector privado: esté o no establecida su reserva a favor del sector público conforme a la normativa vigente (monopolio de hecho o derecho).

La enseñanza obligatoria cuando es prestada por un ente público, pasaporte, DNI, licencia de caza, homologación y convalidación de títulos y estudios extranjeros....

Por consiguiente, puede definirse la tasa como el tributo exigido por la prestación de servicios o actividades públicas o la utilización o aprovechamiento especial del dominio público con destinatario identificable singularmente, cuando dichos servicios reúnen de alguno de estos dos requisitos: obligatoriedad y monopolio.

	Voluntariedad	No voluntariedad
Monopolio	TASA	TASA
No monopolio	PRECIO PÚBLICO	TASA

Ahora bien, a pesar de que la LGT no especifica los conceptos de obligatoriedad y monopolio, podemos considerar como **obligatorios** aquellos servicios cuya prestación o solicitud es impuesta de forma expresa y directa por la ley o por un reglamento (por ejemplo, la expedición del pasaporte) y también lo son cuando los bienes o servicios sean imprescindibles o indispensables para la vida privada o social del solicitante (por ejemplo, la conexión a la red de provisión de aguas), pues en estos casos la solicitud del usuario sólo puede considerarse voluntaria desde un punto de vista formal, pero no material. Por otra parte, todos estos servicios pueden ser solicitados expresamente por el contribuyente (DNI) o bien son de recepción obligatoria, es decir, se prestan sin necesidad de solicitud (recogida de basuras).

Por otro lado, en los casos en que se trate de una actividad prestada en **régimen de monopolio o no concurrencial**, dicho monopolio puede ser: legal o fáctico. Un monopolio legal es aquél establecido a través de la reserva formal al sector público. Dicha reserva a favor del ente público puede provenir de la propia naturaleza del servicio o actividad al ser actos de autoridad (como la expedición del pasaporte) o de criterios de oportunidad, que hacen que el ordenamiento los reserve a favor de entes públicos (como el servicio de recogida de basuras). En el caso del monopolio de hecho, aunque exista liberalización del servicio, en la práctica, sólo lo presta el sector público.

Por último, hay que destacar que se trata de una **actividad prestada en régimen de Derecho Público**. Según el pfo. 2 del art. 2.2.a) LGT, “se entenderá que los servicios se prestan o las actividades se realizan en régimen de derecho público cuando se lleven a cabo mediante cualquiera de las formas previstas en la legislación administrativa para la gestión del servicio público y su titularidad corresponda a un ente público”.

Principios aplicables en materia de tasas

Los principios aplicables en materia de tasas son fundamentalmente los siguientes: legalidad, beneficio especial, capacidad económica y de devolución.

Como tributo que es, la tasa queda cubierta por el principio de legalidad, presente en estos tributos. El art. 10 LTPP dispone, para el ámbito estatal, que sólo cuando se autorice por Ley, y con subordinación a los criterios de cuantificación que determine, podrá una norma reglamentaria concretar la cuantía de una tasa. Lo cual es acorde con el principio de reserva de ley relativa que rige en el ámbito tributario.

Conforme al principio del beneficio, el coste de dicho servicio debe satisfacerse, de forma total o parcial, a través de una prestación exigida a los beneficiarios del mismo.

El **hecho imponible** de las tasas está formado por la efectiva prestación de un servicio público a un sujeto determinado, hasta el punto de que si ésta no se da por causas ajenas al sujeto pasivo, surge el derecho a la devolución de lo ingresado (rige en este ámbito, pues, el principio de servicio efectivo).

En relación con la **cuantificación de** las tasas, la LTPP utiliza dos criterios. En primer lugar, el principio de equivalencia, recogido en el art. 7 LTPP, según el cual “las tasas tenderán a cubrir el coste del servicio o de la actividad que constituya su hecho imponible”. El límite del coste del servicio está referido al montante global, que no podrá ser superado por la recaudación de todos los usuarios, pero la distribución de tal coste global entre los usuarios puede realizarse en función de la capacidad económica.

Y, en segundo lugar, el principio de capacidad económica, regulado en el art. 8 LTPP, según el cual “en la fijación de las tasas se tendrá en cuenta, cuando lo permitan las características del tributo, la capacidad económica de las personas que deben satisfacerlas”.

1.4. Las contribuciones especiales

La LGT define en su art. 2.2.b) las contribuciones especiales como "aquellos 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".

Definición que se repite en el art. 28 TRLRHL, siendo en la Hacienda Local donde se da un mayor número de contribuciones especiales.

El **hecho imponible** de la contribución especial hace referencia a una actividad administrativa consistente en una obra pública (por ejemplo, la construcción de un parque público), o el establecimiento o ampliación de un servicio (por ejemplo, la instalación de una parada de autobús); actuaciones que no son solicitadas por el contribuyente. En este caso, aunque la inversión aprovecha a toda la colectividad, es posible identificar a los beneficiarios de tales gastos públicos y repartir total o parcialmente el coste de la inversión, porque existen personas especialmente beneficiadas, pues generalmente tales actividades administrativas provocan que aumente el valor de los bienes inmuebles situados en la zona.*

Artículos 2.2.b) LGT y 28 TRLRHL

Compatibilidad de las contribuciones especiales y las tasas

Los gastos de inversión por la prestación de servicios se sufragan con contribuciones especiales, y los gastos corrientes por la prestación de servicios con tasas. Por tanto, tal como recoge el art. 22 TRLRHL, son compatibles con una tasa. Según el cual, “las tasas por la prestación de servicios no excluyen la exacción de contribuciones especiales por el establecimiento o ampliación de los mismos”.

La actuación administrativa recogida en el hecho imponible de la contribución especial debe proporcionar, como se ha comentado anteriormente, un beneficio especial para un grupo de personas, al margen del beneficio general para la colectividad, como puede ser el aumento de valor de los bienes inmuebles.

Por lo tanto, la obra debe beneficiar más a unos ciudadanos que a otros, ya que si beneficiara a todos por igual no cabría financiar esta obra a través de este recurso tributario. Por ello, no podrá repartirse a través de contribuciones especiales más del 90 por 100 del coste de la obra (art. 31.1 TRLRHL). Con lo cual se pone de manifiesto que todos los ciudadanos se ven beneficiados, pero los que lo sean de manera especial serán los obligados al pago de este tributo (por ejemplo, la rehabilitación de la plaza del pueblo no sólo beneficia a los vecinos que viven en ella, aunque a ellos más que al resto de vecinos).

Son **contribuyentes** todas las personas físicas y jurídicas, así como los entes carentes de personalidad jurídica del art. 33 LGT, que resulten especialmente beneficiadas por la realización de obras o por el establecimiento o ampliación de los servicios que generen la obligación de contribuir (art. 30.1 TRLRHL).

De conformidad con el art. 31 TRLRHL, la **base imponible** de las contribuciones especiales estará constituida, como máximo, por el 90 por 100 del coste que la entidad local soporte por la realización de las obras o por el establecimiento o ampliación de los servicios. Por tanto, la entidad local podrá repercutir entre todos aquellos sujetos que sean beneficiarios hasta el 90 por 100 del importe de acuerdo con los siguientes criterios generales: se atenderá a los metros lineales de fachada de los inmuebles, superficie, volumen edificable de los mismos y el valor catastral asignado a efectos del IBI.

Las contribuciones especiales en el ámbito local

En la esfera local están afectadas a la financiación de la obra o del servicio cuya realización origina su establecimiento (art. 29.2 TRLRHL). Es decir, lo que se recauda por la contribución sirve para pagar los gastos de las obras o servicios realizados. Lo cual no vulnera el principio presupuestario de caja única, ya que el art. 27 LGT admite esta afectación cuando una ley la establece, como es el caso del art. 29.3 TRLRHL.

Determinación de los beneficiarios

El art. 30.2 TRLRHL contiene supuestos en los que se concretan los beneficiarios, para evitar los problemas interpretativos del concepto jurídico indeterminado de beneficio especial (en obras que afecten a inmuebles serán los propietarios...).

El beneficio especial obtenido

Finalmente, este elemento del hecho imponible -el beneficio especial obtenido- tiene que ser "cierto y probado" (STS de 5 de febrero de 1988); con lo cual, la presunción en la que se fundamenta el tributo admite prueba en contrario.

1.5. Las exacciones parafiscales

La Disposición adicional primera de la LGT se refiere a las exacciones parafiscales, considerando que “participan de la naturaleza de los tributos rigiéndose por esta Ley en defecto de normativa específica”

Las exacciones parafiscales son tributos, creados, la mayoría, sin respetar el principio de legalidad y gestionados por órganos distintos del Ministerio de Economía y Hacienda. Por tanto, se trata de unos tributos que se desarrollan al margen de la fiscalidad “normal”.

Diferencias entre las exacciones parafiscales y otras figuras tributarias

En este sentido, se diferencian del resto de figuras tributarias por las siguientes notas:

1. Se gestionan por órganos distintos de la Administración Tributaria.
2. No se ingresan en el Tesoro Público.
3. Presentan un carácter extrapresupuestario respecto de los Presupuestos Generales del Estado. No se integran en el estado de ingresos de los Presupuestos Generales del Estado, apareciendo en el capítulo de ingresos del correspondiente organismo autónomo.
4. Están afectadas a finalidades concretas, rompiendo el principio presupuestario de unidad de caja.

En este punto, hay que hacer referencia a las cotizaciones a la Seguridad Social, que poseen una naturaleza tributaria porque son prestaciones exigidas coactivamente y se destinan a la financiación de necesidades colectivas. Se trata de exacciones parafiscales y no están reguladas en la LGT, sino en la normativa específica de la Seguridad Social.

1.6. Los precios públicos

Al margen de las categorías tributarias, se encuentran los precios públicos -a medio camino entre los tributos y los ingresos de Derecho Privado-, que tienen relación tanto con las tasas como con los tributos parafiscales y que nacieron en 1989 en un intento de permitir mecanismos de financiación de más libre disposición por parte de los entes públicos (es decir, para conseguir mayor flexibilidad, agilidad y eficiencia) y que no tuvieran que responder a los estrictos principios tributarios (sobre todo, al de legalidad).

Fuentes normativas en materia de precios públicos

La regulación actual de los precios públicos la encontramos en la LTTP, cuyo art. 24 los define. Dicho precepto fue modificado por medio de la Ley 25/98, de 13 de julio, en línea con la doctrina establecida en la STC 185/95, de 14 de diciembre, restringiendo el concepto de precio público.

Establece el art. 24 LTTP que “tendrán la consideración de precios públicos las contraprestaciones pecuniarias que se satisfagan por la prestación de servicios o la realización de actividades efectuadas en régimen de Derecho Público, cuando, prestándose también tales servicios o actividades por el sector privado, sean de solicitud voluntaria por parte de los administrados”.

Es decir, deben concurrir necesariamente las dos notas de no obligatoriedad (libertad) y de no monopolio (conurrencia con el sector privado), como ocurre en el caso de la enseñanza universitaria, las guarderías...*

El **carácter voluntario** debe ser entendido de forma sustancial y no sólo formal. A este respecto, según la LTPP, no se considerará voluntaria la solicitud por parte de los administrados en dos casos: cuando les venga impuesta por disposiciones legales o reglamentarias y cuando constituyan condición previa para realizar cualquier actividad u obtener derechos o efectos jurídicos determinados.

En relación con la **conurrencia con el sector privado**, el TC entiende, en la mencionada S 185/95, que es necesaria su presencia efectiva -no basta con la posibilidad de que se dé-, para que el ciudadano pueda elegir entre la empresa privada o el organismo público para que le presten el servicio. Es decir, aunque exista libre competencia en la teoría, si en la práctica el único que presta el servicio es un ente público, se da la situación de monopolio; y no podrá exigirse un precio público sino una tasa.

Los precios públicos tienen **relación con las tasas**: una actividad administrativa que afecta a un particular; la individualización de servicios públicos, la divisibilidad de sus costes y que son ingresos públicos (y como tales pueden ser exigidos por la vía de apremio).

Los precios públicos se diferencian de las tasas, fundamentalmente, en dos aspectos. En primer lugar, por el principio de legalidad: en el caso de las tasas, como son tributos, se les aplica el art. 31 CE, norma cuyo apdo. 3º establece el principio de legalidad. Mientras que en el caso de los precios públicos, al no ser tributos, no quedan cubiertos por la reserva de ley, pudiendo ser establecidos y modificados, por consiguiente, por normas reglamentarias (art. 26 LTPP).

Y la segunda diferencia entre ambas figuras viene dada por la forma de determinar su cuantía. En el caso de la tasa, su importe máximo es el coste del servicio; mientras que, en el caso del precio público, su importe es como mínimo el coste del servicio. La fijación concreta de la cuantía del precio público está en función, pues, de la competencia del mercado, ya que concurre el sector público con el sector privado en la prestación del servicio que lo origina.

2. La relación jurídico-tributaria y el hecho imponible

2.1. La relación jurídico-tributaria

2.1.1. Concepto

De conformidad con lo dispuesto en el art. 17.1 LGT, “se entiende por relación jurídico-tributaria el conjunto de **obligaciones y deberes, derechos y potestades** originados por la aplicación de los tributos.”

2.1.2. Contenido

En relación con el contenido de la relación jurídico-tributaria, debe señalarse que es complejo, pues, según el art. 17.2 LGT, “de la relación jurídico-tributaria pueden derivarse obligaciones materiales y formales para el obligado tributario y para la Administración, así como la imposición de sanciones tributarias en caso de su incumplimiento”.

Por consiguiente, el contenido de la relación jurídico-tributaria está integrado por obligaciones materiales (es decir, de pago) y por obligaciones formales y, en su caso, por las sanciones derivadas de la infracción de esos deberes materiales o formales.*

Artículo 17.2 LGT

En primer lugar, se encuentran las **obligaciones materiales de los obligados tributarios**. Son las siguientes:

- La obligación principal o derivada del hecho imponible (arts. 19 a 21 LGT). Generalmente, a cargo del contribuyente; aunque a veces pagan otros sujetos en lugar del contribuyente por diversas circunstancias: existencia de sustituto, falta de pago (responsable), muerte (sucesión)...
- Obligaciones a cuenta, que son instrumentales respecto de la anterior: ingresos fraccionados y retenciones o ingresos a cuenta por pagos en especie (art. 23 LGT).
- Obligaciones entre particulares resultantes de las normas del tributo. Entran en esta categoría la obligación de retener y la de soportar la retención, así como también la de repercutir y soportar la repercusión (art. 24 LGT).

- Obligaciones accesorias: intereses de demora, recargos por pago espontáneo fuera de plazo y recargos del período ejecutivo (arts. 25 a 28 LGT).

En segundo lugar, las **obligaciones materiales de la Administración** son las siguientes:

- Obligaciones de devolución derivadas de las normas del tributo. Así sucede en el IRPF o el IS cuando la deuda tributaria es inferior al importe de los ingresos a cuenta; o bien cuando el IVA soportado es mayor que el repercutido (art. 31 LGT).
- Obligaciones de devolución de ingresos indebidos. A diferencia de las anteriores, que forman parte de la vida normal de la relación jurídico-tributaria, éstas nacen como consecuencia de la realización de pagos indebidos y que son declarados como tales en el correspondiente procedimiento (art. 32 LGT).
- Reintegro del coste de los avales y demás garantías, en el caso de resolución favorable al obligado tributario en el recurso contra un acto cuya ejecución hubiera sido suspendida previa presentación de aval (art. 33 LGT).

En tercer lugar, las **obligaciones formales de los obligados tributarios** son, entre otras, las que se enumeran en el art. 29 LGT:

- 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 o satisfagan rendimientos sujetos a retención.
- 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.
- 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.
- 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.

Por último, hay que mencionar las **obligaciones formales de la Administración**. Aunque la LGT no les dedica un apartado propio, existen una serie de deberes procedimentales a cargo de la Administración en la aplicación de los tributos. Entre otros, se pueden citar los siguientes:

- El deber de impulso de los procedimientos tributarios.
- El deber de resolver expresamente.
- El deber de notificar los actos de naturaleza tributaria.
- El deber de información y asistencia a los obligados tributarios.
- El deber de trato respetuoso a los obligados tributarios.

2.2. El hecho imponible

2.2.1. Concepto

El art. 20.1 LGT declara que “el hecho imponible es el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal”.

Por lo tanto, el efecto jurídico principal que la ley asocia a la realización del hecho imponible por el contribuyente, consiste en la imposición de un tributo, esto es, nace la obligación de pagar un tributo.*

Artículo 20.1 LGT

2.2.2. Funciones

Las funciones que cumple el hecho imponible son las siguientes:

1) En primer lugar, genera la obligación tributaria si es realizado por el contribuyente. Es la obligación principal del sujeto pasivo, recogida en el art. 36.1 LGT.

Esta función de que se genera la obligación de pago del tributo, sirve para diferenciar el hecho imponible del resto de presupuestos de hecho que pueden contener las normas tributarias, y de los que pueden nacer otros deberes y que pueden guardar relación con el hecho imponible o bien son independientes (presupuesto de hecho de las retenciones, de la responsabilidad...).

2) Identifica cada tributo. A esta segunda función se refiere el art. 20 LGT al señalar que el hecho imponible sirve para “configurar cada tributo”.

La identificación de los tributos a través del hecho imponible puede producirse de dos maneras distintas:

a) Diferenciando las distintas categorías tributarias entre sí, ya que como vimos al hablar de las clases de tributos, éstas se diferencian por la estructura de su hecho imponible.

b) Diferenciando cada impuesto concreto o tasa o contribución especial, ya que cada uno se distingue del resto por su hecho imponible, que grava una manifestación de riqueza distinta. Por tanto, entre dos tributos habrá al menos un aspecto de sus hechos imposables que sea distinto, aunque sean coincidentes todos los demás.

3) Y, en tercer lugar, sirve de índice o manifestación de capacidad económica. Esta función conecta el hecho imponible con los principios constitucionales, en especial, con el de capacidad económica, conforme al cual el legislador ve limitadas sus posibilidades a la hora de configurar los hechos imposables, ya que no podrá establecer hechos imposables que no revelen capacidad económica alguna.

Ejemplo de la función de identificación de tributos

En el caso del IRPF, el IS y el IRNR, su hecho imponible es la obtención de renta, pero por un sujeto distinto: persona física residente, persona jurídica residente, y personas físicas y jurídicas no residentes, respectivamente.

2.2.3. Elementos

En la estructura del hecho imponible se pueden distinguir dos elementos: el objetivo y el subjetivo. A su vez, el primero de ellos está formado por diversos aspectos: material, espacial, temporal y cuantitativo.

El **elemento objetivo** es el hecho, acto o negocio que se describe en el hecho imponible, indicativo de capacidad económica, al que el legislador somete a imposición.

El **aspecto material** de este elemento coincide con la riqueza o manifestación de capacidad económica que se incorpora en el hecho imponible. Por ejemplo, en el IRPF, cuyo hecho imponible consiste en la obtención de renta, el elemento material es la renta.

Por su parte, el **aspecto espacial** del elemento objetivo indica el lugar de producción del hecho imponible, siendo decisivo para determinar el ente público al que se sujeta a gravamen. Esta cuestión tiene relación con la aplicación de las normas tributarias en el espacio, y en concreto, con los puntos de conexión, así como con el poder tributario porque, en definitiva, se trata de averiguar qué ente público tiene competencia para exigir un tributo.

El **aspecto temporal** del elemento objetivo determina el instante en que se entiende realizado íntegramente el hecho imponible, produciéndose el nacimiento de la obligación tributaria. Este momento se conoce con el nombre de devengo. Ahora bien, debe señalarse que el hecho de que se haya devengado el tributo, no significa que ya sea exigible.

El elemento subjetivo en los impuestos subjetivos

A su vez, el **aspecto cuantitativo** del elemento objetivo expresa la medida con que el hecho imponible se realiza: su cuantía, volumen o intensidad. Este aspecto influye en la determinación de la prestación tributaria. No obstante, no todo hecho imponible tiene una dimensión cuantitativa.

Por último, el **elemento subjetivo** consiste en la relación, de hecho o jurídica, en que debe encontrarse la persona que debe satisfacer el tributo respecto del elemento material; es decir, indica aquella persona que guarda con el elemento material la especial relación que la ley ha prefigurado para considerarlo su realizador.

Este elemento adquiere una especial relevancia en los impuestos subjetivos. Por ejemplo, en el caso del IRPF el elemento subjetivo es la obtención de la renta (que es el elemento material) por el sujeto pasivo.

2.3. Supuestos de no sujeción

Un concepto relacionado con la exención es la no sujeción. Según el art. 20.2 LGT, “la ley, en su caso, completará la determinación concreta del hecho imponible mediante la mención de supuestos de no sujeción”.

Artículo 20.2 LGT

Se trata de supuestos en los que la ley dispone que el hecho imponible no se ha realizado y que, por tanto, no están sujetos a gravamen. Por lo tanto, la no sujeción aclara o completa la definición del hecho imponible de forma negativa.

Ejemplo de la función aclaratoria

No obstante, en ocasiones los supuestos de no sujeción pueden contener una auténtica definición del hecho imponible de forma negativa, ya que el sentido del hecho imponible se obtiene no sólo de la norma que lo describe de forma positiva, sino de acudir a las que contienen supuestos de no sujeción y que delimitan el hecho imponible de forma negativa.

En relación con el Impuesto Municipal sobre Vehículos de Tracción Mecánica, tras la definición del hecho imponible como la titularidad de vehículos de motor aptos para circular, señala en el art. 92.3 TRLRHL que “no estarán sujetos a este impuesto los vehículos que habiendo sido dados de baja en los registros por antigüedad de su modelo, puedan ser autorizados para circular excepcionalmente con ocasión de exhibiciones, certámenes o carreras limitadas a los de esta naturaleza”.

Ejemplo de la función definitoria

El hecho imponible de TPO es la realización de ciertas transmisiones patrimoniales onerosas, la constitución de derechos reales y las concesiones administrativas. El art. 7 del TRLITPAJD, señala, en su modalidad transmisiones onerosas, que no se producirá la sujeción cuando las operaciones sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional. Luego el hecho imponible de este impuesto no sólo es la realización de transmisiones patrimoniales onerosas, sino que estas transmisiones deben producirse fuera del tráfico mercantil o profesional.

2.4. Exenciones

Puede definirse la exención como aquel supuesto en que la ley establece que, a pesar de haberse realizado el hecho imponible, no se produce su principal efecto, es decir, no se paga el tributo al evitarlo la norma de exención.*

Artículo 22 LGT

En este sentido, el art. 22 LGT establece que “son supuestos de exención aquellos en que, a pesar de realizarse el hecho imponible, la ley exime del cumplimiento de la obligación tributaria principal.”

Por ello, el legislador ha establecido diversas **cautelas** respecto a las exenciones, recogidas en la CE o en la LGT:

1) En primer lugar, están cubiertas por el principio de legalidad. Lo cual es lógico porque el hecho imponible del tributo es un elemento esencial cubierto por la reserva de ley y con la exención se limitan las consecuencias del mismo, al tiempo que se concreta el alcance del deber de contribuir.

Así lo disponen los arts. 133 CE "todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley" y 8.a) LGT, según el cual, deberá establecerse por ley "el establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales".

2) En segundo lugar, debe preverse en el presupuesto el estado de gastos fiscales o cálculo de lo que va a dejar de recaudar como consecuencia de la aplicación de normas sobre exenciones (art.134.2 CE).

3) En tercer lugar, se establece la prohibición de analogía en materia de exenciones (art. 14 LGT). Esto es, no se puede aplicar una norma prevista para una situación a otra situación parecida.

4) Una última cautela consiste en que en materia de exenciones, no se puede hablar propiamente de derechos adquiridos, porque la exención se devenga en el momento de realizarse el hecho imponible y sólo una ley retroactiva aplicable a hechos ya realizados podría permitir entender que con anterioridad a la misma se había iniciado y adquirido una exención.

Interpretación constitucional

Según la jurisprudencia del TC (SSTC 6/1983, de 4 de febrero, 42/1983, de 18 de mayo y 51/1983, de 14 de junio) a resultas del art. 133 CE no cualquier regulación de las exenciones está cubierta por el principio de legalidad (sólo el establecimiento o ampliación), la supresión y reducción puede operarse por normas distintas a la ley y que tengan igual rango, como un Decreto-Ley. Lo cual ha sido criticado por la doctrina.

Los derechos adquiridos y la jurisprudencia

No obstante, existe jurisprudencia del TS que reconoce derechos adquiridos de forma que una vez concedida o iniciada una exención, la eventual modificación normativa posterior que la suprimiera o disminuyera no debería afectar a quienes venían disfrutando de ella al amparo de la normativa que se modifica. El TC, en cambio, en las Sentencias 27/1981, de 20 de julio, y 6/1983, de 4 de febrero, rechazó la tesis de los derechos adquiridos.

Las exenciones pueden **clasificarse** atendiendo a diversos criterios, de entre los que destaca el de su alcance cuantitativo. En función del mismo, podemos distinguir exenciones:

- Totales, cuando desaparece el principal efecto del hecho imponible: el sujeto no ha de pagar cantidad alguna en concepto de tributo. Son las auténticas exenciones.
- Parciales, cuando se minorra la carga tributaria a través de bonificaciones, deducciones de la cuota, reducciones de la base u otro tipo de medidas que reducen la cuantía del impuesto (como, por ejemplo, las anualidades por alimentos satisfechas a los hijos se les aplica la escala del IRPF de forma separada al resto de rentas, de forma que el tipo de gravamen es más bajo para este tipo de renta).

Expresión correcta

Por ello, la expresión correcta cuando se quiere hablar en general de estas normas de favor es la de beneficio fiscal (por ejemplo, el art. 131.4 CE). No obstante, existen normas que utilizan la expresión exención para referirse a la categoría más amplia de beneficio fiscal.

2.5. Devengo y exigibilidad de los tributos. El período impositivo

2.5.1. Devengo

El devengo es definido por el artículo 21.1 LGT como “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”.*

En este sentido, véase la STS de 16 de diciembre de 1983,

Puede definirse el devengo como el momento en el que la ley considera perfeccionado el hecho imponible y, conforme a lo dispuesto en el art. 8.a) LGT, debe ser regulado por Ley.

El devengo como elemento del hecho imponible

El mencionado art. 8.a) LGT, cuando cita los elementos esenciales de los tributos se refiere expresamente al devengo de forma separada al hecho imponible (al igual que hacen las leyes particulares de los tributos). No obstante, es un elemento de la estructura del hecho imponible.

El devengo, tiene un carácter instantáneo. Como norma general, tiene lugar cuando concurre el último de los elementos configuradores del hecho imponible; pero, su determinación no siempre es sencilla, debiendo precisar la ley tributaria el momento exacto del devengo.

Los principales **efectos** que se derivan de la determinación el devengo son los dos siguientes. En primer lugar, a partir del momento del devengo se entienden nacidos los efectos jurídicos derivados de la realización del hecho imponible, comenzando a computarse, en su caso, los plazos de declaración, de prescripción, etc.

Aplicabilidad exclusiva del devengo al hecho imponible

La palabra devengo se reserva para el hecho imponible. Las leyes reguladoras de cada tributo, fija en qué momento se entienden realizados otros presupuestos de hecho distintos del hecho imponible.

Y, en segundo lugar, sirve para concretar la normativa aplicable a la obligación tributaria, como puede ser a la hora de determinar los tipos impositivos. La ley vigente en el momento del devengo será la ley aplicable, salvo que exista una previsión legal expresa en contrario.

Aplicación ley vigente en el momento del devengo

Según la STC 126/1987, de 16 de julio, para aplicar la ley en vigor en el momento del devengo, el hecho imponible deberá haberse realizado en todos sus extremos.

2.5.2. Exigibilidad

El hecho de que se devengue el tributo, no significa que, en todo caso, sea sin más exigible por el ente público impositor: en ocasiones no será exigible (esto es, no hay obligación de pago) hasta un momento posterior, que se produzca la liquidación o se abran los plazos para la autoliquidación.

En este sentido, el art. 21.2 LGT dispone que “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.”

2.5.3. Período impositivo

Cuestión relacionada con el devengo es el período impositivo, que es el período de devengo. Este concepto es importante en los impuestos de carácter periódico y para determinar las reglas de imputación a un período o a otro de circunstancias relevantes para el hecho imponible, como la delimitación de ingresos o gastos en el IRPF o IS.

En atención a cómo concurre el factor tiempo (elemento temporal) en la realización del hecho imponible, los tributos se dividen en:

- Tributos instantáneos, que contemplan supuestos que se agotan con su mera realización en un momento determinado, pudiendo fijarse exactamente ese instante. El devengo en estos casos viene a coincidir con la realización del hecho imponible, que se agota en ese momento. Son tributos de devengo instantáneo.
- Tributos periódicos (o de devengo periódico) presentan hecho imponible cuya realización se prolonga a lo largo del tiempo, produciéndose de forma continuada o reproduciéndose.

Importancia práctica del devengo

Dadas la frecuencia y velocidad del cambio normativo en materia tributaria la fijación del preciso momento del devengo, con su consecuencia de hacer aplicable la ley vigente en ese instante, deviene un elemento de gran importancia en el desarrollo del sistema tributario.

Ejemplo

El IRPF se devenga el 31 de diciembre de cada año pero no es exigible hasta el plazo para la autoliquidación: entre mayo y junio siguientes. Y, en ocasiones, se anticipa el ingreso al devengo: son los pagos anticipados.

El fallecimiento de una persona, la formalización de una escritura, una compraventa.

Ejemplos de devengos de impuestos instantáneos

Ejemplos de hechos imposables periódicos

Titularidad de bienes inmuebles, obtención de renta....

En el caso de los tributos periódicos, como no existe un momento concreto en que pueda entenderse realizado el hecho imponible, sino que éste se va reproduciendo de modo ininterrumpido, la ley suele fraccionarlos en períodos de tiempo, llamados períodos impositivos, que normalmente son de un año. Son llamados tributos de devengo periódico porque se van devengando a lo largo del período impositivo.

Además, la ley señala dentro del período impositivo un momento concreto en el que se tiene por realizado el hecho imponible, devengándose el tributo.

De cada período impositivo surge una obligación, y el tributo devengado en cada uno de ellos es autónomo y diferenciado respecto de los de períodos anteriores y posteriores. Otra cosa es que en determinados impuestos (como el IS) se pueden compensar las bases imponibles negativas en años posteriores.

Momento del devengo

Este momento puede coincidir con el inicio del período impositivo (IBI) o con el último día del mismo (IRPF).

3. Los obligados tributarios

3.1. Concepto y clases de obligados tributarios

La LGT vigente ha sustituido la terminología de sujeto pasivo por la de obligado tributario. Puede definirse al obligado tributario como aquel sujeto a quien la ley impone el cumplimiento de una determinada obligación tributaria o deber o está sometido a cualquier potestad establecida por las normas tributarias, ya sea ésta de Derecho material o bien de Derecho formal.

En efecto, el art. 35.1 LGT dispone que “son obligados tributarios las personas físicas o jurídicas y las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias.”

A continuación, el art. 35.2 LGT señala que “entre otros, son obligados tributarios: a) Los contribuyentes. b) Los sustitutos del contribuyente. c) Los obligados a realizar pagos fraccionados. d) Los retenedores. e) Los obligados a practicar ingresos a cuenta. f) Los obligados a repercutir. g) Los obligados a soportar la repercusión. h) Los obligados a soportar la retención. i) Los obligados a soportar los ingresos a cuenta. j) Los sucesores. k) Los beneficiarios de supuestos de exención, devolución o bonificaciones tributarias, cuando no tengan la condición de sujetos pasivos”.

OBLIGADOS TRIBUTARIOS		
DEUDORES TRIBUTARIOS	Deudores principales	- Sujetos pasivos: contribuyentes y sustitutos - Retenedores
	Deudores no principales	- Responsables - Sucesores
OBLIGADOS A SOPORTAR UN TRIBUTIVO		- Obligados a soportar la retención - Obligados a soportar la repercusión
OBLIGADOS A INFORMAR Y COLABORAR		- Obligados a facilitar información - Obligados a facilitar la inspección

Hay que tener en cuenta, en primer lugar, que la lista del art. 35.2 LGT no es una lista cerrada. En segundo lugar, destaca que se producen diversas repeticiones entre los sujetos que cita; más que los sujetos, se están identificando las diferentes obligaciones que pueden surgir en el desarrollo de los tributos. Y, finalmente, todas las categorías de obligados tributarios mencionadas aparecen enumeradas en pie de igualdad, cuando es evidente que se pueden establecer significativas diferencias entre ellas en función de la importancia que tienen en la relación jurídico-tributaria o en la aplicación de los tributos.

En este sentido, la figura principal es la del contribuyente. Ésta es la única figura subjetiva imprescindible en la configuración del tributo. Las restantes figuras de obligados tributarios podrán aparecer o no en función de la técnica de exacción de cada tributo y de las circunstancias que se produzcan en su aplicación.

3.2. Los sujetos pasivos

En el círculo más reducido de las figuras subjetivas, se encuentran las figuras para las que la LGT reserva la denominación estricta de sujetos pasivos.* En este sentido, dispone el art. 36.1 de este texto legal que “es sujeto pasivo 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”.

Artículo 36.1 LGT

Se caracterizan por su determinación legal, en virtud del art. 8.c) LGT. Además, pueden ser sujetos pasivos tanto las personas físicas o como las jurídicas. No obstante, las leyes de los distintos tributos configuran, en ocasiones, como sujetos pasivos a entes sin personalidad (comunidades de bienes, herencias yacentes, patrimonios separados), de acuerdo con la previsión en términos generales del art. 35.4 LGT.

Existen dos clases de sujetos pasivos: el contribuyente y el sustituto. El contribuyente constituye la primera de las categorías de sujeto pasivo previstas por la LGT y que puede ser considerada como el sujeto pasivo por antonomasia o excelencia, sin el cual no existe el tributo. Por lo que respecta al sustituto, hay que mencionar que existen en nuestro ordenamiento jurídico pocos tributos en los que se prevea la existencia de esta figura subjetiva, ya que ha sido desplazada por el retenedor.

3.2.1. El contribuyente

De acuerdo con el art. 36.2 LGT, “es contribuyente el sujeto pasivo que realiza el hecho imponible.” Se trata, pues, de un deudor tributario, persona física o jurídica, que queda obligado de forma directa y principalmente frente a la Hacienda Pública por una deuda tributaria propia con origen en un hecho imponible que ha realizado.*

Artículo 36.2 LGT

De una forma más sencilla, se puede definir al contribuyente como la persona que realiza directamente el hecho imponible o que se encuentra en la situación descrita por el mismo.

En principio, se puede considerar al contribuyente como el titular de la capacidad económica definida en el hecho imponible, aunque en algunos supuestos pueda repercutir el impuesto a un tercero (como sucede en el IVA) o en otras ocasiones acaba pagando el impuesto otra persona distinta del contribuyente, como sucede en los casos de sustitución o de responsabilidad.

El **deber** principal del contribuyente consiste en pagar el impuesto (art. 36.1 LGT). Además, el contribuyente está obligado a cumplir con las obligaciones formales que establezca la ley de cada tributo, como, por ejemplo: formular las comunicaciones y declaraciones exigidas por las normas reguladoras de cada tributo; llevar y conservar los libros de contabilidad, registros y documentos que se establezcan; facilitar la práctica de inspecciones y comprobaciones; proporcionar a la Administración los datos, informes, antecedentes y justificantes que tengan relación con el hecho imponible; y los contribuyentes que deban presentar declaraciones informativas o autoliquidaciones en soporte informático, están obligados a conservar copia de los ficheros que sirvan de soporte a las mismas.

3.2.2. El sustituto

Artículo 36.3 LGT

El art. 36.3 LGT señala que “es sustituto el sujeto pasivo que, por imposición de la ley y en lugar del contribuyente, está obligado a cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma”.*

Lo peculiar de la situación jurídica de esta figura, tal como la describe la LGT, es que, una vez realizado el presupuesto de hecho que origina la sustitución, el sustituto ocupa en la relación jurídica el lugar del contribuyente, quien queda desplazado de esta relación.

De forma que el sustituto responde en vez del contribuyente no sólo del pago de la deuda tributaria (obligación principal), sino que también debe hacerse cargo del cumplimiento de todas las obligaciones y deberes formales. En consecuencia, el sustituto se coloca en lugar del contribuyente y éste es como si no existiera ante la Administración Tributaria. Si el sustituto no paga el tributo, la Administración no le puede exigir su pago al contribuyente.

Ejemplo de sustituto

En el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, el contribuyente es el dueño de la obra, pero el que tiene que pagar el impuesto es el sustituto, que es el constructor o peticionario de la licencia. Posteriormente, éste repercute el coste total de la obra al dueño.

Por este motivo, el sustituto tiene derecho a resarcirse del pago del impuesto realizado frente al contribuyente (que es quien manifiesta la capacidad económica que se quiere gravar mediante el tributo).

3.3. El retenedor y el obligado a efectuar ingresos a cuenta

Otra clase de obligado tributario, a la que hay que hacer referencia es el retenedor, figura muy extendida en nuestro sistema tributario. No es una clase de sujeto pasivo en sentido estricto, pero guarda cierta relación con la figura del sustituto.

El artículo 37.2 LGT señala que “es retenedor la persona o entidad a quien la ley de cada tributo impone la obligación de detraer e ingresar a la Administración tributaria, con ocasión de los pagos que tenga que realizar a otros obligados tributarios, una parte de su importe a cuenta del tributo que les corresponda”.*

Artículo 37.2 LGT

Esta figura aparece como consecuencia de la reforma de la imposición directa sobre la renta (IRPF y IS), en la cual para determinadas categorías de rendimientos (como salarios, intereses, dividendos...), se establecen técnicas de retención en la fuente a cargo del pagador de los mismos.

Aumento de rentas sujetas a retención

El número de rentas sujetas a retención (e incluso a otros mecanismos de pagos a cuenta) en el IRPF ha ido ampliándose sucesivamente (hasta el punto de que, en la actualidad, solamente ciertas ganancias patrimoniales e imputaciones de renta escapan a los mecanismos de anticipación del pago del impuesto).

El retenedor está obligado a ingresar ante la Administración Tributaria una deuda propia, diferente de la deuda a cargo del contribuyente o perceptor de los rendimientos (que es quien soporta la retención); si bien no hay que olvidar que la deuda del retenedor es un pago a cuenta de la deuda propia del contribuyente.

La retención **se calcula** de acuerdo con lo establecido por la ley. En unos casos se aplica un porcentaje fijo (como ocurre con los rendimientos del capital mobiliario: intereses, dividendos...); mientras que en otros el porcentaje se calcula en función de diversos elementos que hacen referencia a las circunstancias personales y familiares del contribuyente (por ej. en el caso de los rendimientos del trabajo personal en el IRPF).

El retenedor tiene a su cargo el cumplimiento de dos obligaciones principales: la de retener (detrar) una cantidad y la de ingresarla en el Tesoro Público.

Otras obligaciones del retenedor son:*

- En primer lugar, debe formalizar la retención la correspondiente declaración tributaria de carácter mensual.
- En segundo lugar, debe presentar un resumen anual de las retenciones practicadas.
- En tercer lugar, está obligado a comunicar a los trabajadores la retención practicada en las nóminas correspondientes.
- En cuarto lugar, debe conservar la documentación correspondiente a las retenciones.
- Y, en último lugar, está obligado a emitir certificación acreditativa de las retenciones practicadas a los trabajadores, a efectos de que éstos puedan tenerlas en cuenta en sus respectivas declaraciones del IRPF, antes de que comience el período de comunicación o declaración de dicho impuesto.

Artículos 99 LIRPF y 108 RIRPF:

A su vez, el retenido tiene dos obligaciones. En primer lugar, facilitar los datos al retenedor para que le calcule y aplique la retención, en los casos en que sea necesario (rendimientos del trabajo), para, de esta manera facilitar la práctica de la retención. Y, en segundo lugar, soportar la retención, siempre que se practique conforme a Derecho.

Práctica de la retención no conforme a Derecho

Si no se practica la retención conforme a Derecho, el contribuyente tiene la posibilidad de acudir a diversas alternativas:

- Si no está de acuerdo con los tipos que se le aplican, deben, en primer lugar, comentarlo con el retenedor, para que proceda a la regularización.
- Si, a pesar de todo, el retenedor discrepa del contribuyente, éste puede esperar a la declaración del IRPF para regularizar su situación: obtenido menos cuota a ingresar o una mayor devolución por el exceso de las retenciones soportadas sobre las debidas según la normativa del impuesto.
- Finalmente, si el tipo que aplica el retenedor considera el retenido que es improcedente, puede interponer una reclamación económico-administrativa, ya que, a pesar de que se trata de un acto entre particulares, existe un procedimiento especial para su impugnación a través de esta vía.

Por último, hay que referirse a la figura del **obligado a efectuar ingresos a cuenta**. El art. 37.3 LGT de que es “la persona o entidad que satisface rentas en especie o dinerarias y a quien la ley impone la obligación de realizar ingresos a cuenta de cualquier tributo.”*

Artículo 37.3 LGT

Aparte de los ingresos a cuenta a cargo de los propios contribuyentes (tales como pagos fraccionados en el IRPF) y de algún otro caso aislado, puede hablarse de este concepto como una categoría autónoma en un supuesto, que en realidad, es una derivación de la filosofía del régimen de retenciones: se trata de aquellos supuestos en que los rendimientos que hubieran debido ser objeto de retención se satisfacen en especie. En estos supuestos no se pueden lógicamente aplicar retenciones y la ley establece, en su lugar y con un régimen jurídico similar, un ingreso en metálico llamado ingreso a cuenta, que se calcula valorando los bienes objeto de ingreso a cuenta.

3.4. Los responsables del tributo

3.4.1. Concepto y caracteres

El art. 41.1 LGT dispone que “la ley podrá configurar como responsables solidarios o subsidiarios de la deuda tributaria, junto a los deudores principales, a otras personas o entidades. A estos efectos, se considerarán deudores principales los obligados tributarios del apartado 2 del artículo 35 de esta ley”.*

Artículos 41 a 43 LGT

El responsable, a diferencia del sustituto, no desplaza al sujeto pasivo ni a los deudores principales ni ocupa su posición en la relación tributaria, sino que se coloca junto a ellos. Es decir, el responsable nunca responde de la deuda tributaria sólo: siempre que existe un responsable es porque necesariamente, al lado del mismo, hay un correlativo deudor que no ha pagado la deuda.

De ahí que el responsable ocupa una posición de accesoriedad respecto al sujeto pasivo, que se traduce en la preferencia de la Administración por éste en el momento del cobro de su crédito; esto es, la Administración sólo se dirigirá contra el responsable ante la imposibilidad de cobrar de aquél. Si bien, el art. 41.6 LGT reconoce el derecho de reembolso de los responsables frente al deudor principal de la deuda tributaria que hayan podido satisfacer.

Por otro lado, hay que señalar que el responsable sólo lo responde de la deuda tributaria; por consiguiente, sólo responde de la obligación material de pago, no de las obligaciones formales inherentes a los tributos.

La responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria exigida en período voluntario (no le son exigibles, por tanto, los elementos de la deuda tributaria que se hayan generado por el retraso en el pago del deudor principal, como intereses de demora...). Además, la responsabilidad no alcanzará a las sanciones, salvo cuando una ley así lo establezca.

Por último, para exigir el pago al responsable debe seguirse un procedimiento, denominado procedimiento de derivación de la responsabilidad, regulado en los 174 a 176 LGT.

3.4.2. Clases

De la dicción del propio art. 41.1 LGT, cabe realizar una clasificación de la responsabilidad, distinguiéndose la de carácter subsidiario y la solidaria. Como señala el art. 41.2 LGT, “salvo precepto legal expreso en contrario, la responsabilidad será siempre subsidiaria”.

En la actualidad, a pesar de que ambos tipos de responsabilidad poseen iguales caracteres y responden de la misma cantidad, se pueden diferenciar radicalmente por el hecho de la existencia o no del beneficio de excusión en favor del responsable.

En efecto, el responsable solidario responde indistintamente con el sujeto pasivo o deudor principal, a falta de pago de éste en período voluntario. Por el contrario, en la subsidiaria, es requisito necesario que la ejecución forzosa sobre el patrimonio del deudor inicial no haya tenido éxito, declarándose fallido (art. 41.5 LGT). Pero, en ambos casos, es necesario que la Administración exija el cumplimiento de la prestación tributaria al deudor originario, y a falta de ello, podrá dirigir su pretensión de cobro frente a los responsables; sin que ello signifique la desaparición del deudor principal de la relación tributaria.

Aumento de los supuestos de responsabilidad

Conviene destacar que los supuestos de responsabilidad previstos en el ordenamiento tributario han ido en aumento en los últimos años. Además, hay que señalar que tales supuestos no sólo se hallan recogidos en la propia LGT sino también en las leyes reguladoras de los tributos.

3.4.3. Supuestos de responsabilidad solidaria

En el art. 42 LGT se recogen los siguientes supuestos de responsabilidad solidaria:*

Artículo 42 LGT, apartados 1 y 2

- Responsabilidad por colaboración en la comisión de infracciones. Las personas o entidades que sean causantes o colaboren en la realización de una infracción tributaria serán consideradas responsables, no sólo de la sanción, sino también de la deuda principal.

- Responsabilidad de los copartícipes de entes desprovistos de personalidad jurídica. El art. 42.1.b) LGT configura la posición de los partícipes o cotitulares de los entes sin personalidad jurídica como responsables solidarios de la obligación material de la entidad, en proporción a sus respectivas participaciones. De manera que la deuda se liquidará y exigirá al ente sin personalidad jurídica, las actuaciones se entenderán con quien lleve la administración, de derecho o de hecho, pero con la garantía de que la deuda podrá ser exigida, en régimen de solidaridad con la entidad, a los comuneros o partícipes, en proporción a sus respectivas participaciones. Es decir, que si la comunidad no paga, la Administración Tributaria procederá a distribuir la deuda entre los comuneros en proporción a sus cuotas y a cobrar a cada uno su parte correspondiente.

- Responsabilidad por adquisición de explotaciones económicas. Cuando se transmite una empresa por un acto *inter vivos*, el nuevo titular responde solidariamente de las deudas tributarias contraídas en el ejercicio de la actividad. Se trata de evitar que mediante la transmisión de la explotación se eluda el pago de los tributos devengados con cargo a la misma.

Solicitud de certificación a efectos de limitar la responsabilidad*

La persona que pretenda adquirir la titularidad de explotaciones y actividades económicas, a los efectos de limitar la responsabilidad, previa conformidad del titular actual, tiene derecho a solicitar a la Administración una certificación detallada de las deudas, sanciones y responsabilidades tributarias derivadas de su ejercicio. Dicha certificación debe emitirse en un plazo máximo de tres meses desde su solicitud.

Artículo 175.2 LGT

- Responsabilidad por actuaciones que impidan la ejecución sobre el patrimonio del deudor en el procedimiento de recaudación. En el caso de que esta actuación se vea impedida por maniobras de terceros, éstos serán considerados responsables hasta el importe del valor de los bienes que se pretendía embargar o enajenar y responderán del pago de la deuda pendiente y, en su caso del de las sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del período ejecutivo.

3.4.4. Supuestos de responsabilidad subsidiario

Por su parte, el art. 43 LGT contempla los siguientes supuestos de responsabilidad subsidiaria:*

Artículo 43.1 LGT

- Responsabilidad de los administradores de sociedades que hubieran cometido infracciones tributarias. Para que esta responsabilidad de los administradores se genere es necesario que éstos hayan mantenido una conducta de la que directa o indirectamente se haya derivado la comisión de la infracción tributaria (que no hayan realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, que hayan consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hayan adoptado acuerdos que posibiliten la realización de las infracciones). La responsabilidad se extiende a las sanciones.

- Responsabilidad de los administradores de personas jurídicas que hayan cesado en su actividad, siempre que no hayan hecho lo necesario para el pago de las deudas pendientes de pago en el momento del cese o hubieran adoptado acuerdos o tomado medidas causantes del impago. Se trata de un supuesto de responsabilidad derivada de la mera condición de administrador de una sociedad que, sin haber sido formalmente disuelta, haya cesado de hecho en su actividad.

- Responsabilidad de gestores de patrimonios en liquidación que no hubiesen realizado las gestiones necesarias para el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Estamos nuevamente ante un supuesto de responsabilidad en la deuda tributaria por comportamiento ilícito. Con la finalidad de asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, la ley establece la responsabilidad subsidiaria a cargo de los integrantes de la administración judicial, en el caso de concurso, y de los liquidadores de sociedades.

- Responsabilidad de los adquirentes de bienes afectos al pago de deudas tributarias. Entre las garantías del crédito tributario, está la de la afección de determinados bienes al pago de los tributos que gravan su adquisición (art. 79 LGT). El reflejo subjetivo de dicha garantía es lo que la LGT regula en este lugar dedicado a los responsables subsidiarios.

- Responsabilidad de agentes y comisionistas de Aduanas que actúen en nombre y por cuenta de sus comitentes; no obstante, no alcanza esta responsabilidad a la deuda aduanera. Este supuesto de responsabilidad surgirá en relación a las figuras tributarias propias del tráfico exterior, es decir, de los Impuestos Aduaneros y del IVA sobre las importaciones.

- Responsabilidad de contratistas o subcontratistas a quienes se haya cedido la ejecución de obras o prestaciones de servicios. Se pretende cubrir el riesgo que para la Hacienda se deriva de ciertas prácticas en que incurren algunas empresas que, con la finalidad de simplificar la gestión de personal, acuden a la cesión de la ejecución de obras o servicios a un tercero, que aparece como contratista o subcontratista y que pasa a ser el empleador ante la Seguridad Social o Hacienda. Igualmente sucede respecto de las obligaciones de repercusión del IVA a los adquirentes.

En estos supuestos de interposición de un tercero, la empresa cedente queda sujeta, en concepto de responsable subsidiario, al cumplimiento de las obligaciones de retención y repercusión de la empresa cesionaria (contratista o subcontratista).

Solicitud de certificado

Para evitar situaciones de incertidumbre, se contempla la posibilidad de que el contratista o subcontratista solicite un certificado de estar al día en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Este certificado será emitido durante el mes anterior al pago de cada factura que se gire a la empresa cedente, la cual quedará en este caso exenta de responsabilidad.

- Responsabilidad de las personas o entidades que tengan el control efectivo, total o parcial, directo o indirecto, de las personas jurídicas, cuando resulte acreditado que éstas han sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta para eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública y exista unicidad de personas o esferas económicas o confusión o desviación patrimonial. La responsabilidad se extiende a las obligaciones tributarias y a las sanciones de tales personas jurídicas.

- Responsabilidad de las personas o entidades de las que los obligados tributarios tengan el control efectivo, total o parcial, por las obligaciones tributarias de éstos, cuando resulte acreditado que éstas han sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta para eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública y exista unicidad de personas o esferas económicas o confusión o desviación patrimonial. La responsabilidad se extiende a las sanciones.

3.5. La sucesión en las deudas tributarias

3.5.1. La sucesión mortis causa

Según establece el art. 39.1 LGT, “a la muerte de los obligados tributarios, las obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los herederos, sin perjuicio de lo que establece la legislación civil en cuanto a la adquisición de la herencia.”

Igualmente, este precepto prevé que “las referidas obligaciones tributarias se transmitirán a los legatarios en las mismas condiciones que las establecidas para los herederos cuando la herencia se distribuya a través de legados y en los supuestos en que se instituyan legados de parte alícuota.”*

Artículo 39.1 LGT

No obstante, como precisa esta misma norma, no se transmiten las sanciones a los herederos ni a los legatarios.

En relación con las deudas tributarias devengadas y pendientes de liquidación, el art. 39.2 LGT establece la siguiente precisión: “no impedirá la transmisión a los sucesores de las obligaciones tributarias devengadas el hecho de que a la fecha de la muerte del causante la deuda tributaria no estuviera liquidada, en cuyo caso las actuaciones se entenderán con cualquiera de ellos, debiéndose notificar la liquidación que resulte de dichas actuaciones a todos los interesados que consten en el expediente.”

Este precepto se refiere al caso de que a la muerte del causante, existieran deudas tributarias devengadas pero aún no liquidadas.* La falta de liquidación no impedirá lógicamente la transmisión de la deuda, junto con la herencia. El acto de liquidación, pues, no tiene efectos constitutivos, sino meramente declarativos: es una condición de exigibilidad, pero la deuda ya ha nacido y, en consecuencia, se transmite a los herederos.

Artículo 39.3 LGT

En consecuencia, lo que se transmite son únicamente las obligaciones pendientes, ya que al haber desaparecido la capacidad jurídica del transmitente, la Administración Tributaria se relacionará con los sucesores de aquél, siendo éstos quienes deban hacer frente al pago de la totalidad de las deudas tributarias pendientes en la fecha del fallecimiento del causante.

3.5.2. La disolución de personas jurídicas

En el caso de deudas pendientes de personas jurídicas, se produce un su-puesto impropio de sucesión *inter vivos* en la deuda tributaria que tiene lugar con la extinción de la personalidad jurídica de aquéllas mediante la correspondiente disolución o liquidación.*

Artículo 40 LGT

A este respecto, determina el art. 40.1 LGT que “las obligaciones tributarias pendientes de las sociedades y entidades con personalidad jurídica disueltas y liquidadas en las que la ley limita la responsabilidad patrimonial de los socios, partícipes o cotitulares se transmitirán a éstos, que quedarán obligados solidariamente hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que les corresponda.”

Y añade que “las obligaciones tributarias pendientes de las sociedades y entidades con personalidad jurídica disueltas y liquidadas en las que la ley no limita la responsabilidad patrimonial de los socios, partícipes o cotitulares se transmitirán íntegramente a éstos, que quedarán obligados solidariamente a su cumplimiento.”

De acuerdo con este precepto, los socios serán “sucesores” de las deudas tributarias de la sociedad. En el caso de sociedades que limitan la responsabilidad, los socios quedarán obligados solidariamente hasta el límite del valor de la cuota de liquidación, que será proporcional a su cuota de capital. En el caso de sociedades sin limitación de responsabilidad, los socios quedarán obligados también solidariamente, sin límite alguno.

Respecto al alcance de la transmisión, dispone el art. 40.2 LGT que “el hecho de que la deuda tributaria no estuviera liquidada en el momento de producirse la extinción de la personalidad jurídica de la sociedad o entidad no impedirá la transmisión de las obligaciones tributarias devengadas a los sucesores, pudiéndose entender las actuaciones con cualquiera de ellos.”

Por lo tanto, se transmiten no sólo las obligaciones ya liquidadas (o auto-liquidadas), sino también las ya devengadas, aunque estén pendientes de liquidación (o autoliquidación), incluidas las sanciones tributarias, con el límite del valor de la cuota de liquidación que les corresponda (en el caso de sociedades en las que la ley limite la responsabilidad patrimonial de los socios).

Determina en este punto el art. 40.5 LGT que “las sanciones que pudieran proceder por las infracciones cometidas por las sociedades y entidades a las que se refiere este artículo serán exigibles a los sucesores de las mismas, en los términos establecidos en los apartados anteriores, hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que les corresponda.”

Finalmente, el art. 40.3 LGT se refiere a los casos en que la sociedad se extingue pero sin llevar a cabo la liquidación de su patrimonio, de manera que los socios no reciben una cuota de liquidación. Establece este precepto que “en los supuestos de extinción o disolución sin liquidación de sociedades mercantiles, las obligaciones tributarias pendientes de las mismas se transmitirán a las personas o entidades que sucedan o que sean beneficiarias de la correspondiente operación. Esta norma también será aplicable a cualquier supuesto de cesión global del activo y pasivo de una sociedad mercantil.”

3.6. El representante

La representación en el ámbito tributario puede ser de dos clases, legal y voluntaria, como en el resto del ordenamiento jurídico.*

Artículos 45 a 47 LGT

En relación con la **representación voluntaria**, de acuerdo con el art. 46.1 LGT, “los obligados tributarios con capacidad de obrar podrán actuar por medio de representante, que podrá ser un asesor fiscal, con el que se entenderán las sucesivas actuaciones administrativas, salvo que se haga manifestación expresa en contrario.” Se trata de aquella representación que efectúa quien tiene capacidad de obrar. A partir del nombramiento de representante, las actuaciones se entienden con él, a no ser que se indique lo contrario.

En particular, establece el art. 46.2 LGT que se podrá actuar por medio de representante “para interponer recursos o reclamaciones, desistir de ellos, renunciar a derechos, asumir o reconocer obligaciones en nombre del obligado tributario, solicitar devoluciones de ingresos indebidos o reembolsos y en los restantes supuestos en que sea necesaria la firma del obligado tributario en los procedimientos”.

En cuanto a la **representación legal**, de acuerdo con el art. 45.1 LGT, “por las personas que carezcan de capacidad de obrar actuarán sus representantes legales”. Y, en relación con las personas jurídicas, prevé el art. 45.2 LGT, que actuarán como sus representantes “las personas que ostenten, en el momento en que se produzcan las actuaciones tributarias correspondientes, la titularidad de los órganos a quienes corresponda su representación, por disposición de la ley o por acuerdo válidamente adoptado.”

Por último, establece el art. 47 LGT que “a los efectos de sus relaciones con la Administración tributaria, los **obligados tributarios que no residan en España** deberán designar un representante con domicilio en territorio español cuando operen en dicho territorio a través de un establecimiento permanente, cuando lo establezca expresamente la normativa tributaria o cuando, por las características de la operación o actividad realizada o por la cuantía de la renta obtenida, así lo requiera la Administración tributaria”.

3.7. El domicilio fiscal

La regulación del domicilio a efectos tributarios se contiene en el art. 48 LGT. Según su apartado primero, “el domicilio fiscal es el lugar de localización del obligado tributario en sus relaciones con la Administración tributaria.”*

Artículo 48.1 LGT

Relevancia de la determinación del domicilio fiscal

La determinación del domicilio a efectos fiscales tiene importancia, entre otras, para las siguientes cuestiones: es uno de los lugares donde se pueden practicar las notificaciones tributarias; determina la competencia territorial de los órganos de la Administración Tributaria en materia de gestión; es uno de los lugares donde se pueden desarrollar las actuaciones de investigación y de comprobación desarrolladas por la Inspección de los Tributos.

El **domicilio de las personas físicas**, según el art. 48.2.a) LGT, es el de su residencia habitual. Ahora bien, este precepto no define qué se entiende por residencia habitual, por lo que habrá que acudir al art. 9 LIRPF, según el cual es aquella en la que permanezca más de 183 días al año (no es necesario que sean continuos, pueden ser alternativos). No obstante, para las personas físicas que desarrollen principalmente actividades económicas, la Administración tributaria podrá considerar como domicilio fiscal el lugar donde esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de las actividades desarrolladas. Si no pudiera establecerse dicho lugar, prevalecerá aquel donde radique el mayor valor del inmovilizado en el que se realicen las actividades económicas.

El **domicilio de las personas jurídicas y los entes carentes de personalidad jurídica** (art. 48.2.b) y c) LGT) se determina por el lugar donde esté su domicilio social, siempre que en él esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, se atenderá al lugar en el que se lleve a cabo dicha gestión o dirección. Cuando no pueda determinarse el lugar del domicilio fiscal de acuerdo con los criterios anteriores prevalecerá aquel donde radique el mayor valor del inmovilizado (bienes y derechos).

La Administración puede exigir a los sujetos pasivos que declaren su domicilio tributario. De acuerdo con el art. 48.3 LGT de 2003, “los obligados tributarios deberán comunicar su domicilio fiscal y el cambio del mismo a la Administración tributaria que corresponda, en la forma y en los términos que se establezcan reglamentariamente”. Por consiguiente, si el obligado tributario cambia de domicilio, debe comunicarlo a la Administración mediante declaración expresa.

El cambio de domicilio fiscal no producirá efectos frente a la Administración tributaria hasta que se cumpla con dicho deber de comunicación, pero ello no impedirá que, conforme a lo establecido reglamentariamente, los procedimientos que se hayan iniciado de oficio antes de la comunicación de dicho cambio, puedan continuar tramitándose por el órgano correspondiente al domicilio inicial.

Por último, la Administración puede rectificar el domicilio tributario de los sujetos pasivos mediante la oportuna comprobación, si no se dan los requisitos de residencia habitual y domicilio social (art. 48.4 LGT).

Efectos del incumplimiento de la comunicación del cambio

El incumplimiento de este deber (cambio de domicilio no comunicado) provoca que las actuaciones y notificaciones administrativas practicadas en el domicilio anterior son válidas y surten todos sus efectos (así lo ha reconocido la jurisprudencia para las notificaciones) y, además, es constitutivo de la infracción tributaria tipificada en el art. 198 LGT.

4. La prestación tributaria

4.1. La base imponible

4.1.1. Concepto

El art. 50.1 LGT ofrece la siguiente definición de base imponible: “es la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible”.

Por lo tanto, podemos considerar la base imponible como la expresión cifrada y numérica del hecho imponible; esto es, es la magnitud que expresa la medida de cada hecho imponible concreto o real (o, mejor dicho, de alguno de sus elementos).

Como el hecho imponible recoge la capacidad económica gravada por el legislador, puede afirmarse que la base imponible gradúa la capacidad económica en cada hecho imponible concreto.

Las concretas **magnitudes** fijadas por la ley para definir la base imponible pueden ser de diversas clases:

- Generalmente, una cantidad dineraria. Por ejemplo, es el caso del IRPF en el que la base imponible está constituida por el importe de las rentas obtenidas (en dinero y en especie).
- No obstante, también pueden estar expresadas en otras unidades de medida: como volúmenes o magnitudes físicas. Así sucede en el caso de los Impuestos Especiales (por ejemplo, en el Impuesto Especial sobre la Cerveza, la base imponible está constituida por el volumen de cerveza expresada en litros).

4.1.2. Métodos de determinación

Una vez que se conocen las reglas específicas para cuantificar la base imponible, se trata de saber cómo se aplican dichas reglas. Los métodos de determinación de bases imponibles constituyen, precisamente, los instrumentos, medios u operaciones para formar y calcular la base imponible.

Tales métodos o regímenes de determinación de la base imponible están regulados en el art. 50.2 LGT. No obstante, es la regulación propia de cada tributo la que ha de concretar el método aplicable en cada caso y con qué particularidades.

Conceptuación de la base imponible en la jurisprudencia

En este sentido, señala el TS que la base imponible “es la medida de la capacidad contributiva contenida en la definición del hecho imponible” (entre otras, STS de 16 y 18 de enero y de 15 de febrero de 1995).

Los regímenes posibles de determinación de la base imponible son, de acuerdo con la LGT, los siguientes: estimación directa; estimación objetiva y estimación indirecta.

Para la determinación del método aplicable en cada caso existen tres reglas a tener en cuenta:

- En primer lugar, la estimación indirecta es un método subsidiario en relación con los dos primeros, ya que sólo entra en juego cuando no es posible determinar la base de acuerdo con los medios anteriores.
- En segundo lugar, la ley de cada tributo deberá elegir entre la estimación directa y la objetiva.
- Y, finalmente, en caso de que la ley reguladora de cada tributo no se pronuncie (como ocurre, por ejemplo, en el ITPAJD), debe entenderse aplicable el método de estimación directa, ya que es el método ordinario por ser el más adecuado para medir la magnitud en que consiste la base imponible.

a) El método de estimación directa

Constituye el método ordinario y está regulado en el art. 51 LGT. Conforme a lo previsto en este precepto, “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”.

La característica propia de este método es que se calcula directamente el rendimiento neto real de cada sujeto (ingresos reales menos gastos efectivos). Se basa en datos reales, sin que sea preciso acudir a otras magnitudes. En el caso del IRPF (art. 16 LIRPF) existen dos modalidades: normal y simplificada.

b) El método de estimación indirecta

La estimación indirecta de la base imponible resulta imprescindible cuando se requiere la colaboración de los obligados tributarios en las principales figuras impositivas del sistema tributario, ya que puede ocurrir que dicha colaboración no se produzca. En estos casos debe existir un sistema alternativo a la estimación objetiva y la directa que permita a la Administración fijar ella misma la base imponible. La estimación indirecta es aplicable a cualquier tributo, siempre y cuando se den los requisitos previstos en la Ley.

En concreto, son los arts. 53 y 158 LGT, los que regulan este régimen (tanto los aspectos sustantivos -presupuestos para su aplicación y contenido-, como los procedimentales).

Se caracteriza porque, en primer lugar, es de aplicación subsidiaria a los otros dos métodos; en segundo lugar, solamente la Administración tiene competencia para aplicarlo (tanto los órganos de gestión como los de inspección); y, por último, no se basa en los datos reales del sujeto o del hecho gravados, sin perjuicio de que se puedan usar los que resulten disponibles. En estos casos, la Administración recurre a métodos presuntivos o indiciarios.

En cuanto a los presupuestos para su aplicación, el art. 53.1 LGT señala que 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 circunstancias siguientes:

- 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.
- 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”.

Respecto a los medios de estimación indirecta, el art. 53.2 LGT establece que las bases o rendimientos se pueden determinar 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.

c) El método de estimación objetiva

La estimación objetiva constituye la alternativa a la directa, cuando así lo prevé expresamente la ley reguladora de cada tributo. Tal como señala el art. 52 LGT, “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”.

Las características de este sistema de determinación de la base imponible son las siguientes: es un sistema opcional o voluntario; para que se pueda aplicar debe preverlo expresamente la ley particular de cada tributo, como sucede en la LIRPF y la LIVA; las obligaciones formales exigibles son menos rigurosas que en la estimación directa; utiliza índices o módulos de carácter objetivo (fijados por el Ministerio de Economía y Hacienda), generales o establecidos para determinados sectores, actividades u operaciones.

Así pues, no se calcula directamente el rendimiento neto real de cada sujeto, sino que se aplican unos índices o signos como consumo de electricidad, número de trabajadores, metros lineales de barra, superficie....

De la aplicación de estos índices se obtiene el rendimiento medio, no el rendimiento real de cada caso. Por tanto, lo que mide este régimen es el beneficio o el volumen de negocios medio de cada sector.

4.2. La base liquidable

Según el art. 54 LGT, por base liquidable se entiende “el resultado de practicar, en su caso, en la base imponible las reducciones establecidas por la ley propia de cada tributo”. Por tanto, no es una clase de base imponible, sino que es una magnitud o un concepto distinto, obtenida por la aplicación de ciertas deducciones a la base imponible.

No ha de existir forzosamente en todos los tributos:

- Cuando la ley de cada tributo no prevé reducciones, la base imponible coincide con la liquidable. Así sucede en la mayoría de los tributos.
- Cuando exista (como sucede en el caso del IRPF), de acuerdo con el art. 55 LGT, sobre ella se aplican los tipos de gravamen. Por consiguiente, constituye un escalón intermedio en el proceso de liquidación del tributo.

Las reducciones que se aplican sobre la base imponible para obtener la base liquidable obedecen a distintas finalidades: beneficios fiscales que establece la ley por circunstancias objetivas o subjetivas o por causas técnicas internas de la regulación del impuesto.

4.3. El tipo de gravamen

En los tributos de cuota variable, para obtener la cuota debe aplicarse el tipo de gravamen sobre la base imponible, o en su caso, la base liquidable.* El art. 55.1 LGT define el tipo de gravamen como “la cifra, coeficiente o porcentaje que se aplica a la base liquidable para obtener como resultado la cuota íntegra”.

Artículo 55 LGT

Por su parte, el art. 55.2 LGT señala que “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”.

Finalmente, el art. 55.3 LGT indica que “la ley podrá prever la aplicación de un tipo cero, así como de tipos reducidos o bonificados”.

Se pueden diferenciar las siguientes clases de tipos de gravamen, entre otras, tipos específicos y las alícuotas (en las que hay que distinguir, a su vez, entre tipos proporcionales y progresivos).

Los tipos específicos consisten en una cantidad de dinero fija aplicada a una base no monetaria (expresada en una magnitud distinta del dinero). Se utilizan en la mayoría de los Impuestos Especiales.

Las alícuotas son un porcentaje a aplicar sobre la base expresada en dinero. Son los tipos más importantes, pues se utilizan en el IRPF, IS, IP, ISD y en el IVA. Pueden ser de dos clases: proporcionales y progresivas.

- En el caso de las proporcionales, consisten en un porcentaje fijo, con independencia de la cuantía de la base. Por ejemplo, el 6% en las transmisiones de inmuebles sujetas al ITP, o los tipos del IVA para cada operación.

- En el caso de las progresivas, aumentan a medida que lo hace la base imponible; de forma que al incrementarse ésta corresponde una alícuota superior a la que recae sobre la base no incrementada.

Clases de progresividad

La progresividad de la cuota puede ser de dos tipos: continua (cuando a la totalidad de la base se le aplica la alícuota correspondiente a la cantidad a que asciende aquélla) o por escalones (la base se divide en tramos ideales aplicándose a cada uno su correspondiente alícuota. Se obtienen porciones de cuota por cada tramo que deben sumarse para calcular la cuota total. Por tanto, existe una tarifa o escala de tipos que varían a medida que varía la base. Por ejemplo, es lo que sucede en el IRPF).

4.4. La cuota tributaria

La cuantificación del tributo finaliza con el cálculo de la cuota:

- En los tributos de cuota fija, ésta es fijada directamente por la ley (es el caso de las tasas).
- En los tributos de cuota variable, se obtiene de aplicar a la base el tipo de gravamen (es decir, se multiplica la base imponible o liquidable por el tipo de gravamen).

En este sentido, el art. 56 LGT indica que “la **cuota íntegra** se determinará: a) Aplicando el tipo de gravamen a la base liquidable. b) Según cantidad fija señalada al efecto”.

Por ello, por cuota íntegra se entiende el resultado de aplicar los tipos de gravamen sobre la base imponible, o en su caso, liquidable. Ahora bien, la ley puede prever aumentos de la cuota íntegra mediante la aplicación de coeficientes multiplicadores, dando lugar a una cuota incrementada, como sucede en el ISD, en función del patrimonio previo del adquirente.

En ocasiones, la normativa del tributo puede prever deducciones o bonificaciones a practicar de la cuota íntegra (o, en su caso, incrementada) en atención a circunstancias subjetivas, para el estímulo de determinadas inversiones o, incluso, para evitar la doble imposición. Por la práctica de estas minoraciones se obtiene así una **cuota líquida**. Esta técnica la utilizan el IRPF (es el caso de la deducción por adquisición o rehabilitación de vivienda) y el IS.

En los impuestos que utilizan las retenciones o pagos a cuenta como técnica de anticipación del impuesto, existe la **cuota diferencial**, que resulta de restar de la cuota líquida las retenciones y demás pagos a cuenta realizados a lo largo del período impositivo. Puede ser de signo negativo (a devolver, cuando los pagos a cuenta superan la cuota líquida), positivo (a ingresar, porque los pagos a cuenta son inferiores a la cuota líquida) o puede ser cuota cero.

Ingresos anticipados

Los ingresos anticipados pueden consistir en:

- Retenciones.
- Ingresos a cuenta, cuando el rendimiento se satisface en especie.
- Pagos fraccionados previstos en el IRPF para empresarios y profesionales.
- Pagos a cuenta del IS, satisfechos por el sujeto pasivo antes del devengo del impuesto y calculado sobre la base de lo ingresado en el ejercicio anterior.

En los dos primeros supuestos, los ingresos anticipados corresponden a personas distintas del sujeto pasivo.

4.5. La deuda tributaria

Dispone el art. 58.1 LGT 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”.

4.5.1. Contenido esencial

De la redacción literal de este precepto, se deduce que el contenido esencial de la deuda tributaria es:*

- La cuota tributaria.

- Y los ingresos anticipados:
 - a cargo del propio sujeto pasivo (pagos fraccionados de empresarios y profesionales en el IRPF y pagos a cuenta del IS)
 - de terceras personas (retenciones e ingresos a cuenta).

Por lo tanto, para que podamos hablar de deuda tributaria, siempre deberá existir uno de estos conceptos.

4.5.2. Contenido accidental

Además, la deuda tributaria puede incorporar otros conceptos, que enumera el art. 58.2 LGT: se trata de su contenido accidental. Así pues, la deuda tributaria puede estar compuesta también por:*

- El interés de demora, regulado en el art. 26 LGT.

- Los recargos por cumplimiento extemporáneo del art. 27 LGT.

- Los recargos del período ejecutivo del art. 28 LGT.

- Los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, a favor del Tesoro o de otros entes públicos.

A excepción del último de estos elementos, el resto son reacciones del ordenamiento ante el incumplimiento de deberes tributarios en el curso del procedimiento de gestión.

Compatibilidad de los elementos integrantes de la deuda tributaria

Algunos de estos elementos son compatibles entre sí:

- Los recargos legales sobre las bases son compatibles con el resto.

- Los recargos del período ejecutivo con los intereses de demora, aunque cuando el recargo es del 5 ó 10 por 100 se condonan los intereses.

- El recargo del art. 27 LGT del 20 por 100 es compatible con los intereses de demora.

Artículo 58.1 LGT

Artículo 58.2 LGT

Finalmente, el art. 58.3 LGT se refiere a las sanciones. Establece este precepto que “las sanciones tributarias que puedan imponerse de acuerdo con lo dispuesto en el título IV de esta ley no formarán parte de la deuda tributaria, pero en su recaudación se aplicarán las normas incluidas en el capítulo V del título III de esta ley”. En consecuencia, las sanciones tributarias no forman parte de la deuda tributaria.

4.6. Extinción de la deuda tributaria

4.6.1. El pago

El pago constituye la principal forma de extinción de las deudas tributarias. El objeto del ingreso tributario es, en todo caso, una suma de dinero determinada de acuerdo con lo previsto en la ley, que se debe entregar al ente público.

No obstante, en ocasiones se utilizan para ello efectos timbrados (como pasa en el IT-PAJD en el caso de las letras de cambio); o bien se cumple la prestación entregando un bien, tal y como autoriza la Ley del Patrimonio Histórico Español y permiten ciertos impuestos.

a) Los medios de pago

En cuanto a la forma de pago de la deuda tributaria, debe señalarse que podrá realizarse por los siguientes medios, detallados en el art. 60 LGT. Generalmente, se paga en efectivo. Cuando el pago deba realizarse en efectivo, se podrá hacer siempre en dinero de curso legal. Asimismo, se podrá realizar por alguno de los siguientes medios, cuando así se establezca de forma expresa en una norma tributaria: cheque; tarjeta de crédito y débito; transferencia bancaria y domiciliación bancaria (art. 34.1 RGR).

Otro medio de pago es mediante el empleo de efectos timbrados, cuando así se disponga reglamentariamente. Y, finalmente, puede realizarse el pago en especie, esto es, con bienes del patrimonio histórico, solamente cuando así lo prevea la ley y siguiendo el procedimiento detallado en el art. 40 RGR.

b) El lugar de pago

Respecto al lugar del ingreso, determina el art. 12 RGR que éste se realizará: en la Tesorería de la Dirección General del Tesoro y Política Financiera; en las entidades de crédito que presten el servicio de caja; en las entidades colaboradoras; en las aduanas; en las cuentas restringidas abiertas en entidades de crédito; en las cajas de los órganos gestores; y en cualquier otro lugar establecido por el Ministro de Hacienda.

Finalidad extrafiscal del pago en especie

En estos casos, subyace una finalidad extrafiscal, como la protección del patrimonio histórico-español, pero que no desvirtúa la finalidad principal que es entregar una suma de dinero.

A estos efectos, solamente pueden actuar como entidades que prestan el servicio de caja o como entidades colaboradoras las siguientes entidades de crédito, a tenor de lo dispuesto en el art. 9.1 RGR: los bancos; las cajas de ahorro y las cooperativas de crédito.

c) Legitimación para efectuar el pago

De acuerdo con lo dispuesto en el art. 33.1 RGR, puede efectuar el pago, en periodo voluntario o periodo ejecutivo, cualquier persona, tenga o no interés en el cumplimiento de la obligación, ya lo conozca y lo apruebe, ya lo ignore el obligado al pago. Es decir, que, además de que el pago lo realice el propio obligado tributario o, en su caso, su representante, el ordenamiento tributario admite el pago por tercero.

Falta de legitimación del tercero

Ahora bien, es importante tener en cuenta que el tercero que pague la deuda no estará legitimado para ejercitar ante la Administración los derechos que corresponden al obligado al pago.

4.6.2. La prescripción

a) Características de la prescripción en el ámbito tributario

La prescripción extintiva consiste en el efecto que se produce sobre los derechos por su falta de ejercicio durante un período de tiempo determinado en la Ley.

En materia tributaria, la prescripción se caracteriza por estar sometida a interrupciones (que pueden derivarse no sólo de actos del acreedor sino también del deudor, como en Derecho Civil) -aunque no puede renunciarse-; pero también posee algún elemento de la caducidad, como su aplicación automática o de oficio, a diferencia de lo que sucede en el Derecho Civil.

b) Plazo de prescripción y causas de interrupción

Respecto a las acciones y derechos sometidos a prescripción, según el art. 66 LGT, “prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos: a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación. b) El derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas. c) El derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías. d) El derecho a obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías.”. Asimismo, de acuerdo con el art. 189.2 LGT, “el plazo de prescripción para imponer sanciones tributarias será de cuatro años”.

Los supuestos más importantes son los contemplados en las letras a) y b) del citado art. 66 LGT. Respecto al cómputo del plazo de prescripción, el art. 67.1 LGT, establece el inicio o *dies a quo* del plazo de prescripción. Según esta norma, en el caso de la letra a) (determinación de la deuda), se inicia desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación.

Momento a partir del cual la Administración puede ejercitar su derecho y comenzar las actuaciones encaminadas a la liquidación (normalmente corrigiendo la inactividad o los defectos en la autoliquidación del sujeto pasivo). En el caso *b*) (exigencia del pago), se inicia desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo de pago en período voluntario, sin perjuicio de lo dispuesto en el apdo. 2 del art. 67 LGT.

La prescripción en el caso de autoliquidaciones

Tratándose de autoliquidaciones, el fin del plazo para declarar coincide con el del plazo para ingresar. En estos casos, se inicia la prescripción del derecho a liquidar la Administración a partir de la finalización del plazo voluntario para presentar la autoliquidación e ingresar.

En cuanto a la **interrupción** de la prescripción, hay que señalar que, como el fundamento de la prescripción extintiva radica en el estado de inactividad de un determinado derecho, dicho efecto extintivo se interrumpe por la realización de ciertas actuaciones por parte de la Administración y del obligado tributario a las que el ordenamiento jurídico atribuye tal efecto. Se trata de causas comunes de interrupción de la prescripción de la facultad de la Administración de liquidar y de la acción para exigir el pago, aunque dichas causas operan separadamente para una y otra.

A tenor del art. 68 LGT las actuaciones que tienen la virtualidad de interrumpir la prescripción, son las tres siguientes:

1) Por cualquier acción administrativa, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, encaminada al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria. También interrumpe la prescripción cualquier acción administrativa dirigida a la recaudación o a efectuar la devolución o reembolso, o a la imposición de la sanción tributaria.

Actos administrativos que interrumpen la prescripción según la jurisprudencia

En este punto, hay que subrayar que ha sido la jurisprudencia la encargada de ir precisando caso por caso los tipos de actos administrativos que dan lugar a la interrupción de la prescripción.

En primer lugar, en relación a la exigencia del conocimiento formal del sujeto pasivo no basta con la práctica del acto administrativo en cuestión (por ejemplo, una liquidación), sino su notificación efectiva y que no sea defectuosa. Es decir la notificación defectuosa carece de fuerza suficiente para interrumpir el plazo de prescripción fijado en el art. 64.b) LGT (STS de 20 de diciembre de 1983). Aunque existe jurisprudencia contradictoria en este extremo.

Por otra parte, las notificaciones o actos cuyo único objetivo es alcanzar la eficacia interruptiva o que no hagan avanzar el procedimiento por cualquier causa, carecen de dicha eficacia interruptiva de la prescripción. En este sentido, la jurisprudencia ha venido exigiendo que la interrupción del plazo de prescripción no exige tan sólo el ejercicio de cualquier actuación de la Administración Tributaria como pretexto para interrumpir la prescripción, sino que debe estar presidida por las finalidades a que se refiere el art. 68 LGT. Según la STS de 25 de junio de 1987, “el ejercicio de potestades administrativas para un fin distinto del que le es propio, con una finalidad puramente interruptiva de la prescripción, carece de virtualidad”. En el caso de las diligencias de la Inspección que no impulsan el procedimiento, se denominan “diligencias argucia”.

2) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase. En lo tocante a los recursos o reclamaciones, cabe señalar que cualquier clase de los mismos será válido a tal efecto, tanto los presentados por la Administración como los interpuestos por el obligado tributario, administrativos o judiciales.

Otras actuaciones que interrumpen la prescripción

También interrumpen la prescripción las siguientes actuaciones: la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal o la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal; la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso; la declaración del concurso del deudor tributario; y el ejercicio de acciones civiles o penales dirigidas al cobro de la deuda tributaria.

3) Por cualquier actuación del obligado tributario conducente al pago o liquidación de la deuda, como lo es la presentación de una declaración complementaria. También por cualquier actuación del obligado tributario que pretenda la devolución tributaria o el reembolso del coste de las garantías, o bien que los exija.

En cuanto a los **efectos de la interrupción** de la prescripción, son los dos siguientes. En primer lugar, a consecuencia de la interrupción se produce la pérdida del tiempo transcurrido en cuanto al cómputo de la prescripción. Y, en segundo lugar, se inicia el cómputo de una nueva prescripción con cada interrupción, a partir de la fecha de la última actuación del obligado al pago o de la Administración. La interrupción del plazo de prescripción de cualquier obligado al pago, se hace extensible al resto, siempre que se trate de deudas relacionadas.

La extensión de la interrupción a otros obligados tributarios

En este sentido, el art. 68.7 LGT señala que “interrumpido el plazo de prescripción para un obligado tributario, dicho efecto se extiende a todos los demás obligados, incluidos los responsables. No obstante, si la obligación es mancomunada y sólo se reclama a uno de los obligados tributarios la parte que le corresponde, el plazo no se interrumpe para los demás”.

c) Efectos de la prescripción

Por lo que respecta a los efectos de la prescripción ganada, se pueden citar los cuatro siguientes. En primer lugar, produce la extinción de la deuda tributaria. En segundo lugar, aprovecha por igual a todos los obligados al pago. En tercer lugar, de entrada, la prescripción de la obligación tributaria principal extiende sus efectos sobre las obligaciones accesorias (obligación de pago de intereses de demora, de recargos...), a cuenta (retenciones...) y, como norma general, sobre las obligaciones y deberes formales del sujeto pasivo (llevar los libros de contabilidad) como de terceros (colaborar con la Administración Tributaria), en los términos del art. 70 LGT. Y, finalmente, constituye uno de los motivos de oposición al procedimiento de apremio, conforme al art. 138.1.b) LGT.

4.6.3. La consignación

La consignación posee carácter subrogatorio del pago, en los términos de los arts. 64 LGT y 43 RGR. Los obligados al pago pueden consignar en efectivo el importe de la deuda tributaria en la Caja General de Depósitos u órgano equivalente de las restantes Administraciones públicas o en alguna de sus sucursales, en dos casos. El primero, cuando se interpongan reclamaciones o recursos; y, el segundo, cuando la caja del órgano competente, entidades colaboradoras, entidades que presten el servicio de caja o demás personas o entidades autorizadas para recibir el pago no lo hayan admitido, debiendo hacerlo, o no puedan admitirlo por causa de fuerza mayor.

Ahora bien, los efectos son distintos en uno u otro caso. Así, en el primero, la consignación suspende la ejecución del acto impugnado desde la fecha en que haya sido efectuada, cuando se realice de acuerdo con las normas que regulan los recursos y reclamaciones; mientras que en el segundo caso, la consignación produce efectos liberatorios del pago desde la fecha en que haya sido efectuada y por el importe que haya sido objeto de consignación y siempre que se comunique al órgano de recaudación.

4.6.4. La condonación

La condonación es una forma de extinción de las deudas en Derecho Civil, de acuerdo con el principio de autonomía de la voluntad propio de este ámbito. En Derecho Financiero, rige el principio contrario, el de indisponibilidad del crédito (art. 18 LGT), y en consecuencia no es admisible la condonación, si no es en virtud de ley (art.75 LGT).

De lo contrario, si fuese la Administración quien perdonase el pago de los impuestos *per se*, se estaría vulnerando el principio constitucional de generalidad, que ya hemos examinado. Ejemplos típicos de condonación son los que tienen lugar cuando se produce una catástrofe: inundaciones, sequía, incendios...

4.6.5. La compensación

Es una forma de extinción de las deudas que tiene lugar cuando dos personas, por derecho propio, son recíprocamente acreedoras y deudoras la una de la otra (art. 1193 CC).

En la actualidad, esta forma de extinción ha visto ampliado su ámbito de aplicación: por un lado, en los impuestos en los que se genera el derecho a la devolución del impuesto (IRPF, IVA...), permitiendo efectuar compensaciones con otras deudas a ingresar; y, de otro, por los flujos monetarios entre Administraciones (CCAA y entes locales), que permiten la compensación de las transferencias que reciben con el importe de sus deudas, disminuyendo, de esta manera, la morosidad.

Según el art. 71.1 LGT, “las deudas tributarias de un obligado tributario podrán extinguirse total o parcialmente por compensación con créditos reconocidos por acto administrativo a favor del mismo obligado, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan”. En consecuencia, la LGT admite la compensación total o parcial de la deuda tributaria con los créditos, reconocidos por acto administrativo: por ingresos indebidos o por otros conceptos siempre que se hallen igualmente reconocidos.

La compensación puede ser solicitada por el propio obligado o ser aplicada de oficio. Según determina el art. 72.1 LGT, “el obligado tributario podrá solicitar la compensación de las deudas tributarias que se encuentren tanto en período voluntario de pago como en período ejecutivo”. En estos casos, según el art. 72.3 LGT, “la extinción de la deuda tributaria se producirá en el momento de la presentación de la solicitud o cuando se cumplan los requisitos exigidos para las deudas y los créditos, si este momento fuera posterior a dicha presentación. El acuerdo de compensación declarará dicha extinción”.

Por otra parte, de acuerdo con el art. 73.1 LGT, “la Administración tributaria compensará de oficio las deudas tributarias que se encuentren en período ejecutivo”. Igualmente, “se compensarán de oficio durante el plazo de ingreso en período voluntario las cantidades a ingresar y a devolver que resulten de un mismo procedimiento de comprobación limitada o inspección”.

La cuenta corriente tributaria

En este punto, conviene hacer referencia al sistema de cuenta corriente, al que se refiere el art. 71.3 LGT. Las características de este sistema son las siguientes: se aplica exclusivamente a empresarios y profesionales; se aplica a las deudas y créditos del IRPF, IS (incluyendo en ambos casos las retenciones y pagos a cuenta, con limitaciones) e IVA; la cuenta se liquida trimestralmente, dando lugar a los pagos o ingresos que correspondan; se puede renunciar a la cuenta en cualquier momento, surtiendo efectos tal renuncia a partir del trimestre siguiente; y la Administración puede revocar la cuenta en determinadas circunstancias (por ejemplo, si las solicitudes de devolución o las autoliquidaciones son incorrectas).

Lo deseable sería que el sistema de cuenta corriente se aplicara a cualquier tipo de contribuyente y por cualquier concepto tributario.

4.6.6. La baja provisional por insolvencia

El art. 76 LGT incluye la insolvencia probada del deudor entre las causas de extinción. Se declara la insolvencia del deudor cuando, tras llevar a cabo las actuaciones del procedimiento de apremio, no puede cobrarse la deuda, por falta de bienes. La declaración de fallido del deudor produce la finalización del procedimiento de apremio y la extinción provisional la deuda, en tanto no prescriba la deuda. Mientras no prescriba la deuda, puede rehabilitarse el crédito, si se descubren bienes del deudor.

Vencido el plazo de prescripción, sin haberse rehabilitado la deuda, la extinción de la deuda será definitiva. Nótese, sin embargo, que en este caso la verdadera causa de extinción es la prescripción, no la insolvencia probada del deudor (que sólo produce la extinción provisional).

5. Aspectos generales de la aplicación de los tributos

5.1. La aplicación de los tributos

La aplicación de los tributos puede definirse como la forma en que se hacen efectivos los derechos y obligaciones derivados de la relación jurídico-tributaria. Esto es, quién y cómo se determina la deuda tributaria, cómo se exige, cómo se controla su cumplimiento y cómo reacciona la Administración ante su incumplimiento.

Dicha aplicación de los tributos comprende, según el art. 83 LGT, las actividades administrativas de información y asistencia a los obligados tributarios; las actuaciones de gestión; las actuaciones de recaudación; las actuaciones de inspección; y las actuaciones de los obligados tributarios en el ejercicio de sus derechos o en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. En consecuencia, la aplicación de los tributos está integrada tanto por actuaciones administrativas como por actuaciones de los obligados tributarios.

La aplicación de los tributos se desarrolla a través de procedimientos administrativos. En concreto, a través de los procedimientos de gestión, inspección y recaudación (art. 83.3 LGT). En el seno de estos procedimientos no sólo se producirán actuaciones administrativas, sino también de los obligados tributarios.

En todo caso, quedan al margen de la aplicación de los tributos, las actuaciones de resolución de las reclamaciones económico-administrativas, tal como dispone el art. 83.2 LGT. Y, aunque no se recoge de forma expresa, parece que, asimismo, quedan fuera de su ámbito el procedimiento sancionador y el resto de procedimientos de revisión.

La LGT de 1963

En la LGT de 1963 el equivalente al concepto de la “aplicación de los tributos” era el de “gestión tributaria”.

5.2. Las liquidaciones tributarias

5.2.1. Concepto

Los procedimientos de gestión y de inspección pueden finalizar con la emisión por parte de la Administración de un acto administrativo de liquidación, que debe ser notificado al obligado tributario con el contenido establecido en el 102.2 LGT.

En el sistema actual de aplicación de los tributos, la liquidación solamente se produce, por un lado, en aquellos contados tributos en los que se aplica el sistema de liquidación; y, por el otro, en los tributos autoliquidados, cuando la Administración considera necesario rectificar la autoliquidación presentada por el contribuyente o suplir su falta de presentación (a través de una actividad de comprobación o de investigación, o bien cuando el contribuyente solicita la rectificación de su propia autoliquidación).

El art. 101 LGT define la liquidación en los siguientes términos: “acto resolutorio mediante el cual el órgano competente de 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 o a compensar de acuerdo con la normativa tributaria”.

Artículo 101 LGT

El resultado de la liquidación puede ser positivo, negativo o cero. Por lo tanto, la actividad liquidadora no siempre se traduce en la determinación de una deuda a ingresar, sino que también puede poner de manifiesto un derecho de crédito a favor del sujeto pasivo, dirigiéndose en este caso a determinar la procedencia y cuantía de la devolución tributaria que habrá de realizar la Administración; o bien puede ir dirigida la liquidación a la determinación de una cantidad a compensar.

Por otra parte, según dispone el art. 101.1 LGT, la Administración no está obligada a ajustar sus liquidaciones a los datos consignados por los obligados tributarios en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones... En efecto, la Administración no queda vinculada por los datos que aparecen en estos documentos, pudiendo utilizar los datos de que disponga o que descubra en el curso de algún procedimiento. Ahora bien, en este caso, deberá expresarlo así en la motivación de la liquidación. En cambio, el obligado tributario sí que queda vinculado, no pudiendo rectificar los hechos declarados, salvo demostrando que incurrió en error.

5.2.2. Clases de liquidaciones

La principal distinción que cabe efectuar con relación a las clases de liquidaciones es entre liquidaciones provisionales y definitivas, según se desprende de lo establecido en el art. 101.2 LGT.

La LGT no define ambos conceptos, aunque señala cuándo una liquidación es definitiva (artículo 101.3 LGT). Por exclusión, en los restantes supuestos estaremos en presencia de una liquidación provisional (artículo 101.4 LGT).

La comprobación inspectora puede dar lugar tanto a una liquidación provisional como a una definitiva. Será definitiva cuando la actividad comprobadora o investigadora vaya referida a la totalidad de los elementos de las obligaciones tributarias. En cambio, la comprobación por parte de los órganos de gestión sólo puede dar lugar a una liquidación provisional.

La liquidación definitiva no puede ser revisada por la Administración, a no ser que se aplique el procedimiento de revocación del artículo 219 LGT. En cambio, la liquidación provisional surte plenos efectos, pero puede ser revisada por la Administración a través de su potestad de investigación y comprobación, durante el plazo de prescripción de cuatro años, dependiendo de los medios utilizados en la comprobación que motivó la liquidación provisional, en los términos de los arts. 133.2 (procedimiento de verificación de datos), 140 (procedimiento de comprobación limitada) y 148.3 LGT (comprobación realizada por la inspección).

Ahora bien, en los dos últimos supuestos la Administración sólo podrá modificar la liquidación provisional y sustituirla por una definitiva si en el uso de sus facultades de comprobación encuentra nuevos “hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas” en la liquidación provisional.

El legislador tributario, consciente de la trascendencia que tiene para el obligado tributario en cuanto a la certidumbre jurídica la calificación de una liquidación como provisional o definitiva, ordena en el art. 101.2.f) LGT que conste dicho extremo en la notificación de la liquidación.

5.3. El deber de resolver y plazos de resolución

La Administración tributaria está obligada a **resolver expresamente*** todas las cuestiones que se planteen en los procedimientos de aplicación de los tributos, así como a notificar dicha resolución expresa.

* Artículo 103.1 LGT

Inexistencia de obligación de resolución expresa

No obstante, señala la LGT que no existirá obligación de resolver expresamente en los siguientes casos*:

- Los procedimientos relativos al ejercicio de derechos que sólo deban ser objeto de comunicación por el obligado tributario.
- Los procedimientos en que se produzca la caducidad, la pérdida sobrevenida del objeto del procedimiento, la renuncia o el desistimiento de los interesados. Ahora bien, en estos casos, el interesado puede solicitar que la Administración tributaria declare que se ha producido alguna de las referidas circunstancias.

* Artículo 103.2 LGT

Por otra parte, se establece el **deber de motivar*** los actos tributarios (con referencia sucinta a los hechos y fundamentos de derecho) en los siguientes casos:

* Artículo 103.3 LGT

- Los actos de liquidación.
- Los actos de comprobación de valor.
- Los actos que impongan una obligación.
- Los actos que denieguen un beneficio fiscal.
- La suspensión de la ejecución de actos de aplicación de los tributos.
- Cuantos otros actos que se dispongan en la normativa vigente.

En relación con los **plazos de resolución***, el plazo máximo en que debe notificarse la resolución será el fijado por la normativa reguladora del correspondiente procedimiento, sin que pueda exceder de seis meses, salvo que esté establecido por una norma con rango de ley o venga previsto en la normativa comunitaria europea.

* Artículo 104.1 LGT

Los plazos de resolución

Cuando las normas reguladoras de los procedimientos no fijen plazo máximo, éste será de seis meses. Queda excluido de este plazo máximo de resolución el procedimiento de apremio, cuyas actuaciones podrán extenderse hasta el plazo de prescripción del derecho de cobro. El procedimiento de inspección puede durar, como máximo, uno o dos años, en función de la concurrencia de determinadas circunstancias.

Finalmente, como señala el artículo 104.2 LGT, hay que tener en cuenta que los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente y las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución.

Respecto a los **efectos de la falta de resolución expresa**, tanto en los procedimientos iniciados a instancia de parte como en los iniciados de oficio, el vencimiento del plazo máximo sin haberse notificado resolución expresa producirá los efectos que establezca su normativa reguladora. En este sentido, en todo procedimiento de aplicación de los tributos se deberá regular expresamente el régimen de actos presuntos que le corresponda.

Reglas aplicables en defecto de dicha regulación

Los efectos son diversos en los procedimientos iniciados a instancia de parte y en los iniciados de oficio.

En los procedimientos iniciados a instancia de parte, los interesados podrán entender estimadas sus solicitudes por silencio administrativo, salvo las formuladas en los procedimientos de ejercicio del derecho de petición (artículo 29 CE) y en los de impugnación de actos y disposiciones, en los que el silencio tendrá efecto desestimatorio. Cuando se produzca la paralización del procedimiento por causa imputable al obligado tributario, la Administración le advertirá que, transcurridos tres meses, podrá declarar la caducidad del mismo.

En los procedimientos iniciados de oficio, se producirán los siguientes efectos: Si se trata de procedimientos de los que pudiera derivarse el reconocimiento o, en su caso, la constitución de derechos u otras situaciones jurídicas individualizadas, los obligados tributarios podrán entender desestimados por silencio administrativo los posibles efectos favorables derivados del procedimiento. En los procedimientos susceptibles de producir efectos desfavorables o de gravamen se producirá la caducidad del procedimiento.

5.4. Las notificaciones tributarias

Para que un acto administrativo produzca plenos efectos jurídicos, la Ley exige la concurrencia de dos clases de presupuestos. De un lado, deben cumplirse los requisitos de legalidad o validez del acto, como requisitos de orden interno, esto es, aquellos en virtud de los cuales la declaración de voluntad que contiene el acto administrativo se ajuste a lo querido por la Ley y se forme de conformidad con el procedimiento señalado por ella a tal fin. Y, de otro, debe concurrir en el acto el requisito de eficacia, que es externo a él, mediante su **notificación** para dar conocimiento del mismo al interesado. En consecuencia, un acto perfectamente legal y válido carece de efectos si no se notifica, dado que la notificación se erige en requisito esencial para la eficacia de los actos administrativos, a pesar de que su omisión o nulidad no provoca la del acto notificado.

En relación con la **normativa aplicable** a las notificaciones tributarias, de acuerdo con el artículo 109 LGT, se rigen por la legislación administrativa, salvo por las especialidades previstas en los artículos 110 a 112 LGT.

5.4.1. Medios para la práctica de las notificaciones

El artículo 59.1 LRJPAC admite diversos medios para la práctica de las notificaciones.

Según esta norma, es válido cualquier medio siempre que permita la constancia de la recepción por el interesado o su representante, de la fecha, de la identidad de quien recibe la notificación y del contenido del acto notificado.

Así pues, no sólo se pueden practicar las notificaciones a través de los medios ya tradicionales, esto es, por **correo** (que es el medio más utilizado en la práctica por su bajo coste, si bien es el que genera mayor número de notificaciones defectuosas por la falta de preparación del personal) o **agente notificador**, sino que junto a los mismos es posible acudir a otros medios que cumplen los requisitos señalados por la normativa para garantizar la autenticidad y la recepción de la notificación. Estos nuevos medios son los siguientes: las agencias privadas de mensajeros, los telegramas, la vía notarial y las técnicas telemáticas.

5.4.2. Lugar para practicar las notificaciones

El artículo 110 LGT establece diversos lugares para la práctica de la notificación, en función de si el acto a notificar se dicta en el seno de un procedimiento iniciado a instancia de parte o de oficio.

Si el procedimiento se inicia a **instancia de parte**, la notificación se practicará en el lugar señalado a tal efecto por el obligado tributario o su representante o, en su defecto, en el domicilio fiscal de uno u otro*.

En los procedimientos iniciados **de oficio**, la notificación podrá practicarse en el domicilio fiscal del obligado tributario o su representante, en el centro de trabajo, en el lugar donde se desarrolle la actividad económica o en cualquier otro adecuado a tal fin*.

* Artículo 110.2 LGT

5.5.3. La recepción y el rechazo de la notificación

1) La recepción de la notificación

De entrada, debe señalarse que, generalmente, la condición de destinatario y la de receptor de la notificación recaen sobre la misma persona (el interesado o su representante); aunque, en ocasiones, puede recibir la notificación una tercera persona, que no es su destinatario.

* Artículo 110.1 LGT

La notificación puede recibirse por el interesado, su representante, por cualquier persona que se encuentre en su domicilio o en el de su representante y que haga constar su identidad o, como novedad, por los empleados de la comunidad de vecinos o propietarios. Por tanto, es posible que el receptor de la notificación no sea su destinatario.

Artículo 111.1 LGT

El principio de la recepción

Debe tenerse presente que en materia de notificaciones rige el principio de la recepción por el interesado o su representante, y no el principio del conocimiento del acto notificado.

Fruto de esta regulación, se desprende que se amplía el círculo de personas facultadas para hacerse cargo de la notificación válidamente en ausencia del interesado de su domicilio, en aras de facilitar a la Administración la práctica de las notificaciones; ya que la LGT considera eficaces aquellas notificaciones realizadas a otras personas, con independencia de que lleguen o no efectivamente a conocimiento de su destinatario.

Tres observaciones se pueden realizar a la regulación actual de la recepción de las notificaciones:

En primer lugar, la recepción por una tercera persona solamente puede suceder cuando el lugar para practicar la notificación es el domicilio o el lugar señalado a tal efecto por el obligado o su representante, no en el resto de casos (en el artículo 105.3 LGT de 1963 solamente era posible cuando se practicaba en el domicilio).

Un problema que surgía con la LGT de 1963 era el de si la notificación efectuada a un portero de un edificio era válida o no. La abundante jurisprudencia sobre el tema era contradictoria. Pero parecía que la portería no podía considerarse como el domicilio propiamente dicho. Por lo tanto, no era válida, a no ser que el portero se encontrara dentro del propio domicilio del interesado.

Finalmente, para acabar con este problema, el artículo 111.1 LGT habilita expresamente al portero u otro empleado de la comunidad de vecinos o propietarios para hacerse cargo de la notificación. Ahora bien, solamente será válida esta recepción en el edificio que corresponda al lugar señalado por el destinatario o su representante o bien en su domicilio fiscal o en el de su representante.

En segundo lugar, como el legislador ha utilizado la expresión “podrá hacerse cargo de la notificación”, no impone a la persona que se encuentre en el domicilio del interesado o su representante la obligación de recibir la notificación, sino que simplemente está facultada para recibirla. Como se explica a continuación, en estos casos si la tercera persona no quiere hacerse cargo de la notificación, lo que se produce es un intento fallido de notificación.

Y, en último lugar, ni la LGT ni la LRJPAC hacen mención del grado de capacidad ni de la edad que debe concurrir en la tercera persona que se haga cargo de la notificación.

Las notificaciones practicadas al portero

Así, la STS de 17 de noviembre de 1995 se decanta por la admisibilidad de la notificación de una liquidación efectuada en la persona del portero, al considerar “suficiente en la realidad social contemporánea, con arreglo a los modos de vida imperantes, la vinculación directa e inmediata, pero múltiple, del portero con los copropietarios o simplemente vecinos del edificio, a los cuales sirve en tal puesto para ésta y otras tareas subalternas”.

2) El rechazo de la notificación

Se trata de la negativa a recibir la notificación, cuestión que regula el artículo 111.2 LGT (en línea con lo ya regulado en el artículo 105.5 LGT de 1963).

Dispone este precepto que cuando el interesado o su representante rechacen la notificación se tiene por efectuada la misma.

En este caso, no cabe acudir a la notificación por comparecencia mediante la citación por anuncios.

La regulación del rechazo de la notificación

Las consecuencias previstas en este precepto derivadas del rechazo de la notificación, solamente devienen aplicables cuando quien la rechaza es el propio interesado o su representante, no cuando quien se niega a recibir la notificación es una tercera persona.

En el supuesto de que la tercera persona rehúse hacerse cargo de la notificación, lo que se produce es un intento fallido de notificación, al que no pueden aplicarse las consecuencias derivadas del rechazo previstas en el artículo 111.2 LGT. Este intento fallido de notificación individual y personal en el domicilio o en el lugar designado por el contribuyente, si va seguido de otro, faculta a la Administración para acudir a la notificación por comparecencia, en los términos del artículo 112 LGT.

En el caso del rechazo de la notificación por el propio interesado o su representante, si la notificación se tiene por efectuada, significa que el procedimiento continuará, aunque el artículo 111.2 LGT (al igual que el artículo 105.5 LGT de 1963) no se pronuncia sobre esta cuestión.

Para evitar problemas de prueba respecto del rechazo y de la identidad del sujeto que se niega a recibir la notificación, sería conveniente que, al margen de anotar en el expediente el rechazo y sus circunstancias, intervinieran dos testigos que acreditasen con su identificación y firma la identidad del interesado o su representante y la existencia del rechazo.

5.5.4. Notificación por comparecencia.

Se produce mediante la citación por anuncios, y está regulada en el artículo 112 LGT.

Cuando no sea posible practicar la notificación al obligado o a su representante, por causa no imputable a la Administración, tras dos intentos, en el domicilio fiscal o en el lugar designado, se harán constar estas circunstancias en el expediente. Basta un solo intento si el destinatario consta como desconocido en el domicilio o en dicho lugar.

Sólo procede este tipo de notificación cuando se ha intentado practicar la notificación sin éxito (una o dos veces) en el domicilio del obligado tributario o su representante o bien en el lugar por ellos designado. En el resto de lugares, por ejemplo, el centro de trabajo, el intento fallido no se computará a estos efectos.

Si concurre dicha circunstancia, se citará a éstos mediante la inserción, una sola vez, de **anuncios en el Boletín Oficial** correspondiente, para ser notificados por comparecencia en un plazo máximo de quince días (el artículo 105.6 LGT de 1963 establecía un plazo máximo de diez días) a partir del día siguiente a la publicación del anuncio en el Boletín Oficial*.

* Artículo 112.2 LGT

La regulación de la notificación por comparecencia

Como novedad, se prevé que la publicación en el Boletín Oficial correspondiente se efectuará los días 5 y 20 de cada mes o, en su caso, el día inmediato hábil posterior. Esta medida persigue dotar de seguridad jurídica a los obligados tributarios, ya que no es lo mismo no saber cuándo puede publicarse un anuncio de este tipo que tener que mirar únicamente el Boletín Oficial los días 5 y 20 de cada mes. Asimismo se prevé la publicación en los lugares destinados a tal efecto en la oficina de la Administración tributaria correspondiente al último domicilio conocido. Y, por último, se permite el empleo de medios informáticos y telemáticos para la práctica de estos anuncios.

Si **comparece** el interesado o su representante, se practica una notificación individual personal, aunque practicada ante el mismo órgano que la ordena. Y si el interesado o su representante **no comparecen**, se tiene por producida la notificación desde el día siguiente a la finalización del plazo para comparecer.

6. Procedimiento de gestión tributaria

6.1. Concepto, fuentes normativas y funciones de la gestión tributaria

6.1.1. Concepto y marco normativo

La gestión tributaria **consiste** en el ejercicio de las funciones administrativas dirigidas, fundamentalmente, a la recepción y tramitación de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos, así como la realización de actuaciones de control, tales como la verificación de datos, la comprobación de valores o la comprobación limitada.

En consecuencia, la actividad de gestión tiene un carácter generalista, a diferencia de la función más especializada que desarrollan, por su parte, la inspección y la recaudación. Por lo tanto, los órganos de gestión son los encargados de tratar con el público en general, en tanto que la inspección y la recaudación en periodo ejecutivo se enfrentan a obligados tributarios más singularizados.

Por lo que respecta a las **fuentes normativas**, la LGT dedica sus arts. 83 a 96 a regular los principios generales de la aplicación de los tributos, sus arts. 98 a 116 a las normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios y, en especial, sus arts. 117 a 140 a las actuaciones y procedimientos de gestión tributaria. Tales preceptos han sido desarrollados por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

6.1.2. Funciones de la gestión tributaria

Además de las funciones de recepción y tramitación de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos y actuaciones de control, la LGT señala, en su art. 117, otras **funciones** que también se incluyen en la gestión tributaria.*

Artículo 117 LGT

Estas otras funciones son: la comprobación y realización de las devoluciones previstas en la normativa tributaria; el reconocimiento y comprobación de la procedencia de los beneficios fiscales de acuerdo con la normativa reguladora del correspondiente procedimiento; el control y los acuerdos de simplificación relativos a la obligación de facturar, en cuanto tengan trascendencia tributaria; la realización de actuaciones de control del cumplimiento de la obligación de presentar declaraciones tributarias y de otras obligaciones formales, conforme a lo dispuesto en el art. 153 RGGIT; la práctica de liquidaciones tributarias derivadas de las actuaciones de verificación y comprobación realizadas; la emisión de certificados tributarios; la expedición y, en su caso, revocación del número de identificación fiscal, en los términos establecidos en la normativa específica; la elabora-

ción y mantenimiento de los censos tributarios; la información y asistencia tributaria; y la realización de las demás actuaciones de aplicación de los tributos no integradas en las funciones de inspección y recaudación.

En definitiva, la principal función que contiene el mencionado art. 117 LGT es la recepción y tramitación de declaraciones, autoliquidaciones y solicitudes de los obligados tributarios. A partir de estas funciones, pueden derivarse otras, como es el caso de la realización de actuaciones de control (verificación de datos, comprobación de valores o actuaciones de comprobación limitada). Y fruto de estas actuaciones de control, puede derivarse la práctica de liquidaciones o la realización de devoluciones. El resto de actuaciones tienen carácter instrumental: información y asistencia, elaboración y mantenimiento de censos tributarios, etc.

6.2. Los procedimientos de gestión tributaria

Conforme a lo dispuesto en el art. 123 LGT, tienen la consideración de procedimientos de gestión, entre otros, los siguientes: el procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación, solicitud o comunicación de datos, regulado en los arts. 124 a 127 LGT y 122 a 125 RGGIT; el procedimiento iniciado mediante declaración, regulado en los arts. 128 a 130 LGT y 133 a 135 RGGIT; el procedimiento de verificación de datos, regulado en los arts. 131 a 133 LGT y 155 y 156 RGGIT; el procedimiento de comprobación de valores, regulado en los arts. 134 y 135 LGT y 157 a 162 RGGIT; y el procedimiento de comprobación limitada, regulado en los arts. 136 a 140 LGT y 163 a 165 RGGIT.

Por otro lado, el art. 123.2 LGT señala que reglamentariamente podrán regularse otros procedimientos de gestión tributaria, a los que es de aplicación lo dispuesto en el capítulo II del Título III de la LGT. Esto es, precisamente, lo que ha hecho el RGGIT.

En efecto, a los procedimientos principales regulados en la LGT, el RGGIT ha añadido los siguientes: procedimiento para la rectificación de autoliquidaciones (arts. 126 a 129 RGGIT); procedimiento para la rectificación de declaraciones, comunicaciones de datos y solicitudes de devolución (art. 130 a RGGIT); procedimiento para la ejecución de las devoluciones tributarias (arts. 131 y 132 RGGIT); procedimiento para el reconocimiento de beneficios fiscales de carácter rogado (arts. 136 y 137 RGGIT); procedimiento para la inclusión en el sistema de cuenta corriente tributaria (arts. 138 a 143 RGGIT); procedimiento de rectificación censal (arts. 144 a 147 RGGIT); procedimiento de comprobación del domicilio fiscal (arts. 148 a 152 RGGIT); actuaciones de control de presentación de declaraciones (art. 153 RGGIT); y actuaciones de control de otras obligaciones formales (art. 154 RGGIT).

6.3. Inicio de los procedimientos de gestión

El procedimiento de gestión puede iniciarse de las siguientes formas, a tenor de lo dispuesto en los arts. 118 LGT y 117 RGGIT, relativo a los modelos de declaración, autoliquidación, comunicación de datos y solicitud de devolución.

Artículos 118 LGT y 117 RGGIT

En primer lugar, por una autoliquidación, una comunicación de datos o por cualquier otra clase de declaración. Esta forma de iniciarse la gestión tributaria a través del deber que impone la ley al obligado tributario de comunicar la realización del hecho imponible y sus circunstancias, es la normal u ordinaria.

La declaración del hecho imponible o sus circunstancias tiene lugar en muy pocas figuras del sistema tributario actual. La mayoría de las figuras impositivas utilizan la técnica de la autoliquidación. La comunicación de datos, según el artículo 121 LGT, es “la declaración presentada por el obligado tributario ante la Administración para que ésta determine la cantidad que, en su caso, resulte a devolver. Se entenderá solicitada la devolución mediante la presentación de la citada comunicación”.

En segundo lugar, puede iniciarse por una solicitud del obligado tributario, de acuerdo con lo previsto en el artículo 98 LGT (por ejemplo, solicitud del obligado tributario de información oral en las oficinas de la Administración tributaria).

Y, en último lugar, puede iniciarse de oficio. Procede el inicio de oficio en aquellos supuestos en los que, existiendo o no declaración o autoliquidación del obligado tributario, la Administración cuenta en su poder con los datos o antecedentes suficientes que le permitan desarrollar su actividad sin necesidad de acudir a las actuaciones de investigación, es decir, la denominada actividad de comprobación formal. Se trata de una forma de inicio que es marginal o excepcional, ya que tiene lugar por una actividad administrativa de comprobación para corregir el incumplimiento o cumplimiento defectuoso del deber de contribuir.

6.4. El procedimiento iniciado mediante declaración

Respecto a la iniciación del procedimiento, dispone el art. 128.1 LGT que “cuando la normativa del tributo así lo establezca, la gestión del mismo se iniciará mediante la presentación de una declaración por el obligado tributario en la que manifieste la realización del hecho imponible y comunique los datos necesarios para que la Administración cuantifique la obligación tributaria mediante la práctica de una liquidación provisional”. Por lo tanto, declaración, es un acto que inicia el procedimiento, pero necesariamente dicho acto va seguido de otros hasta que la Administración dicte un acto de liquidación en el que se cuantifica la deuda.

La Administración tributaria podrá iniciar de nuevo este procedimiento para la liquidación del tributo dentro del plazo de prescripción cuando el procedimiento iniciado mediante declaración hubiera terminado por caducidad, tal como dispone el artículo 128.2 LGT. La caducidad se puede producir por superar el plazo máximo de seis meses de duración del procedimiento (artículo 130.b LGT) o bien por la paralización del procedimiento durante tres meses por causa imputable al obligado tributario (artículo 104.3 LGT).

Por lo tanto, el procedimiento iniciado mediante declaración comienza, como norma general, a instancia de parte, aunque excepcionalmente la Administración puede iniciarlo de oficio.

6.4.1. Concepto de declaración

La declaración, junto con la autoliquidación, constituye el medio normal, querido por la ley, para que se inicie el procedimiento de gestión.

La declaración consiste en la puesta en conocimiento de la Administración de que se han producido las circunstancias o elementos integrantes del hecho imponible, en cumplimiento del deber específico impuesto por la normativa reguladora de cada tributo, sobre todo en los impuestos personales.

En concreto, el art. 119 LGT regula la declaración tributaria, al disponer, en su apdo. 1, que “se considerará declaración tributaria todo documento presentado ante la Administración Tributaria donde se reconozca o manifieste la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos. La presentación de una declaración no implica aceptación o reconocimiento por el obligado tributario de la procedencia de la obligación tributaria”. Añadiendo, en su apdo. 2, que “reglamentariamente podrán determinarse los supuestos en que sea admisible la declaración verbal o la realizada mediante cualquier otro acto de manifestación de conocimiento”. Y, disponiendo en su apdo. 3 que “las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración.”

No puede conceptuarse como una declaración, la comunicación de datos con trascendencia tributaria que toda persona está obligada a proporcionar a la Administración (de acuerdo con las obligaciones de información del artículo 93 LGT), o aquellas otras relaciones de datos o “declaraciones informativas” que periódica o eventualmente deban suministrarse a la Administración, bien en cumplimiento de un deber legal o de un previo requerimiento administrativo (por ejemplo, la declaración anual de operaciones con terceras personas).

El objeto de la declaración consiste en la comunicación de un hecho imponible concreto y sus elementos integrantes. Por lo tanto, su contenido se limita a elementos o datos de

hecho. El obligado tributario no debe cuantificar la deuda porque la cuantificación, en estos casos, es una función exclusivamente administrativa

Por último, en cuanto a su ámbito de aplicación, debe señalarse que la declaración constituye una excepción en nuestro sistema tributario actual, en el que ha sido sustituida por la autoliquidación.

6.4.2. Tramitación del procedimiento

En relación con la tramitación del procedimiento, hay que destacar que la Administración tributaria deberá notificar la liquidación en un plazo de seis meses desde el día siguiente a la finalización del plazo para presentar la declaración (art. 129 LGT).

Para liquidar la deuda correspondiente, la Administración tributaria podrá utilizar los datos consignados por el obligado tributario en su declaración. Realizadas las actuaciones de calificación y cuantificación oportunas, la Administración tributaria notificará, sin más trámite, la liquidación que proceda. No obstante, la Administración también podrá usar cualquier otro dato que obre en su poder, podrá requerir al obligado para que aclare los consignados en su declaración o presente justificante de los mismos y podrá realizar actuaciones de comprobación de valores (art. 129.2 LGT). Ahora bien, según disponen los artículos 129.3 LGT y 133.2 RGGIT, cuando la Administración tributaria tenga en cuenta datos diferentes de los declarados por el obligado tributario, debe notificarle previamente la propuesta de liquidación. La liquidación dictada, en estos casos, es provisional (art. 133.3 RGGIT).

Respecto a la terminación del procedimiento, el art. 130 LGT determina que se producirá por alguna de las siguientes causas: por liquidación provisional practicada por la Administración Tributaria; o por caducidad, una vez transcurrido el plazo de seis meses sin haberse notificado la liquidación, sin perjuicio de que la Administración Tributaria pueda iniciar de nuevo este procedimiento dentro del plazo de prescripción. Y en las liquidaciones que se dicten no se exigirán intereses de demora desde la presentación de la declaración hasta la finalización del plazo para el pago en período voluntario abierto con la notificación de la liquidación (art. 135.2 RGGIT).

Finalmente, el art. 130 RGGIT regula el procedimiento para rectificar tales declaraciones tributarias (comunicaciones de datos y solicitudes de devolución), si el obligado tributario considera que la liquidación provisional dictada ha perjudicado de cualquier manera sus intereses legítimos o cuando pudiera proceder una liquidación por importe superior o una menor devolución.

6.5. El procedimiento iniciado mediante autoliquidación

6.5.1. Concepto de autoliquidación

La autoliquidación es una figura que, dándose en unidad de acto, se integra por actos jurídicamente diferenciables con contenido y efectos diversos, constituyendo, a su vez, cumplimiento de deberes también distintos y específicos.

En primer lugar, contiene la declaración tributaria, circunscrita a los hechos que se ponen en conocimiento de la Administración, de acuerdo con el contenido meramente fáctico que le asigna la LGT, aunque no referida ya siempre al hecho imponible, sino también a los presupuestos de hecho de la retención a cuenta y de los ingresos a cuenta.

En segundo lugar, las operaciones de liquidación, es decir, de cuantificación del importe de la prestación, que constituyen en puridad la autoliquidación por el sujeto, y que son la principal característica de este modo de gestión de los tributos. Éstas presuponen no sólo cálculos aritméticos, sino también la interpretación y aplicación por el obligado tributario del ordenamiento jurídico. Y, por último, también forma parte del contenido de la autoliquidación el ingreso por parte del sujeto de la cantidad por él calculada, sin tener que esperar a que la Administración le notifique ningún acto administrativo de liquidación.

Por consiguiente, además de iniciar el procedimiento, la autoliquidación tiene el efecto de cuantificar la prestación tributaria y cumplirla ingresando su importe. Ahora bien, la Administración puede comprobar la veracidad de las autoliquidaciones y la corrección de las operaciones de cuantificación (a través de un procedimiento de verificación de datos o de comprobación limitada), y, en consecuencia, dictar un acto de liquidación para regularizar la situación tributaria del contribuyente. Pero dicha liquidación administrativa no se dará siempre: solamente cuando exista alguna irregularidad.

Las autoliquidaciones son las declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar (art. 120 LGT).

En definitiva, la autoliquidación no es un acto administrativo de liquidación, sino una actuación del obligado tributario que constituye el cumplimiento de un deber legal enmarcado dentro de los deberes de colaboración con la Administración. Como tal actuación, pues, no es directamente impugnabile.

En cuanto al ámbito de aplicación de las autoliquidaciones, hay que señalar que en el sistema tributario estatal, se aplica a la mayoría de impuestos. Solamente se excluye la autoliquidación de los Impuestos de Aduanas. En el resto de impuestos estatales se aplica la autoliquidación de forma obligatoria. En el caso del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, la autoliquidación es facultativa (art. 31 LISD y artículo 64 RISD); si bien en algunas CCAA, como Cataluña, es preceptiva la autoliquidación.

6.5.2. Tramitación del procedimiento

Una vez presentada una autoliquidación ante la Administración Tributaria, según dispone el art. 120.3 LGT, si un obligado tributario considera que la autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento regulado en los arts. 126 a 129 RGGIT.

En relación con los intereses de demora generados en estos casos, el artículo 120.3 LGT señala que cuando la rectificación de una autoliquidación origine una devolución derivada de la normativa del tributo y hubieran transcurrido seis meses sin que se hubiera ordenado el pago por causa imputable a la Administración tributaria, ésta abonará el interés de demora sobre el importe de la devolución que proceda, sin necesidad de que el obligado lo solicite. Y cuando la rectificación de una autoliquidación origine la devolución de un ingreso indebido, la Administración tributaria también abonará el interés de demora, según lo dispuesto en el art. 32.2 LGT.

De conformidad con lo previsto en el artículo 126 RGGIT, la solicitud solamente puede efectuarse tras la presentación de la correspondiente autoliquidación y antes de que la Administración haya practicado la liquidación definitiva o, en su defecto, antes de que haya prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda mediante la oportuna liquidación o el derecho a solicitar la correspondiente devolución.

Finalizadas las actuaciones, según el art. 127.4 RGGIT, se notificará al obligado tributario la propuesta de resolución para que, en el plazo de 15 días a partir del día siguiente al de la notificación de la propuesta, alegue lo que estime oportuno, a no ser que la rectificación acordada coincida con la solicitada por el interesado (en cuyo caso se notificará sin más trámite la liquidación que se practique).

El procedimiento finaliza, tal como señala el art. 128 RGGIT, mediante resolución en la que se acuerde o no la rectificación de la autoliquidación, que deberá ser notificada en un plazo máximo de seis meses. Finalizado dicho plazo sin que se haya notificado expresamente el acuerdo adoptado, la solicitud puede entenderse desestimada.

6.6. La verificación de datos

Una vez que la Administración tiene en su poder la declaración (o en su caso, autoliquidación) presentada por el obligado tributario, procede a la comprobación de que es correcta. Se trata de una actividad de control.*

Artículos 131 a 133 LGT

A esta actividad comprobadora hace referencia el art. 115.1 LGT al establecer que “la Administración tributaria podrá comprobar e investigar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria para verificar el correcto cumplimiento de las normas aplicables al efecto.”

La verificación de datos es un tipo de comprobación que tiene por objeto el examen sistemático de las autoliquidaciones presentadas por los obligados tributarios, mediante el tratamiento informático, dando lugar, en su caso, a liquidaciones provisionales, coloquialmente conocidas como “paralelas”.

Tiene por objeto el examen de cada autoliquidación, sobre todo, de las operaciones aritméticas y de aplicación de normas que sirven para cuantificar el tributo.

En relación con los medios empleados en la verificación de datos, hay que tener presente que se desarrolla a través de controles masivos de las declaraciones o autoliquidaciones presentadas por los obligados tributarios, generalmente, mediante el procesamiento automatizado de las autoliquidaciones. De ahí que se promueva la presentación de autoliquidaciones y declaraciones por vía telemática o en soportes que permitan el tratamiento informático, así como la utilización de programas de ayuda en la confección de las declaraciones.

Además del procesamiento automatizado de las autoliquidaciones, se utiliza el cruce de los datos consignados en las declaraciones con aquellos de que dispone la Administración, bien hayan sido obtenidos del propio obligado tributario (al realizar los pagos fraccionados en el IRPF, por ejemplo); o bien obtenidos de terceros, en cumplimiento del deber de colaborar del artículo 93 LGT (información por suministro de los obligados tributarios) o facilitados por otras Administraciones públicas.

La competencia para desarrollar la comprobación abreviada está atribuida a los órganos de Gestión, tal como se desprende de la LGT al incluir esta potestad en el ámbito de la gestión; si bien, en su art. 131 se refiere de forma genérica a la Administración tributaria.

Tal como establece en el mencionado art. 131 LGT, el procedimiento de verificación de datos puede iniciarse en cuatro supuestos. El primero de ellos, cuando la declaración o autoliquidación del obligado tributario adolezca de defectos formales o incurra en errores aritméticos. Es decir, en este supuesto, los órganos de Gestión, para llevar a cabo la verificación, se basarían en los datos consignados en las declaraciones tributarias.

En segundo lugar, cuando los datos declarados no coincidan con los contenidos en otras declaraciones presentadas por el mismo obligado o con los que obren en poder de la Administración Tributaria. En estos casos, la Administración dispone de elementos de prueba, de información sobre el hecho imponible o sobre la cuantificación de la deuda, que no coinciden con los declarados por el obligado tributario. Suele producirse por el cruce de las declaraciones con los datos que tiene en su poder la Administración, obtenidos por el deber de información de terceros (es lo que ocurre en el caso de las retenciones).

El tercero de los supuestos se produce cuando se aprecie una aplicación indebida de la normativa que resulte patente de la propia declaración o autoliquidación presentada o de los justificantes aportados con la misma. Y el último caso es cuando se requiera la aclaración o justificación de algún dato relativo a la declaración o autoliquidación presentada, siempre que no se refiera al desarrollo de actividades económicas.

En cuanto al procedimiento a seguir en la verificación de datos, según los arts. 132 y 133 LGT, dura como máximo seis meses, una vez que se ha iniciado, aunque no existe plazo previsto para iniciarlo (el plazo será el de la prescripción).

6.7. La comprobación limitada

La comprobación limitada es una figura introducida por la LGT que, a pesar de encuadrarse en la comprobación formal de la actuación del obligado tributario en relación con sus autoliquidaciones o declaraciones, se parece a una “mini-inspección”. Se produce en aquellos casos en que los órganos de Gestión consideran que no es suficiente con una simple verificación de datos.*

Artículos 136 a 140 LGT

Según el artículo 136.1 LGT, se refiere a la comprobación de “los hechos, actos, situaciones, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria”. No obstante, la LGT no regula los supuestos en los que es procedente la comprobación limitada, a diferencia de lo que sucede respecto de la verificación de datos.

En cambio, el RGGIT, en su art. 163, detalla algunos supuestos en los que, entre otros, puede iniciarse el procedimiento de comprobación limitada. El primer supuesto tiene lugar cuando se adviertan errores en el contenido de las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones de datos o solicitudes o discrepancias entre los datos declarados o justificantes aportados y los elementos de prueba que obren en poder de la Administración tributaria.

En segundo lugar, puede iniciarse el procedimiento de comprobación limitada, según el mencionado art. 163 RGGIT, cuando proceda comprobar todos o algún elemento de la

obligación tributaria en relación con las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones o solicitudes. Y, finalmente, cuando, de conformidad con los antecedentes obrantes en poder de la Administración, se ponga de manifiesto la obligación de declarar o la realización del hecho imponible o del presupuesto de hecho de una obligación tributaria sin que conste la presentación de la autoliquidación o declaración.

En cuanto a los medios a emplear, a diferencia de la verificación de datos, puede extenderse al examen de registros y documentos, salvo la contabilidad mercantil (que solamente es posible para la Inspección) y a la información facilitada por terceros.

La Administración tributaria podrá realizar las siguientes actuaciones, de conformidad con lo previsto en el art. 136.2 LGT. En primer lugar, el examen de los datos consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones y de los justificantes presentados o que se requieran al efecto. En segundo lugar, el examen de los datos y antecedentes en poder de la Administración tributaria que pongan de manifiesto la realización del hecho imponible o del presupuesto de una obligación tributaria, o la existencia de elementos determinantes de la misma no declarados o distintos a los declarados por el obligado tributario.

El tercer tipo de actuaciones que podrá realizar la Administración tributaria consiste en el examen de los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria y de cualquier otro libro, registro o documento de carácter oficial con excepción de la contabilidad mercantil, así como el examen de las facturas o documentos que sirvan de justificante de las operaciones incluidas en dichos libros, registros o documentos. Al respecto, el art. 164.2 RGGIT permite a la Administración Tributaria que requiera el libro diario simplificado.

Y, para finalizar, puede dictar requerimientos a terceros para que aporten la información que se encuentren obligados a suministrar con carácter general o para que la ratifiquen mediante la presentación de los correspondientes justificantes.

Ahora bien, como señala el artículo 136.3 LGT, no se puede pedir información a terceros sobre movimientos financieros (si bien se pueden solicitar al obligado tributario la justificación documental de operaciones financieras que tengan incidencia en la base o la cuota de una obligación tributaria).

En consecuencia, del examen de tales actuaciones, parece desprenderse que esta comprobación se dirige a los empresarios y profesionales, aunque también al resto de contribuyentes cuando no presenten declaración o autoliquidación.

En cuanto al procedimiento a seguir en la comprobación limitada, debe durar, como máximo, seis meses una vez que se ha iniciado, aunque no existe plazo previsto para iniciarlo y, por lo tanto, el plazo será el de prescripción de cuatro años.*

Artículos 137 a 139 LGT y 163 a 165 RGGIT

6.8. La comprobación de valores

La finalidad de la comprobación de valores consiste en confrontar los datos o cifras de valoración aportadas por el obligado tributario con las que, según el criterio administrativo, deberían ser tenidas en cuenta en la aplicación de la normativa del tributo en cuestión.*

Artículos 57 y 134 LGT

El art. 134 LGT regula los aspectos procedimentales de la comprobación de valores, mientras que el art. 57 LGT se refiere a los medios a emplear. Según el apartado 1º de este último precepto, va referida a la base imponible o a alguno de sus elementos, ya que podrá comprobarse “el valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos determinantes de la obligación tributaria”.

Tiene lugar exclusivamente en relación con cierto tipo de impuestos, que la prevén expresamente en su normativa, especialmente en ITPAJD e ISD y, en la práctica, donde mayor aplicación tiene es en las transmisiones de inmuebles. Si bien, según el art. 134.1 LGT, no procederá la comprobación de valores cuando el obligado tributario haya utilizado los valores publicados por la propia Administración en aplicación de alguno de los medios enumerados en el art. 57 LGT.

El art. 57.1 LGT enumera los medios de comprobación de valores:

- capitalización o imputación de rendimientos en el porcentaje que la ley de cada tributo señale
- estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal
- precios medios de mercado
- cotizaciones en mercados nacionales y extranjeros
- dictamen de peritos de la Administración
- valor asignado a los bienes en las pólizas de contratos de seguros
- valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria
- precio o valor declarado correspondiente a otras transmisiones del mismo bien, teniendo en cuenta las circunstancias de éstas, realizadas dentro del plazo que reglamentariamente se establezca
- cualquier otro medio que se determine en la ley propia de cada tributo.

De entre todos estos medios, la Administración puede elegir uno u otro a su discreción, tal como reconoce la jurisprudencia. Ahora bien, dicha discrecionalidad está limitada porque el medio elegido debe ser adecuado al objeto de la comprobación.

Por último, hay que mencionar la tasación pericial contradictoria (regulada en el art. 135 LGT), pues, como señala el art. 57.2 LGT, este medio puede utilizarse para corregir o confirmar las valoraciones resultantes de la aplicación de los medios anteriormente señalados.

7. Procedimiento de inspección

El procedimiento de inspección tiene por objeto comprobar e investigar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias, y en el mismo se regularizará, si procede, la situación tributaria del obligado a través de la correspondiente liquidación, en los términos del art. 145.1 LGT.

7.1. La inspección tributaria: concepto, fuentes normativas y funciones

7.1.1. Concepto

El término inspección se utiliza con un doble sentido, tanto en la normativa como por parte de la jurisprudencia.

Desde un punto de vista objetivo, es una función o actividad que tiende a comprobar e investigar los hechos con relevancia tributaria. En tanto que, desde un punto de vista subjetivo, se trata del órgano que tiene atribuida dicha función.

Se producen una serie de **similitudes y de diferencias entre los procedimientos de gestión e inspección** que conviene destacar. Por un lado, el procedimiento de inspección tiene en común con el de gestión el ejercicio de potestades de control (la comprobación) y, asimismo, pueden culminar ambos procedimientos con el mismo acto resolutorio: la liquidación tributaria.

Se pueden citar, por otro lado, las siguientes diferencias entre ambos procedimientos. La primera, el carácter inquisitivo de los medios a utilizar en la comprobación desarrollada en la Inspección frente a la ausencia de tal carácter en la comprobación formal ejercida en la gestión. Una segunda diferencia estriba en la selección de los sujetos en el ámbito inspector frente al carácter masivo de los sujetos objeto de una comprobación en el procedimiento de gestión. En tercer lugar, se diferencian por el distinto momento en el que se desarrollan: la gestión suele llevarse a cabo durante un período determinado de tiempo, coincidiendo con el final del período voluntario de pago de determinados impuestos; mientras que en el caso de la Inspección no existe un período concreto, las actuaciones se desarrollan en tanto no prescriba el derecho a liquidar.

Una cuarta diferencia está referida al objeto de las actuaciones, pues en la gestión se trata de una obligación tributaria concreta por el período impositivo concreto; en tanto que en la Inspección puede tener un alcance más amplio, si bien esta diferencia parece haberse desdibujado tras la definición que el art. 148 LGT da sobre el alcance general de las actuaciones inspectoras. Y, en último extremo, las liquidaciones que se dictan tras un procedimiento de gestión son provisionales, mientras que las dictadas en un procedimiento inspector suelen ser definitivas.

En el procedimiento de inspección se pueden distinguir dos **fases**. La primera, de instrucción, tiene por objeto la realización de las actividades de comprobación e investigación (esto es, la búsqueda de datos, pruebas...) y finaliza con la propuesta de liquidación en la correspondiente acta. Y, la segunda, de resolución, que puede consistir en una liquidación o, en su caso, en la declaración de que no es necesario proceder a la regularización de la situación tributaria del contribuyente.

7.1.2. Fuentes normativas

Respecto a las fuentes normativas que regulan la materia, en el ámbito estatal, hay que mencionar a la LGT, que dedica el capítulo IV del título III a las “Actuaciones y procedimiento de inspección”.

El desarrollo reglamentario de dichos preceptos se lleva a cabo por el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGGIT), aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

7.1.3. Funciones

Las principales funciones que desarrolla, en la actualidad, la Inspección de los Tributos son las siguientes:*

a) Actividades de comprobación e investigación. Son las funciones típicas y fundamentales de la Inspección, de control de la veracidad y exactitud de los datos con trascendencia tributaria. La comprobación tiene por objeto la verificación de los hechos imponibles y sus circunstancias declarados por el obligado tributario. La investigación tiene por objeto descubrir hechos imponibles y sus circunstancias no declarados por el obligado tributario o declarados incorrectamente.

Artículo 141 LGT

Distinción en la práctica entre ambas actividades

b) Actividades de obtención de información con trascendencia tributaria de terceros, sujetos al deber de colaboración. Se trata de una actividad instrumental de las anteriores. La competencia es exclusiva de la Inspección cuando esta colaboración debe prestarse previo requerimiento de la Administración (por captación).

c) Actividad de liquidación. Cuando, como consecuencia de una actividad de comprobación, debe regularizarse la situación tributaria de los sujetos pasivos, corresponde dictar el acto administrativo de liquidación a la Inspección. Con esta actividad culmina el procedimiento de inspección, ya que la liquidación es el principal acto resolutorio del procedimiento.

d) Actividades de valoración. Tienen por objeto la tasación o comprobación del valor declarado de bienes, rentas, productos, derechos y patrimonios en general, de acuerdo con los medios de valoración admitidos por el ordenamiento y en especial los del artículo 57 LGT (comprobación de valores). Estas actuaciones pueden desarrollarse en el seno de una actuación de comprobación e investigación o al margen de ellas.

e) Imposición de sanciones. Esta actividad tiene lugar cuando, como consecuencia de la comprobación o investigación, se descubre la existencia de una infracción tributaria. Debe llevarse a cabo en un expediente independiente de las actividades comprobadoras o investigadoras.

La distinción entre comprobación e investigación a efectos prácticos, no es relevante, dado que en ambas actuaciones se utilizan los mismos medios y el procedimiento es común. Además, se confunden o solapan, ya que al comprobar lo declarado, se investigará lo no declarado. Por lo tanto, la diferencia entre ellas es simplemente conceptual.

7.2. Inicio del procedimiento de inspección

7.2.1. Formas de iniciación

Los modos de iniciación del procedimiento de inspección, de conformidad con lo previsto en los arts. 147.1 LGT y 177 RGGIT, son: de oficio, esto es, por parte de la propia Inspección; y a petición del obligado tributario, cuando solicita que una actuación parcial de la inspección sea general, en los términos de los arts. 149 LGT y 179 RGGIT (por lo tanto, no se trata realmente de una forma de inicio, pues el procedimiento ya se ha iniciado anteriormente).

A su vez, dos son las formas de materialización del inicio del procedimiento: mediante comunicación de inicio al obligado tributario o mediante personación de la Inspección sin comunicación previa.

Como regla general, cuando se inician las actuaciones inspectoras, debe comunicarse al obligado tributario esta circunstancia a través de la oportuna notificación, señalándole día y hora para personarse, indicándosele, en su caso, el alcance de las actuaciones que se van a practicar y comunicándole que tenga a disposición de la Inspección o aporte la documentación y demás elementos que se estimen necesarios (arts. 177.1 y 178.4 RGGIT).

La personación de la Inspección sin comunicación previa se puede producir cuando se estime conveniente para la adecuada práctica de las actuaciones. La Inspección, según los arts. 151.2 LGT y 177.2 RGGIT, podrá personarse directamente sin previo requerimiento en los locales del obligado tributario (empresas, oficinas, dependencias, instalaciones, almacenes o donde exista alguna prueba de la obligación tributaria), si lo considera procedente. En este caso, las actuaciones se entienden con el obligado tributario si está presente y, de no estarlo, con los encargados o responsables de tales lugares. En cualquier caso, al inicio de las actuaciones inspectoras, el obligado tributario tiene derecho a que el inspector le informe de sus derechos y obligaciones, tal como señala art. 147.2 LGT.

7.2.2. Efectos del inicio del procedimiento

De acuerdo con la normativa vigente, cabe distinguir los siguientes efectos del inicio de las actuaciones inspectoras. En primer lugar, se interrumpe el plazo de prescripción del derecho para determinar las deudas tributarias y del derecho para imponer sanciones (artículos 68.1.a y 189.3.a) LGT y 87.3d) RGGIT)

El segundo de los efectos consiste en que el pago que se realice tras el inicio de las actuaciones inspectoras no será considerado espontáneo. Por consiguiente, se aplicarán sanciones e intereses de demora hasta el día anterior al ingreso (artículo 27.1 LGT y 87.5 RGGIT).

Y, finalmente, las declaraciones presentadas, en un procedimiento distinto del de autoliquidación o sin dar lugar a ingreso, no serán espontáneas ni servirán como modo de iniciar el procedimiento, ya abierto a consecuencia de las actuaciones investigadoras de la Administración; por lo que se impondrán las sanciones correspondientes (artículo 27.1 LGT y 87.5 RGGIT).

7.2.3. Alcance de las actuaciones inspectoras

Las actuaciones de la Inspección se extienden a una o varias obligaciones y períodos impositivos o de liquidación y pueden tener un distinto alcance, en virtud de lo dispuesto en los arts. 148 LGT y 178 RGGIT, general o parcial.

Las actuaciones de carácter general están referidas, según el art. 148.2 LGT a la totalidad de los elementos de la obligación tributaria en el período objeto de la comprobación (un período determinado, aunque no se extienda a otros elementos de la situación tributaria como otros períodos u otras obligaciones).

Actuaciones generales como norma general

Como regla general, se aplica este tipo de comprobación. Según precisa el art. 178.2 RGGIT, las actuaciones tienen carácter general salvo que se indique otra cosa en la comunicación de inicio del procedimiento inspector.

Por su parte, en el caso de las actuaciones de carácter parcial, el art. 148.2 LGT otorga este carácter a las actuaciones que no se refieran a la totalidad de los elementos de la obligación tributaria en el periodo objeto de la comprobación y en los supuestos establecidos reglamentariamente. Se trata de los supuestos contemplados en el artículo 178.3 RGGIT.

7.3. Desarrollo del procedimiento

7.3.1. Lugar y horario de las actuaciones

El art. 151.1 LGT regula el **lugar** en el cual se deben desarrollar las actuaciones de la Inspección, admitiendo que podrán realizarse indistintamente en: el domicilio fiscal del sujeto investigado o el lugar donde su representante tenga su domicilio, despacho u oficina; el lugar de realización total o parcial de las actividades gravadas; el lugar en que se halle alguna prueba del hecho imponible o del presupuesto de hecho de una obligación tributaria; o las oficinas o locales de la Administración, cuando los elementos sobre los que hayan de realizarse puedan ser examinados en dicho lugar. No obstante, en determinados supuestos, existen algunas limitaciones en la elección del lugar del desarrollo de las actuaciones inspectoras.

Respecto al **horario** en que deben desarrollarse las actuaciones de la Inspección, los arts. 152 LGT y 182 RGGIT establecen que: si se practican en las oficinas públicas de la Inspección, será el del horario oficial, de apertura al público y, en todo caso, dentro de la jornada de trabajo vigente. En tanto que si se desarrollan en los locales del obligado, será el horario de la jornada laboral de oficina o de la actividad de dicho obligado, salvo acuerdo en contrario.

7.3.2. Comparecencia del obligado tributario

Iniciado el procedimiento de inspección, las actuaciones se desarrollan en presencia del interesado, quien puede contar con la asistencia de un asesor. La Inspección puede requerir la comparecencia del obligado tributario los días necesarios para el desarrollo de sus actuaciones, en el lugar y hora que estime conveniente.

En el lugar, día y horas que se señalan en el requerimiento, el obligado tributario debe comparecer, teniendo a disposición de la Inspección o aportando la documentación y otros extremos solicitados, según dispone el art. 180.2 RGGIT. Los obligados deberán atender a la inspección y les prestarán la debida colaboración en el desarrollo de sus funciones. Si se incumple el requerimiento, dicha conducta es constitutiva de una infracción, por aplicación del tipo contemplado en el artículo 203.1.b) LGT.

Cuando el inspector se persona sin previo requerimiento, si el sujeto pasivo está presente, debe atenderle de inmediato, tal como establecen los arts. 177.2 y 173.2 RGGIT. Si no se halla presente el interesado, deberá colaborar con la Inspección la persona que ostente su representación como encargado o responsable de la oficina, registro, dependencia, empresa, centro o lugar de trabajo.

Al término de las actuaciones de cada día que se hayan realizado en presencia del obligado tributario, la Inspección puede fijar el lugar, día y hora para su reanudación, que puede ser el siguiente día hábil (art. 180.3 RGGIT).

Ahora bien, los requerimientos de comparecencia en las oficinas de la Administración tributaria no realizados en presencia del obligado tributario deben habilitar para ello un plazo mínimo de diez días, a partir del siguiente al de la notificación del requerimiento.

Si el obligado no puede comparecer por justa causa, puede solicitar un aplazamiento por escrito dentro de los tres días siguientes a la recepción de la notificación correspondiente, de conformidad con lo previsto en el art. 91.5 RGGIT. Si la causa que le impide comparecer tiene lugar transcurridos tres días de la recepción de la notificación, podrá solicitar el aplazamiento con la máxima posible antelación a la fecha señalada para la comparecencia. En estos casos, se señalará una nueva fecha para la comparecencia (artículo 91.5 RGGIT).

Finalmente, el artículo 183 RGGIT prevé que se concederá un trámite de audiencia al interesado previo a la firma del acta.

7.3.3. Medios de comprobación e investigación

Respecto a los medios de comprobación, los arts. 142.1 LGT y 171 RGGIT se refieren a los siguientes: el examen de documentos, libros, contabilidad principal y auxiliar, ficheros, facturas, justificantes, correspondencia con trascendencia tributaria, bases de datos informatizadas, programas, registros y archivos informáticos relativos a actividades económicas; la inspección de bienes, elementos y explotaciones; y cualquier otro antecedente o información que deba facilitarse a la Administración o que sea necesario para la exigencia de las obligaciones tributarias.

Otro asunto de especial trascendencia es el relativo al acceso al domicilio o locales del obligado tributario, que presenta diferentes niveles de intensidad. En virtud de lo dispuesto en los arts. 142.2 LGT y 172 RGGIT, cuando las actuaciones lo requieran, el inspector podrá acceder, de un lado, a las fincas o locales de negocio y demás establecimientos o lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen, existan bienes sujetos a tributación, se produzcan hechos imponderables o supuestos de hecho de las obligaciones tributarias o exista alguna prueba de los mismos. Pero si el dueño del local o la persona bajo cuya custodia se encuentren los citados lugares se opone a la entrada, se precisa autorización escrita de la autoridad administrativa que se determine reglamentariamente.

Por otro lado, la Inspección puede acceder al domicilio constitucionalmente protegido del obligado tributario, en cuyo caso se precisa el consentimiento de éste o autorización judicial, de acuerdo con lo previsto en el artículo 113 LGT, que tiene en cuenta la jurisprudencia del TC en este punto (STC 137/1985, de 17 de octubre, y STC 69/1999, de 26 de abril).

7.3.4. Duración del procedimiento inspector

Como regla general, las actuaciones de comprobación e investigación y las de liquidación llevadas a cabo por la Inspección de los Tributos deberán concluir en el plazo máximo de doce meses a contar desde la fecha de notificación al contribuyente del inicio de las mismas (art. 150.1 LGT).

Por tanto, en el plazo de un año, como norma general, ha de finalizar el procedimiento de inspección tanto en su fase de instrucción como de liquidación. Se entiende que finaliza cuando se notifique o se entienda notificado el acto resolutorio de las actuaciones.*

Artículo 150.1 LGT

No obstante, se recogen una serie de excepciones a esta regla general. Podrá ampliarse dicho plazo por otros doce meses cuando en las actuaciones concurra alguna de las siguientes circunstancias (en los apdos. 4 y 5 del art. 184 se regula el procedimiento para acordar dicha ampliación).

La primera de ellas, que se trate de actuaciones de especial complejidad, de conformidad con lo previsto en el art. 150.1.a) LGT, precepto desarrollado por el art. 184.2 RGGIT. Se entenderá que concurre esta circunstancia a la vista del volumen de operaciones, de la persona o entidad; la dispersión geográfica de sus actividades; su tributación como grupos consolidados; su tributación en régimen de transparencia fiscal internacional y otros supuestos establecidos reglamentariamente.

La segunda de las circunstancias que habilitan la ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras, se produce cuando en el transcurso de las mismas se descubra que el contribuyente ha ocultado a la Administración tributaria alguna de las actividades, empresariales o profesionales, que realice (art. 150.1.b LGT, desarrollado por el artículo 174.3 RGGIT).

Y, la última de las mencionadas circunstancias tiene lugar cuando en el seno del procedimiento inspector se considere que se ha cometido un delito contra la Hacienda Pública y, habiéndose pasado el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitido el expediente al Ministerio Fiscal, deban reanudarse, finalmente, las actuaciones inspectoras que hasta entonces habían quedado en suspenso (art. 150.4.b LGT).

La reanudación de las actuaciones inspectoras se puede producir por concurrir alguno de los motivos previstos en el artículo 180.1 LGT: la sentencia judicial firme aprecia la inexistencia de delito; tiene lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones; o bien se produce la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.

Momento de la reanudación de las actuaciones

Las actuaciones se reanudan desde la recepción de la resolución judicial o desde la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal. Además, el hecho del traslado de las actuaciones a la vía penal, supone que, si se reanudan las actuaciones inspectoras finalmente, tiene la consideración de un supuesto de interrupción justificada del cómputo del plazo máximo de duración (artículo 150.4.a LGT). En consecuencia, en estos casos no se computa el tiempo que el expediente ha estado en la vía penal y podrá acordarse la ampliación del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras.

A los efectos del **cómputo del plazo de duración** de las actuaciones inspectoras, según el art.104.2 LGT, no se computarán ni las dilaciones imputables al contribuyente (por ejemplo, se le pide que aporte la contabilidad en un plazo de diez días y tarda dos meses) ni los períodos de interrupción justificada por parte de la Inspección (por ejemplo, si se ha solicitado información a la Administración tributaria de otro Estado miembro de la Unión Europea).

Por último, el artículo 150.2 LGT señala las **consecuencias del incumplimiento del plazo máximo de duración**, que son coincidentes con las de la interrupción injustificada por parte de la Inspección por tiempo superior a seis meses. En primer lugar, no se entiende producida la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación. En segundo lugar, no se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de tales actuaciones desarrolladas durante el plazo de duración máxima.

En tercer lugar, los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la primera actuación practicada con posterioridad al incumplimiento del plazo máximo de duración serán considerados pagos extemporáneos sin requerimiento previo, siempre que el obligado los haya imputado al tributo y período objeto de las actuaciones inspectoras. Y, finalmente, como señala el artículo 150.3 LGT, no serán exigibles los intereses de demora devengados desde que se produce el incumplimiento del plazo máximo de duración de las actuaciones hasta la finalización del procedimiento (esto es, hasta el momento en que se dicta, en su caso, la liquidación).

7.3.5. Interrupción de las actuaciones inspectoras

Las actuaciones inspectoras se pueden interrumpir por diversas causas, con efectos diferentes en unas y otras. Todos los supuestos tienen en común que se produce el transcurso del tiempo sin que exista realización de ninguna actividad por parte de la Inspección, ya sea por causas injustificadas, justificadas o imputables al obligado tributario.

En las dos últimas (justificadas e imputables al obligado tributario) la consecuencia que se deriva es que se alarga el período de duración máxima del procedimiento de inspección en cuanto que el tiempo que transcurra no se tiene en cuenta a los efectos del cómputo de dicha duración. En cambio, en las primeras (causas injustificadas), los efectos son distintos.

En cuanto al concepto de interrupción injustificada por parte de la Inspección, el artículo 150.2 LGT señala que se produce por “no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario”.

Como señala el art. 184.6 RGIT, el cómputo del plazo de interrupción injustificada se inicia de nuevo por la realización de cualquier actuación respecto de alguna de las obligaciones tributarias o períodos objeto del procedimiento. Y, según el art. 184.7 RGGIT, la reanudación de las actuaciones con conocimiento formal del obligado tributario tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones después de transcurrido el plazo máximo de duración del procedimiento inspector, tienen efectos interruptivos de la prescripción respecto de la totalidad de las obligaciones tributarias y períodos a que se refiera el procedimiento.

Cuando las actuaciones inspectoras son interrumpidas injustificadamente, por causas no imputables al obligado tributario durante más de seis meses, los efectos que se producen son los siguientes: no se produce la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación; no se interrumpe la prescripción de la acción para liquidar la deuda; y los pagos realizados desde el inicio del procedimiento hasta su reanudación son considerados pagos espontáneos.*

Artículo 150.2 LGT

Asimismo, existen una serie de supuestos en los que las actuaciones administrativas se consideran interrumpidas justificadamente, de acuerdo con el art. 103 RGGIT. Y, por último, también conviene tener presente cuándo la interrupción se considera imputable al obligado tributario, según el art. 104 RGGIT.

7.4. Finalización del procedimiento. Las actas de la inspección

La actuación inspectora en la fase de instrucción finaliza, generalmente, cuando, a juicio de la Inspección, se hayan reunido los datos y pruebas necesarios para fundamentar los actos de aplicación de los tributos que proceda dictar, bien estimando correcta la situación tributaria del obligado tributario o bien regularizándola con arreglo a Derecho. El resultado de dicha actuación, conforme al art. 185.1 RGGIT, debe formalizarse en las actas correspondientes.

A su vez, de conformidad con lo previsto en el art. 189.1 RGGIT, el procedimiento inspector finaliza mediante liquidación del órgano competente, por el acto de alteración catastral o por otras formas (como en el caso de las actuaciones de comprobación de obligaciones formales, finaliza mediante diligencia o informe; o cuando no procede regularizar la situación tributaria finaliza mediante informe).

7.4.1. Las actas de la inspección: concepto, contenido y clases

Las actas **son** los documentos públicos que extiende la Inspección de los Tributos con el fin de recoger el resultado de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, proponiendo la regularización que estime procedente de la situación tributaria del obligado o declarando correcta la misma (art. 143.2 LGT).

A continuación, y en relación con su **valor probatorio**, establece el art. 144.1 LGT que las actas extendidas por la Inspección de los Tributos tienen naturaleza de documentos públicos y hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario (STC 76/1990, de 26 de abril).

Por otra parte, y en relación con el **contenido** de las actas, conviene tener presente el artículo 153 LGT, que indica una serie de menciones que dichos documentos deberán contener: el lugar y fecha de su formalización; 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; 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 base la regularización.

También deben contener, en su caso, la regularización de la situación tributaria del obligado y la propuesta de liquidación que proceda; la conformidad o disconformidad del obligado tributario con la regularización y con la propuesta de liquidación; los trámites del procedimiento posteriores al acta y, cuando ésta sea con acuerdo o de conformidad, los recursos que procedan contra el acto de liquidación derivado del acta, órgano ante el que hubieran de presentarse y plazo para interponerlos; y la existencia o inexistencia, en opinión del inspector, de indicios de la comisión de infracciones tributarias.

Las actas no pueden ser objeto de impugnación, sin perjuicio de los recursos que procedan posteriormente contra las liquidaciones tributarias resultantes de las mismas (art. 185.4 RGGIT), que se producen por el simple transcurso de un determinado plazo, como es el caso de las actas con acuerdo (art. 155.3 LGT) o de las actas de conformidad (art. 156.3 LGT), o bien mediante un acto de liquidación expreso (art. 157.4 LGT).

Por último, en relación con las **clases** de actas, el art. 154 LGT establece que, a efectos de su tramitación, estos documentos pueden clasificarse en tres categorías: actas con acuerdo, actas de conformidad y actas de disconformidad. Cuando el obligado tributario o su representante se niegue a recibir o suscribir el acta, ésta se tramitará como de disconformidad.

Finalmente, el art. 191 RGGIT señala que la liquidación que se dicte como consecuencia de un procedimiento inspector debe incorporar los intereses de demora devengados, en principio, hasta el día en que se dicte o se entienda dictada la liquidación.

Cálculo de los intereses de demora

En particular, en las actas con acuerdo los intereses se calculan hasta el día en que deba entenderse dictada la liquidación por el transcurso del plazo legalmente establecido; en las actas de conformidad, se calculan hasta el día en que deba entenderse dictada la liquidación por el transcurso del plazo legalmente establecido; y, por último, en las actas de disconformidad, se calculan hasta la conclusión del plazo establecido para efectuar alegaciones.

7.4.2. Actas con acuerdo

Este tipo de actas representa una importante novedad de la LGT vigente, que intenta recoger en el ámbito tributario la terminación convencional del procedimiento, regulada por la LRJPAC.

Las actas con acuerdo son una especie de transacción, que sólo puede plantearse respecto de determinados aspectos del acta de inspección, no sobre todos ellos. No obstante, las materias sobre las que puede plantearse la transacción son bastante amplias: cuestiones de estimación, valoración o medición o bien la concreción de conceptos jurídicos indeterminados o de aplicación de la norma al caso concreto, supuesto éste último que puede tener mucha aplicación en la práctica.

Además del contenido esencial de las actas, al que ya hemos hecho referencia (art. 153 LGT), el acta con acuerdo incluirá necesariamente el siguiente contenido, especificado en el art. 155.2 LGT: el fundamento de la aplicación, estimación, valoración o medición realizada; los elementos de hecho, fundamentos jurídicos y cuantificación de la propuesta de regularización; los elementos de hecho, fundamentos jurídicos y cuantificación de la propuesta de sanción que en su caso proceda, a la que será de aplicación la reducción prevista en el artículo 188.1 LGT (un 50%), así como la renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador; y la manifestación expresa de la conformidad del obligado tributario con la totalidad del contenido a que se refieren los párrafos anteriores.

Para la suscripción del acta con acuerdo será necesaria la concurrencia de los siguientes requisitos, fijados en el art. 155.3 LGT. En primer lugar, la autorización del órgano competente para liquidar, que podrá ser previa o simultánea a la suscripción del acta con acuerdo. Y, en segundo lugar, se precisa la constitución de un depósito, aval de carácter solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución, de cuantía suficiente para garantizar el cobro de las cantidades que puedan derivarse del acta.

En lo que respecta a la tramitación del acta con acuerdo, conviene destacar que el acuerdo se perfeccionará mediante la suscripción del acta por el obligado tributario o su representante y la Inspección de los Tributos. Se entenderá producida y notificada la liquidación y, en su caso, impuesta y notificada la sanción, en los términos de las propuestas formuladas, si transcurridos diez días contados desde el siguiente a la fecha del acta, no se hubiera notificado al interesado acuerdo del órgano competente para liquidar rectificando los errores (arts. 155.5 LGT y 186 RGGIT).

Son tres los efectos de la firma del acta con acuerdo. En primer lugar, para la imposición de las sanciones que puedan proceder como consecuencia de estas liquidaciones será de aplicación la reducción del 50%, de acuerdo con lo previsto en el art. 188.1 LGT.

No procedencia de la reducción

Ahora bien, esta reducción no será aplicable y, por lo tanto, se exigirá por la Administración, según el art. 188.2.a) LGT, “cuando se haya interpuesto contra la regularización o la sanción el correspondiente recurso contencioso-administrativo o, en el supuesto de haberse presentado aval o certificado de seguro de caución en sustitución del depósito, cuando no se ingresen en período voluntario las cantidades derivadas del acta con acuerdo, en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta ley o en los plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento que se hubiera concedido por la Administración tributaria con garantía de aval o certificado de seguro de caución”.

En segundo lugar, el art.155.6 LGT señala que el contenido del acta con acuerdo se entenderá íntegramente aceptado por el obligado y por la Administración tributaria.

Y, por último, la liquidación y la sanción derivadas del acuerdo sólo podrán ser objeto de impugnación o revisión en vía administrativa por el procedimiento de declaración de nulidad de pleno Derecho previsto en el artículo 217 LGT, y sin perjuicio del recurso que pueda proceder en vía contencioso-administrativa por la existencia de vicios en el consentimiento.

7.4.3. Actas de conformidad

Las actas de conformidad son aquellas que se extienden haciendo constar la conformidad expresa del obligado tributario respecto de los hechos y de la propuesta de regularización contenidos en las mismas.

La tramitación de las actas de conformidad se encuentra regulada en los arts. 156 LGT y 187 RGGIT. Con carácter previo a la firma del acta de conformidad se concederá trámite de audiencia al interesado para que alegue lo que convenga a su derecho. Cuando el obligado tributario o su representante manifiesten su conformidad con la propuesta de regularización que formule la Inspección de los Tributos, se hará constar expresamente esta circunstancia en el acta.

Comparación con las actas de conformidad

Si se firma en conformidad, el obligado tributario puede conseguir una reducción total de la sanción de un 47,5% (30% + 25% por pago de la sanción en período voluntario). Por lo que la diferencia de reducción ente ambos tipos de actas es solamente de un 2,5%, pero con la diferencia de que en las actas de conformidad no hay que prestar un aval. Esta es, quizás, la explicación de que las actas con acuerdo no hayan tenido mucho éxito en la práctica.

Se entenderá producida y notificada la liquidación tributaria de acuerdo con la propuesta formulada en el acta si, en el plazo de un mes contado desde el día siguiente a la fecha del acta, no se hubiera notificado al interesado acuerdo del órgano competente para liquidar, con alguno de los siguientes contenidos: rectificando errores materiales; ordenando completar el expediente mediante la realización de las actuaciones que procedan; confirmando la liquidación propuesta en el acta; o estimando que en la propuesta de liquidación ha existido error en la apreciación de los hechos o indebida aplicación de las normas jurídicas y concediendo al interesado plazo de audiencia previo a la liquidación que se practique.

Por último, en relación con los efectos de la firma del acta de conformidad, el art. 156.4 LGT determina que para la imposición de las sanciones que puedan proceder como consecuencia de estas liquidaciones será de aplicación la reducción del 30%. Ahora bien, debe tenerse en cuenta que el sujeto lo que hace es prestar su conformidad a la cuota, recargos e intereses, no a la sanción, que todavía no se ha impuesto en el correspondiente procedimiento sancionador.

En el supuesto de que el obligado tributario, tras haber prestado su conformidad a la propuesta de regularización, interponga reclamación o recurso contra la misma, quedará sin efecto la reducción de la sanción por conformidad, inicialmente prevista (art. 188.2.b) LGT). Y, en el caso de que el obligado tributario no impugne la liquidación a la que prestó conformidad, pero sí impugne la sanción que, en su caso, se le imponga (ya que se puede recurrir independientemente), debe seguir reconociéndose su derecho a la reducción del 30% de la sanción, puesto que no ha impugnado la liquidación a cuya conformidad se condicionaba la reducción de la sanción.

Por último, debe tenerse en cuenta que esta reducción es compatible con la prevista en el art. 188.3 LGT, de un 25%, por realizar en período voluntario el pago de la sanción y siempre que no se interponga recurso contra la liquidación ni contra la sanción.

7.4.4. Actas de disconformidad

En las actas de disconformidad, el sujeto pasivo o su representante rechaza la propuesta de regularización: bien se niegan a suscribir el acta o bien la suscriben pero sin prestar su conformidad a la propuesta o bien no compareciendo en la fecha señalada para la firma de las actas.

En cuanto a la tramitación de las actas de disconformidad, regulada en los arts. 157 LGT y 188 RGGIT, cuando el obligado tributario o su representante no suscriba el acta o manifieste su disconformidad con la propuesta de regularización que formule la Inspección de los Tributos o no comparezca en la fecha señalada para la firma del acta, se hará constar expresamente esta circunstancia en el acta de disconformidad, a la que se acompañará un informe en el que se expongan los fundamentos de Derecho en que se base la propuesta de regularización.

En el acta se hará constar el derecho del obligado tributario a presentar alegaciones dentro del plazo de 15 días a partir del día siguiente al de la fecha en que haya tenido lugar la negativa a suscribir, se haya suscrito o, si no se ha comparecido, se haya notificado el acta.

A la vista de las alegaciones efectuadas y del acta, se dictará el acto administrativo que corresponda, que deberá notificarse al obligado tributario. Si el inspector con competencia para liquidar acuerda la rectificación de la propuesta contenida en el acta por error en la apreciación de los hechos o indebida aplicación de las normas jurídicas y dicha rectificación afectase a cuestiones no alegadas por el obligado tributario, notificará el acuerdo de rectificación para que en un plazo de 15 días, desde el día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, efectúe las alegaciones oportunas y manifieste su conformidad o disconformidad con la nueva propuesta formulada en el acuerdo de rectificación. Finalizado dicho plazo se dicta la liquidación procedente, que será notificada al obligado tributario.

8. Procedimiento de recaudación

8.1. La recaudación de los tributos: concepto y fuentes normativas

La recaudación tributaria, tal como define el art. 160 LGT, consiste en el ejercicio de las funciones administrativas conducentes al cobro de las deudas tributarias. Por lo tanto, la recaudación tiene por objeto el ingreso de las deudas tributarias liquidadas por la Administración o autoliquidadas por el sujeto pasivo, en los plazos previstos en las normas tributarias.

La principal **fente normativa** en materia de recaudación es la LGT. Debe tenerse en cuenta que esta norma, igual que su predecesora, regula la recaudación en fase voluntaria en los preceptos dedicados al pago (en sede de extinción de las deudas tributarias), mientras que solamente regula en el procedimiento de recaudación lo relativo al procedimiento de apremio. Por otra parte, la LGT ha legalizado algunas cuestiones desarrolladas anteriormente por el RGR, como los plazos para ingresar las deudas.

Ámbito de aplicación

Sin embargo, también se aplica la normativa tributaria en materia recaudatoria a otros ingresos públicos regulados por el Derecho Público, según disponen los arts. 1 y 2 RGR, como son las sanciones tributarias, los precios públicos o las multas de tráfico.

La segunda fuente normativa en materia recaudatoria es el Reglamento General de Recaudación. La LGT es desarrollada por el RGR, aprobado por RD 939/2005, de 29 de julio. Y, en tercer lugar, el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, pues, según su artículo 1.1, párrafo 2º, “este reglamento será de aplicación a la gestión recaudatoria en lo no previsto en el Reglamento General de Recaudación”.

8.2. Períodos y procedimientos de recaudación

Desde el punto de vista temporal, el pago de las deudas tributarias en los procedimientos de recaudación puede realizarse en dos períodos, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 160.2 LGT, el período voluntario y el período ejecutivo.

En el período voluntario, el obligado al pago efectúa el ingreso de la deuda en los plazos establecidos legal o reglamentariamente a tal efecto (art. 62 LGT); y la deuda exigida es la inicial resultante de una liquidación o una autoliquidación.

Por lo que respecta al período ejecutivo, hay que destacar que la Administración puede llevar a cabo la recaudación coactivamente fuera del plazo voluntario utilizando los medios de compulsión que a su disposición pone el ordenamiento tributario, mediante el procedimiento de apremio. Además, la deuda exigida no es sólo la inicial, pues el inicio de este período produce el devengo de los intereses de demora y los recargos del período ejecutivo.

Es conveniente subrayar que los conceptos de “período” y “procedimiento” no son equiparables. El período ejecutivo constituye el aspecto temporal de la recaudación ejecutiva. Se inicia automáticamente por el mero transcurso de cierto plazo (generalmente, al día siguiente de finalizar el período voluntario). Mientras que el procedimiento ejecutivo o de apremio (o vía de apremio) es el conjunto de actuaciones administrativas tendentes al cobro ejecutivo de las deudas tributarias. No puede iniciarse más que con el correspondiente acto administrativo (la providencia de apremio), al igual que todo procedimiento.

Por lo tanto, no todos los ingresos efectuados tras la finalización del período voluntario son el fruto de un procedimiento ejecutivo: puede que se pague la deuda en período ejecutivo, pero antes de iniciarse el correspondiente procedimiento de apremio, es decir, antes de que se dicte la providencia de apremio (art. 28.2 LGT); o puede que se efectúe un ingreso extemporáneo sin requerimiento previo antes de iniciarse el período ejecutivo (art. 27 LGT).

Generalmente el período ejecutivo se inicia al día siguiente de finalizar el período voluntario. Pero no siempre el período ejecutivo sigue al período voluntario. Así, en el caso de autoliquidaciones presentadas fuera de plazo pero sin realizar el ingreso, el período ejecutivo no se inicia al día siguiente de finalizar el período voluntario, sino al día siguiente de la presentación (art. 161.1.b) LGT). Por consiguiente, en estos casos media un espacio temporal entre el final del plazo del período voluntario fijado en las normas propias de cada tributo y el inicio del período ejecutivo.

Además, es posible que el período ejecutivo no se inicie, a pesar de haber concluido el período voluntario, cuando se ingresan las autoliquidaciones fuera de plazo espontáneamente, esto es, sin requerimiento administrativo (art. 27 LGT). El ingreso realizado en este lapso temporal tiene la consideración de pago extemporáneo.

8.3. El pago en el período voluntario

El procedimiento de recaudación en período voluntario, regulado en los arts. 60 65 y 160 LGT, consiste en el ingreso de la deuda tributaria liquidada y notificada al obligado tributario o bien en el ingreso de una deuda autoliquidada por el propio obligado, dentro de los plazos establecidos a tal efecto y con los medios admitidos en nuestro ordenamiento jurídico.

Los **plazos de ingreso** en período voluntario, según el art. 62 LGT, son los siguientes. En caso de liquidación administrativa notificada al obligado tributario, el plazo se iniciará a partir de la fecha de notificación, extendiéndose: si se ha recibido la notificación entre los días 1 a 15 de cada mes, desde la fecha de notificación hasta el día 20 del mes siguiente o el inmediato hábil posterior; y, si se ha recibido la notificación entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de notificación hasta el día 5 del segundo mes posterior o el inmediato hábil siguiente.*

En caso de liquidación de tributos aduaneros, se inicia igualmente al ser notificada la liquidación, abarcando los plazos que fija su propia normativa (30 días desde que son contraídas).

Si se trata de tributos autoliquidados por los sujetos pasivos, los plazos son los señalados en las normas reguladoras de cada tributo. Por ejemplo, En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, generalmente, el plazo de ingreso comienza el 1 de mayo y finaliza el 30 de junio. En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, el ingreso debe realizarse en los 30 días siguientes a la transmisión.

Para tributos de notificación colectiva y periódica (como son algunos impuestos locales), los correspondientes períodos cobratorios serán los que estén establecidos en sus normas reguladoras, señalándose, con carácter general, que cuando las mismas no establezcan un plazo concreto, éste será único y abarcará desde el día 1 de septiembre al 20 de noviembre o inmediato hábil posterior. No obstante, la Administración competente podrá modificar este plazo siempre que no sea inferior a dos meses.

En el caso de deudas que se satisfagan mediante efectos timbrados, si no se dispone otro plazo en su regulación especial, se satisfacen simultáneamente con la realización del hecho imponible, por la propia mecánica del medio de pago.

8.4. Consecuencias de la falta de pago en período voluntario

Una vez finalizado el período voluntario sin que se haya efectuado el ingreso, se pueden producir cinco consecuencias. En primer lugar, se devengan los intereses de demora (art. 26.1 LGT). En segundo lugar, se puede iniciar el período ejecutivo (art. 161.1 LGT).

En tercer lugar, el inicio del período ejecutivo determina el devengo de los recargos del período ejecutivo (art. 161.4 LGT). En cuarto lugar, una vez abierto el período ejecutivo, es posible iniciar el procedimiento de apremio (art. 161.3 LGT). Y, finalmente, se inicia el período de prescripción para exigir el pago de la deuda (art. 67.1 LGT).

8.4.1. Inicio del período ejecutivo

En líneas generales, el período ejecutivo comienza como consecuencia de que el deudor haya dejado transcurrir el plazo de pago en período voluntario sin haber pagado la deuda.* No obstante, esta afirmación debe matizarse en el sentido de que para que una deuda sea reclamable en período ejecutivo es preciso que se trate de una deuda cuya existencia y cuantía sea conocida por la Administración, en los términos del art. 161.1 LGT.

Artículo 161 LGT

Por ello, en los casos de tributos exigibles mediante autoliquidación, si el obligado tributario no la presenta, no se inicia el período ejecutivo y la Administración no estará en condiciones de poner en marcha el procedimiento de apremio, al desconocer incluso la existencia de la deuda. Lo que se produce en estos casos con el vencimiento del período reglamentario de ingreso será el nacimiento de la facultad de la Administración para liquidar dicha deuda. Es a partir de este momento, cuando tiene inicio el período de prescripción del derecho a liquidar, cuyo ejercicio requerirá una actividad de investigación o comprobación por la Administración.

Asimismo, el art. 161.2 LGT recoge dos supuestos en los que, por una actuación del obligado tributario, no llega a iniciarse el período ejecutivo temporalmente: la presentación de una solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación dentro del período voluntario, impide el inicio del período ejecutivo durante la tramitación de los correspondientes expedientes; y, de igual forma, la interposición de un recurso o reclamación contra una sanción impide el inicio del período ejecutivo hasta que la sanción sea firme en vía administrativa y haya transcurrido el plazo de pago voluntario.

Los recargos del período ejecutivo son incompatibles entre sí, pero son compatibles con el interés de demora. Se calculan sobre el importe de la deuda no ingresada en período voluntario, de acuerdo con lo indicado en el art. 28.1 LGT.

8.4.2. Intereses de demora

Una vez que se finaliza el período voluntario sin que se haya producido el pago y se ha iniciado el período ejecutivo, se devengan y, en su caso, son exigibles los intereses de demora y los recargos del período ejecutivo; si bien los primeros se devengan realmente con la finalización del período voluntario (art. 26.1 LGT), mientras que los segundos se devengan cuando se inicia el período ejecutivo (art. 28.1 LGT).*

Artículo 26 LGT

Ahora bien, el hecho de que se devenguen los intereses de demora no conlleva necesariamente su exigibilidad, ya que, en función de cuál sea la conducta del obligado (si paga o no, o en qué momento lo hace), podrán no ser exigidos (art. 27 LGT). Y en el caso de los recargos del período ejecutivo, si bien se devengan por el inicio del período ejecutivo, dependiendo también de la conducta del obligado, la cuantía de los recargos exigidos será variable.

El interés de demora, según define el art. 26.1 LGT, 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.

Devengo del interés de demora

Como regla general, el interés de demora se devenga cuando tiene lugar un ingreso fuera del plazo previsto por las normas tributarias, tanto culpable como no culpable (aunque el art. 26.4 LGT excluye los intereses de demora en los casos de incumplimiento por parte de la Administración del plazo de resolución, desde el momento del incumplimiento hasta el día en que se dicte la resolución o se interponga recurso contra la resolución presunta, como en los casos de la solicitud de compensación, el acto de liquidación, o la resolución de los recursos administrativos siempre que se haya acordado la suspensión del acto).

En relación con la **cuantía** del interés de demora, el artículo 26.6 LGT dispone que el interés de demora sea el interés legal del dinero más un 25%, salvo que las Leyes de Presupuestos fijen uno diferente. Desde 1985, las Leyes de Presupuestos Generales del Estado, al amparo de esta habilitación, vienen estableciendo para cada año el interés legal del dinero y el interés de demora tributario.

En cuanto a la base para su cálculo, es el importe no ingresado en plazo o la cuantía de la devolución cobrada improcedentemente, de conformidad con lo señalado en el art. 26.3 LGT. El interés es el vigente a lo largo del período en que se devengue; es decir, el interés podrá variar a lo largo del período de exigencia, al aplicarse distintos tipos en función del año natural de que se trate, según preceptúa el art. 26.6 LGT. Y, finalmente, debe tenerse presente que los intereses se devengan por cada día de retraso en el pago de la deuda tributaria.

Excepción a la cuantía del interés de demora

Esta regla tiene una excepción, ya que según este mismo precepto, el interés aplicable será el interés legal en los casos de aplazamiento, fraccionamiento o suspensión de deudas garantizadas en su totalidad mediante aval solidario de una entidad de crédito o una sociedad de garantía recíproca o mediante certificado de seguro de caución.

8.4.3. Recargos del período ejecutivo

Los recargos del período ejecutivo, regulados en el art. 28 LGT, son una prestación accesorio consistente en un porcentaje fijo, de tres cuantías diferentes, que no tiene en cuenta los días de retraso en el pago (a diferencia de lo que sucede en el caso de los intereses de demora que se devengan día a día de retraso); si bien para su cálculo se tiene en cuenta el momento o fase en que se paga la deuda. Por lo tanto, se devengan con el inicio del período ejecutivo, pero el recargo exigible (entre los tres posibles) depende del momento en que se paga, a los efectos de estimular el pago, aunque sea tardío.

Las **clases** de los recargos del período ejecutivo son las siguientes: recargo ejecutivo, recargo de apremio reducido y recargo de apremio ordinario. Si el obligado tributario efectúa el ingreso antes de que se le notifique la providencia de apremio, es decir, antes de que se inicie el procedimiento ejecutivo, los intereses de demora no se exigen y el recargo del período ejecutivo es del 5%. Si el obligado tributario efectúa el ingreso en los plazos del procedimiento de apremio, los intereses de demora no se exigen y el recargo del período ejecutivo es del 10 %. Y, finalmente, si el ingreso no se produce en uno de estos momentos, el recargo pasa a ser del 20% y se exigen los intereses de demora.*

Artículo 28 LGT

8.5. El cumplimiento extemporáneo

Para que puedan aplicarse los recargos previstos en el art. 27 LGT por cumplimiento extemporáneo, deben concurrir los siguientes requisitos. En primer lugar, no debe existir requerimiento previo administrativo, entendiéndose por tal, como señala el apartado primero de este precepto, “cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria”.*

Artículo 27 LGT

Por consiguiente, tienen la condición exclusivamente de declaraciones complementarias aquellas que son presentadas por el sujeto de forma espontánea. Y, en segundo lugar, las declaraciones extemporáneas deben identificar expresamente el período impositivo de liquidación al que se refieren y deben contener únicamente los datos relativos a dicho período, tal como preceptúa el art. 27.4 LGT.

En lo tocante a los efectos de la presentación de declaraciones extemporáneas o también denominadas coloquialmente como declaraciones complementarias, consisten básicamente en la aplicación de una serie de recargos, como norma general, únicos y, en su caso, de otras prestaciones, como son los intereses de demora (art. 27.2 LGT).

Los recargos del artículo 27 LGT se calculan en función del tiempo transcurrido desde la finalización del período voluntario de pago hasta el momento de la presentación de la declaración extemporánea. Si el ingreso se efectúa dentro de los 3, 6 ó 12 meses siguientes al término del período de ingreso voluntario, se aplicará un recargo respectivo del 5%, 10% ó 15%, sin los intereses de demora devengados desde la finalización del período voluntario hasta el momento del ingreso, ni sanciones. De ahí la denominación de recargo único. Si el ingreso se efectúa después de los 12 meses, se exigirá un recargo del 20%, sin sanciones, pero son exigibles los intereses de demora generados a partir del momento que se cumple el año desde la finalización del período voluntario hasta el día del pago extemporáneo.

Respecto a la base para el cálculo de los recargos, señala el artículo 27.2 LGT que será el importe a ingresar resultante de las autoliquidaciones o bien el importe de la liquidación derivado de las declaraciones extemporáneas. Como aclara este mismo precepto, no se exigirán, en ningún caso, los intereses de demora por el tiempo transcurrido desde la presentación de la declaración hasta la finalización del plazo de pago en período voluntario correspondiente a la liquidación que se practique, sin perjuicio de los recargos e intereses exigibles por la presentación extemporánea.

Los recargos por ingreso extemporáneo son compatibles con los recargos del período ejecutivo y con los intereses generados por el inicio del período ejecutivo, de acuerdo con lo previsto por el artículo 27.3 LGT, cuando los obligados tributarios no efectúan el ingreso al tiempo de la presentación de la autoliquidación extemporánea. La razón de que se exija el recargo de apremio es que el período ejecutivo se inicia con la presentación de la declaración extemporánea sin efectuar el ingreso.

Por último, debe señalarse que, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 5 del art. 27 LGT, el importe de los recargos se reducirá en un 25 por 100 siempre que se realice el ingreso total del importe restante del recargo en el período voluntario abierto con la notificación de la liquidación de dicho recargo y siempre que se realice el ingreso total del importe de la deuda resultante de la autoliquidación extemporánea o de la liquidación practicada por la Administración derivada de la declaración extemporánea, al tiempo de su presentación o en el período voluntario correspondiente, respectivamente.

8.6. El aplazamiento y el fraccionamiento de la deuda tributaria

El art. 65 LGT posibilita que el pago de las deudas tributarias pueda ser aplazado o fraccionado, previa solicitud del obligado tributario, cuando su situación económico-financiera le impida transitoriamente efectuar el pago en los plazos establecidos.

El aplazamiento del pago constituye un incidente que puede producirse en el procedimiento de recaudación y que debe ser acordado mediante una resolución del órgano competente. Consiste en que la Administración concede al obligado tributario más tiempo para efectuar el pago.

El fraccionamiento del pago, por su parte, como modalidad del aplazamiento, consiste en que la Administración permite que la deuda se pague por partes. Se diferencia este fraccionamiento del aplicable de modo automático y sin necesidad de acuerdo alguno por parte de la Administración que tiene lugar en algunos impuestos, como el pago de la cuota diferencial del IRPF.

En cuanto a las deudas aplazables, según los arts. 65.1 LGT y 44.2 RGR, lo son todas las deudas tributarias que se encuentren en período voluntario o ejecutivo. Por lo tanto, cabe solicitar aplazamiento y fraccionamiento con independencia del momento procedimental en que se halle la deuda, del tipo de tributo de que se trate, e incluso de si se trata de una deuda tributaria con todo el contenido del artículo 58 LGT, una deuda tributaria en el sentido estricto (cuota o recargos sobre la base o la cuota) o bien simplemente una prestación accesoria de la deuda, en sentido estricto.

Excepciones al aplazamiento y fraccionamiento

No obstante, se excepcionan determinadas deudas de la posibilidad de obtener aplazamiento o fraccionamiento. En ningún caso podrán aplazarse las deudas que se cobren por medio de efectos timbrados, en las que por la propia mecánica del pago, en ningún supuesto puede plantearse el aplazamiento o el fraccionamiento.

Por regla general, tampoco podrán aplazarse las deudas retenidas o que hubieran debido retenerse o ingresarse a cuenta (especialmente cuando se trata de retenciones a cuenta del IRPF o del IS).

En cuanto a los motivos para solicitar y conceder el aplazamiento, ya se ha indicado que podrá aplazarse o fraccionarse la deuda, previa petición del obligado tributario, siempre que su situación económico-financiera le impida transitoriamente hacer frente a su pago en los plazos correspondientes. De manera que el fundamento del aplazamiento o fraccionamiento consiste en facilitar el pago en aquellos casos en que, aun tratándose de un deudor solvente, exista una situación económica que le impida por el momento efectuar el pago en el tiempo reglamentario.

Así pues, la Administración deberá apreciar en cada caso si concurre la situación objetiva de dificultad y si es de carácter transitorio (no una simple dificultad de tesorería). Y a la vista de su concurrencia o no, la Administración podrá conceder o no el aplazamiento o fraccionamiento.

Condición necesaria para la concesión del aplazamiento es que el sujeto que lo solicita preste garantía suficiente para asegurar el pago, tal como determina el art. 65.3 LGT. Se encuentran reguladas las garantías para solicitar el aplazamiento o fraccionamiento del pago de las deudas tributarias en los artículos 82 LGT y 48 RGR. Deben formalizarse en el plazo de dos meses contados a partir del día siguiente al de la notificación del acuerdo de concesión.

Se exige, como regla general, la prestación de aval solidario de una entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución. Ahora bien, en los casos en que se justifique que no puede conseguirse este aval o que su aportación compromete gravemente la viabilidad de la actividad económica, se puede conceder el aplazamiento con otro tipo de garantía real o personal: hipoteca, prenda, fianza personal y solidaria u otra garantía que se estime suficiente. Incluso, se permite al obligado tributario solicitar a la Administración que adopte las medidas cautelares del artículo 81 LGT en sustitución de las garantías anteriores.

Dispensa total o parcial de las garantías

Finalmente, en algunos supuestos, la aportación de garantías se dispensa total o parcialmente (art. 82.2.a) LGT). Por un lado, las deudas inferiores a la cifra fijada por la normativa tributaria, generalmente a través de Orden del Ministro de Economía y Hacienda, en atención a la distinta naturaleza de las mismas. Ahora bien, según el artículo 82.2.a) LGT, esta excepción puede limitarse a solicitudes formuladas en determinadas fases del procedimiento de recaudación. Hasta que el Ministro de Economía y Hacienda haga uso de la habilitación prevista en el citado precepto, la Disposición Adicional Segunda del RGGIT ha establecido que quedan dispensadas de la obligación de aportar garantía con motivo de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento las deudas que en su conjunto no excedan de 6.000 euros.

Por otro lado, cuando la carencia de bienes suficientes para garantizar la deuda (o para obtener aval de un tercero) y la ejecución de los que existieran afectara al mantenimiento de la capacidad productiva y del nivel de empleo de la actividad económica respectiva, o bien produjera graves quebrantos para los intereses de la Hacienda pública.

Su importe debe cubrir el de la deuda en período voluntario y los intereses de demora que genera el aplazamiento, más un 25% de la suma de ambos conceptos; y, si es un aval, la vigencia de la garantía habrá de exceder al menos en seis meses el plazo concedido (arts. 48.2 y 5 RGR). La garantía debe cubrir, pues, no sólo la deuda objeto de aplazamiento y fraccionamiento, sino también los intereses de demora que se generan hasta el momento del ingreso.

Consecuencias de la concesión y la denegación

Respecto a las consecuencias de la concesión o denegación del aplazamiento o fraccionamiento, según el art. 54 RGR, son las siguientes. Si se concede el aplazamiento, habrá de ingresarse la deuda en los plazos señalados en la resolución, que, en todo caso, deben coincidir con los días 5 ó 20 del mes. En la notificación de la concesión se incorpora el cálculo de los intereses de demora asociados a cada uno de los plazos de ingreso concedidos.

Una vez finalizado el plazo concedido sin que se efectúe el pago, se estará a lo dispuesto en el art. 54 RGR, tanto para los plazos de aplazamiento como de fraccionamiento.

Cuando la resolución dictada es denegatoria, si la solicitud se presenta en período voluntario, se inicia el plazo de ingreso en período voluntario. Si se ingresa la deuda en dicho plazo, se liquidan los intereses de demora devengados a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en período voluntario hasta la fecha de ingreso realizado en el plazo abierto con la notificación de la denegación. En cambio, si la solicitud se presenta en período ejecutivo, se inicia el procedimiento de apremio, de no haberse iniciado con anterioridad.

8.7. El procedimiento en vía de apremio

Cuando la deuda no es satisfecha en los plazos del procedimiento de recaudación en período voluntario, nace el derecho-deber de la Administración tributaria para actuar coercitivamente sobre el obligado al pago y su patrimonio mediante el procedimiento de ejecución forzosa, regulado en los artículos 163 a 173 LGT.

En rigor, se trata más bien de un procedimiento encaminado a la ejecución patrimonial y no al pago. Se trata del procedimiento de apremio.

8.7.1. Caracteres

Las principales características del procedimiento de apremio son las siguientes. Se trata de un procedimiento exclusivamente administrativo, correspondiendo a la Administración la competencia privativa para entender del mismo así como para resolver todas sus incidencias, según determina el art. 163.1 LGT.

Por otro lado, es un procedimiento que se impulsa de oficio en todos sus trámites y, una vez iniciado solamente se suspende en los supuestos previstos en las normas (art. 163.3 LGT).

En tercer lugar, si durante su desarrollo se declara la nulidad de algunas actuaciones, se dispondrá la conservación de las no afectadas por la causa de nulidad, conforme a lo señalado en el art. 166 LGT. Por otra parte, las actuaciones del procedimiento de apremio no quedan afectadas por la anulación de los recargos u otros elementos de la deuda diferentes de la cuota o las sanciones.

Asimismo, tiene naturaleza ejecutiva, de forma que en el mismo no tienen cabida motivos de oposición relativos a la existencia o cuantía de la deuda (excepto los referentes al pago o extinción). Tan sólo pueden oponerse aquellos motivos enumerados taxativamente por las normas (al igual que en la suspensión) y que están relacionados con el propio procedimiento, tales como su indebido inicio o defectos en su desarrollo. Como consecuencia de este carácter coercitivo, la Administración para hacer efectivos los créditos tributarios objeto de recaudación podrá emplear los medios coactivos de que dispone sobre el patrimonio del deudor (embargo), a excepción de los bienes declarados inembargables por ley.

Y, en quinto lugar, estamos en presencia de un procedimiento autónomo, es decir, no acumulable a los judiciales ni a otros procedimientos de ejecución, así como tampoco se suspenderá por el inicio de aquéllos, a excepción de cuando proceda de conformidad con la Ley Orgánica 2/1987, de 18 de mayo, de Conflictos Jurisdiccionales y con las normas referentes a la concurrencia de procedimientos (art. 163.2 LGT). Sin embargo, resulta procedente acumular varios procedimientos de apremio seguidos contra un deudor por diferentes deudas tributarias en uno solo.

8.7.2. Requisitos y consecuencias de su inicio

El procedimiento de apremio, a diferencia del período ejecutivo, no se inicia automáticamente por el transcurso del tiempo, sino cuando la Administración lo pone en marcha, haciendo uso del derecho-deber de la Administración de exigir la deuda coactivamente.

Para que se inicie el procedimiento de apremio deben concurrir dos presupuestos: uno material y otro de carácter formal. En cuanto al presupuesto material, para que la Administración pueda iniciar el procedimiento de apremio, necesariamente debe haberse abierto antes el período ejecutivo por la falta de pago en período voluntario. Por lo tanto, el presupuesto material para iniciarse la vía de apremio viene constituido por la falta de ingreso de la deuda en el plazo voluntario de pago. Además, esta deuda no satisfecha debe ser una deuda conocida por la Administración, esto es, exigible y líquida, bien porque haya sido liquidada por la propia Administración, bien porque el obligado tributario haya presentado su autoliquidación sin efectuar el oportuno ingreso.

En relación con el presupuesto formal, la providencia de apremio, debe señalarse que se trata del título ejecutivo notificado al obligado. Señala el art. 167.1 LGT que “el procedimiento de apremio se iniciará mediante providencia notificada al obligado tributario”.

La providencia de apremio constituye el acto administrativo de requerimiento al pago y de apercibimiento al obligado de que en caso de que no pague en el plazo señalado en la propia providencia, que se le concede como una nueva y última oportunidad, la Administración ejecutará su patrimonio. Posee el carácter de título ejecutivo suficiente para iniciar el procedimiento de apremio. Y, en este sentido, señala el art. 167.2 LGT que tiene igual fuerza ejecutiva que la sentencia judicial a efectos de proceder a la ejecución del patrimonio del obligado al pago. Y, por su parte, el artículo 167.1 LGT establece que la providencia debe ser notificada al deudor.

En cuanto al contenido de la providencia de apremio, el artículo 167.1 LGT establece que deberá notificarse al deudor, identificará la deuda pendiente, liquidará los recargos del período ejecutivo y requerirá para que se pague. Además, según lo dispuesto en el artículo 167.4 LGT se le advertirá al obligado que si no efectúa el pago en los plazos señalados en la providencia, se procederá al embargo de sus bienes.

El recargo del período ejecutivo que liquidará la Administración en la providencia de apremio es el recargo de apremio reducido del 10%; pues el recargo ejecutivo del 5% se liquida en los casos en los que se efectúa el pago antes de recibir la providencia de apremio, como ya hemos visto; y el recargo de apremio ordinario del 20% se liquida con posterioridad a la providencia de apremio, en los casos en que se efectúe el pago tras la finalización del plazo de pago del procedimiento de apremio.

8.7.3. Plazos de ingreso

Los plazos para realizar el ingreso en vía de apremio, fijados en el art. 62.5 LGT, a partir de la notificación de la providencia de apremio, son los siguientes: hasta el 20 del mes en curso, o inmediato hábil posterior, si se ha recibido la notificación en la primera quincena del mes; o hasta el día 5 del mes siguiente, o inmediato hábil posterior, si se ha recibido la notificación en la segunda quincena del mes (entre los días 16 y último de cada mes).

Artículo 62.5 LGT

Plazos inferiores respecto del pago voluntario

Conviene destacar que estos plazos son inferiores a los previstos para el ingreso en período voluntario, en el que, como hemos examinado, las deudas notificadas en la primera quincena pueden pagarse hasta el día 20 del mes siguiente; y las notificadas en la segunda quincena, pueden pagarse hasta el día 5 del segundo mes posterior.

8.7.4. Embargo y enajenación de bienes

Una vez que se ha notificado la providencia de apremio sin que la deuda apremiada haya sido ingresada en los plazos previstos, el procedimiento se sigue a través de distintas fases y actuaciones tendentes a la ejecución de los bienes del patrimonio del deudor apremiado a los efectos de que la Administración pueda cobrar sus deudas, y siempre que no se haya suspendido el procedimiento por la oposición al mismo.

En primer lugar, si la deuda está garantizada, (aval, prenda, hipoteca o cualquier otra) se ejecutarán primero tales garantías por los propios órganos de la Administración en vía de apremio, en los términos del art. 168 LGT.

Las fases a través de las que se desarrolla la ejecución son el embargo de los bienes, el depósito de los mismos, su valoración y enajenación, la aplicación e imputación de la suma obtenida.

El embargo de los bienes del deudor constituye el centro del procedimiento ejecutivo. La cantidad que debe cubrir el embargo, según dispone el art. 169.1 LGT, está constituida por, como es lógico, el importe de la deuda no ingresada; los intereses de demora que se hayan devengado o se devenguen hasta el momento del pago; los recargos del período ejecutivo; y las costas del procedimiento de apremio.

Respecto a los bienes no embargables, el artículo 169.5 LGT se limita a señalar que no pueden ser objeto de traba: aquellos bienes que la ley considera inembargables (en este punto, parece remitirse, pues, a la LEC, que dedica sus artículos 605 a 618 a regular esta cuestión); y aquellos bienes cuya escasa cuantía haga presumir que el importe obtenido de la enajenación no alcanzará a cubrir ni siquiera el coste de la realización.

En cuanto al orden del embargo, la LGT, en su artículo 169.2 LGT, establece una serie de criterios bastante flexibles. De entrada, debe atenderse a la mayor facilidad de su enajenación y la menor onerosidad de ésta para el obligado tributario.

La siguiente de las fases del procedimiento de apremio es el depósito de los bienes embargados. En efecto, los bienes embargados, en virtud de lo establecido en el art. 170.4 LGT, podrán ser depositados en los siguientes lugares: locales de la Administración o de otros entes públicos; locales de entidades dedicadas a ello; en su defecto, locales de otras personas que ofrezcan garantías suficientes; y, en su defecto, incluso en los locales del propio deudor.

A continuación, se procede a la valoración de los bienes embargados. Se trata de una actuación, prevista en el art. 97 RGR, previa a la enajenación de los bienes. La LGT no contiene ninguna referencia a dicha fase.

La siguiente fase del procedimiento de apremio es la enajenación de los bienes embargados. Una vez valorados los bienes, se procederá a realizarlos por el mismo orden seguido para el embargo, siendo la forma general la subasta, si bien existen otras posibilidades contempladas en los arts. 172 LGT y 100 RGR: el concurso y la adjudicación directa.

Asimismo, conviene tener presente que, según establece el art. 172.3 LGT, la Administración tributaria no podrá proceder a la enajenación de los bienes y derechos embargados hasta que el acto de liquidación de la deuda tributaria ejecutada sea firme, salvo: en los supuestos de fuerza mayor; cuando se trata de bienes perecederos; en los casos en los que exista un riesgo de pérdida inminente de valor; o cuando el contribuyente solicite de forma expresa su enajenación.

Por último, la adjudicación de bienes al Estado procede cuando no se hubieran adjudicado en el procedimiento de enajenación los bienes por no hallarse comprador, tanto en el caso de bienes inmuebles o muebles, siempre y cuando dicha adjudicación interese a la Hacienda.

9. Procedimientos de revisión

9.1. Vías de revisión

La revisión de las actuaciones en materia tributaria puede producirse en vía administrativa o en vía jurisdiccional. Sólo en relación con la vía administrativa existen especialidades respecto a la materia tributaria. Por el contrario, la jurisdicción contencioso-administrativa se desarrolla para el Derecho tributario de manera equivalente al resto del Derecho público.

La revisión de los actos en vía administrativa es una potestad de la Administración reconocida como principio general en el Derecho público, que establece esta vía como paso previo a la impugnación en vía jurisdiccional, dando de esta forma oportunidad a la Administración para reexaminar su actuación.

En cuanto a la vía administrativa en materia tributaria, existen tres formas de revisión de los actos y actuaciones de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones, según dispone el art. 213.1 LGT.

La primera es la relativa a los procedimientos especiales de revisión, que forman parte de la revisión de oficio. Se dan en supuestos tasados por motivos de legalidad y de interés público. Se trata de la nulidad de pleno Derecho, la declaración de lesividad de actos anulables, la revocación y la rectificación de errores materiales. Además, debe incluirse la devolución de ingresos indebidos, si bien su naturaleza se identifica más con la gestión que con los procedimientos especiales de revisión.

La segunda posible vía de revisión es la constituida por el recurso de reposición previo al económico-administrativo. Este recurso, en el ámbito estatal, posee un carácter potestativo. Mientras que en la esfera local, como norma general, es preceptivo, excepto en los municipios de gran población.

Y, la tercera vía es la de las reclamaciones económico-administrativas, que constituyen una vía de revisión específica en materia tributaria, previa a la vía judicial, que pone fin a la vía administrativa (tienen carácter preceptivo en el ámbito estatal). Por consiguiente, hay que acudir a tales reclamaciones para agotar la vía administrativa, en el ámbito estatal, y en el local, sólo en materia de gestión censal o catastral (ante los tribunales económico-administrativos estatales), así como en los municipios de gran población (ante los tribunales económico-administrativos municipales).

En cuanto a las **fuentes normativas** en materia de revisión, hay que mencionar, en primer lugar, a la LGT, que dedica sus arts. 213 a 249 a esta cuestión. En concreto, la regulación de los procedimientos especiales la efectúa en sus arts. 216 a 221), la del recurso de reposición en los arts. 222 a 225 y la de las reclamaciones económico-administrativas en sus arts. 226 a 248. Y, por último, dedica el art. 249 al recurso contencioso-administrativo. Las previsiones de la LGT en este punto han sido desarrolladas por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General en materia de revisión en vía administrativa.

9.2. Procedimientos especiales de revisión

Los procedimientos especiales de revisión se denominan de forma común “procedimientos de revisión oficio”, si bien, en algún caso, pueden iniciarse a instancia del interesado. Permiten a la Administración, de oficio, volver sobre sus actos, subsanando los defectos de que adolezcan o anulándolos. Pueden recaer sobre actos firmes y, como norma general, el plazo para iniciarlos es muy amplio, coincidiendo con el de prescripción en ocasiones o incluso puede superarlo.

Estos procedimientos se enumeran en el artículo 216 LGT y se regulan en los artículos 217 a 221 LGT y 4 a 20 del Reglamento General de revisión en vía administrativa (RGRVA). Son el de declaración de nulidad de pleno Derecho, declaración de lesividad de actos anulables, revocación, rectificación de errores materiales, aritméticos y de hecho, y la devolución de ingresos indebidos. Todos ellos responden al mismo esquema de la regulación que de esta materia contiene la LRJPAC, salvo el de devolución de ingresos indebidos, que constituye una especialidad tributaria.

9.2.1. El procedimiento de revisión de actos nulos de pleno Derecho

Este procedimiento es de aplicación en aquellos actos que adolecen de vicios determinantes de nulidad y que han ganado firmeza en vía administrativa. La finalidad del mismo es, pues, declarar la nulidad de actos que vulneran de forma manifiesta la legalidad. En consecuencia, como determina el art. 217.1 LGT, su objeto son los actos dictados en materia tributaria y las resoluciones de los órganos económico-administrativos, que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo.

Los motivos de nulidad de pleno Derecho por los cuales se pueden revisar los actos tributarios, se encuentran detallados en el artículo 217.1 LGT, que se adecua a las previsiones del artículo 62 LRJPAC. Son motivos tasados, por lo que, para conseguir la declaración de nulidad de cualquier otra causa de nulidad no contemplada en este precepto, la Administración deberá acudir a la declaración de lesividad para posteriormente impugnar en vía contenciosa.

Supuestos de declaración de nulidad de pleno Derecho

En particular, son supuestos de declaración de nulidad de pleno Derecho: los que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional; cuando el acto haya sido dictado por órgano manifiestamente incompetente (a incompetencia ha de ser clara, incontrovertible y grave); actos que tengan un contenido imposible; cuando el acto sea constitutivo de infracción penal o se dicten como consecuencia de ésta; cuando el acto haya sido dictado prescindiendo totalmente del procedimiento legalmente establecido o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad de los órganos colegiados (la jurisprudencia exige que el vicio procedimental no sea subsanable y que haya causado indefensión; no es alegable esta causa si al subsanarse el vicio, el acto resultante sea sustancialmente idéntico al que se pretende revisar); los actos expresos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieran facultades o derechos cuando falten los requisitos esenciales para su adquisición; y cualquier otro establecido legalmente.

La iniciativa en este tipo de recurso corresponde al propio órgano que dictó el acto o a su superior jerárquico o bien al propio interesado. El acto declarado nulo de pleno derecho se considera que nunca ha existido. Por ello, el inicio del procedimiento de declaración de nulidad puede realizarse en cualquier momento, esto es, no está sometido a plazo alguno, dado que se trata de una nulidad no subsanable e imprescriptible, tal como prevé expresamente el artículo 102.1 LRJPAC.

En cuanto a la resolución, corresponde al Ministro de Hacienda, en el ámbito del Estado. El plazo máximo para notificar la resolución es de un año contado a partir de la presentación de la solicitud por el interesado o desde la notificación del acuerdo de inicio. Por consiguiente, el plazo es de un año tanto para la tramitación como para la resolución. Los efectos del incumplimiento de dicho plazo están regulados en el art. 217.6 LGT.

Como advierte el artículo 217.7 LGT, no cabe recurso en vía administrativa contra la resolución expresa o presunta o contra el acuerdo de inadmisión a trámite de las solicitudes. En consecuencia, ponen fin a la vía administrativa.

9.2.2. El procedimiento de declaración de lesividad de actos anulables

Al margen de los casos de declaración de nulidad de pleno Derecho y de rectificación de errores, está vedado para la Administración tributaria anular sus propios actos y resoluciones firmes en vía administrativa en perjuicio de los interesados. En este sentido, como norma general, la firmeza del acto produce la imposibilidad de revisión en perjuicio de terceros, aunque vulneren el ordenamiento jurídico.

Ahora bien, se articula una vía excepcional, la declaración de lesividad, para habilitar a la Administración a impugnar el acto en vía jurisdiccional si incurre en cualquier infracción del ordenamiento jurídico.

La declaración de lesividad constituye el procedimiento puesto a disposición de la Administración tributaria para poder acceder a la impugnación ante la vía contencioso-administrativa de los actos que pretenda modificar en perjuicio de los interesados por razones diferentes a las de nulidad y a errores materiales, aritméticos o de hecho. Por lo tanto, el resultado de este procedimiento no es la declaración de nulidad de los actos administrativos ni se trata propiamente de un procedimiento de revisión, sino de una vía previa a la revisión, que tendrá lugar en el ámbito judicial.

En cuanto al objeto de este procedimiento, en virtud de lo señalado en el art. 218.1 LGT, está constituido por los actos y resoluciones favorables a los interesados que supongan cualquier infracción del ordenamiento jurídico, iniciándose de oficio (teniendo en cuenta que en un plazo máximo de cuatro años a partir de la notificación del acto o resolución se debe iniciar y finalizar el procedimiento).

Finalmente, en cuanto al plazo de resolución máximo del procedimiento es de tres meses desde el inicio del procedimiento. Si se excede dicho plazo, la consecuencia que se produce es la caducidad del procedimiento. Si la resolución adoptada es positiva, se abre la vía para la impugnación por parte de la Administración del acto declarado lesivo en la vía judicial.

9.2.3. El procedimiento de revocación

El objeto de la revocación, según el art. 219.1 LGT, lo constituyen los actos de aplicación de los tributos y de imposición de las sanciones en beneficio de los interesados cuando concurra algunas de las siguientes circunstancias: cuando infrinjan manifiestamente la ley, cuando se ponga de manifiesto la improcedencia del acto por una causa sobrevenida que afecte a una situación jurídica particular, cuando en la tramitación del procedimiento se provoque indefensión a los interesados.

En relación con el inicio del procedimiento, el ejercicio de la revocación es posible en tanto no haya transcurrido el plazo de prescripción, de conformidad con lo previsto en el art. 219.2 LGT.

La iniciativa en este tipo de procedimiento corresponde siempre a la propia Administración, es decir, el procedimiento se inicia de oficio.

Finalmente, el órgano con competencia para dictar la resolución es aquel determinado reglamentariamente, debiendo ser, en todo caso, diferente del que dictó el acto, esto es, deberá ser un órgano de igual o superior rango jerárquico. El plazo para resolver, una vez iniciado el procedimiento, es de seis meses. La superación de este plazo sin resolución expresa, determina la caducidad del procedimiento. Las resoluciones ponen fin a la vía administrativa, de forma que sólo pueden recurrirse, pues, en vía contencioso-administrativa (219.3, 4 y 5 LGT y 12 RGRVA).

9.2.4. El procedimiento de rectificación de errores

A través del procedimiento de rectificación de errores, regulado en el art. 220 LGT, la Administración puede corregir errores aritméticos o formales que afecten a sus actos, pero sin cuestionar su subsistencia en relación con el fondo de los mismos. Por ello, este procedimiento no determina la nulidad del acto, sólo su modificación.

El objeto de la rectificación está constituido por los errores materiales, de hecho o aritméticos, concepto sobre el que existe una abundante jurisprudencia, de que adolezcan tanto actos como resoluciones de las reclamaciones económico-administrativas (de acuerdo con el artículo 220.1 LGT, en conexión con lo dispuesto en el artículo 213.2 LGT).

Firmeza del acto

Ahora bien, a tenor del artículo 221.3 LGT, cuando gane firmeza el acto en virtud del cual se realizó un ingreso indebido, sólo podrá solicitarse la devolución del mismo promoviendo la revisión del acto a través de unos procedimientos de revisión determinados, entre los que figura la revocación. De manera que la solicitud del obligado, en estos casos, no inicia el procedimiento de revocación de forma directa, pero obliga a la Administración a hacerlo.

El procedimiento se inicia de oficio, por el órgano que hubiera dictado el acto o resolución, o bien a instancia del interesado. El ejercicio de la rectificación debe realizarse dentro del plazo de prescripción, a tenor de lo dispuesto en el art. 220.1 LGT. El órgano competente para resolver la rectificación del acto o resolución es el mismo que lo dictó.

Conforme al art. 220.2 LGT, el plazo para resolver es de seis meses desde la presentación de la solicitud o desde la notificación del acuerdo de iniciación. Transcurrido dicho plazo sin que se haya dictado resolución expresa, se produce la caducidad del procedimiento iniciado de oficio (sin perjuicio de que posteriormente se inicie un nuevo procedimiento) o la desestimación por silencio administrativo de la solicitud presentada por el interesado.

La resolución puede ser objeto de recurso de reposición y de reclamación económico-administrativa, según el artículo 220.3 LGT.

9.2.5. El procedimiento de devolución de ingresos indebidos

Este procedimiento concierne únicamente a los ingresos indebidos en sentido estricto, es decir, derivados de una irregularidad en la aplicación de los tributos, según se desprende del art. 221 LGT. Quedan fuera, en cambio, las devoluciones tributarias integrantes del mecanismo habitual de aplicación de determinados impuestos, especialmente, en el seno del procedimiento de recaudación (por ejemplo, el IRPF o el IVA).

Naturaleza del procedimiento de devolución de ingresos indebidos

La LGT, en su artículo 216 LGT, enumera la devolución de ingresos indebidos entre los procedimientos especiales de revisión, procedimiento que es regulado en su artículo 221, en conexión con lo dispuesto en el artículo 32 LGT. Por otra parte, esta regulación se encuentra desarrollada por los arts. 14 a 20 RGRVA. A pesar de que la LGT sigue encuadrando la devolución de ingresos indebidos entre los procedimientos especiales de revisión, se trata, en realidad, de un procedimiento de gestión en sentido estricto, o declarativo del derecho como señala expresamente el artículo 221.1 LGT, ya que su finalidad no consiste en anular, modificar o rectificar ningún acto administrativo.

Los supuestos de devolución de ingresos indebidos, que deben ser reconocidos en un procedimiento específico de devolución de ingresos indebidos, son los siguientes: duplicidad en el pago de deudas tributarias o sanciones; pago excesivo respecto del importe liquidado o autoliquidado, es decir, se trata, al igual que en el caso anterior, de un error material en el pago; pago de deudas tributarias o sanciones prescritas, tanto cuando lo que haya prescrito sea el derecho a exigir la deuda previamente liquidada o una sanción, como cuando se trate de la prescripción de la acción para liquidar o imponer sanciones; y cuando así se establezca en la normativa tributaria.

El plazo para resolver es de seis meses desde la presentación de la solicitud o desde la notificación del acuerdo de iniciación. Transcurrido dicho plazo sin que se haya dictado resolución expresa, se produce la caducidad del procedimiento iniciado de oficio (sin perjuicio de que posteriormente se inicie un nuevo procedimiento) o la desestimación por silencio administrativo de la solicitud presentada por el interesado.

Requisitos del error de hecho

Sobre los requisitos del error de hecho (que se trate de equivocaciones elementales, que se aprecie teniendo en cuenta exclusivamente los datos del expediente, que sea patente y claro...) pueden verse, entre otras, las SSTS de 28 de septiembre de 1992 y de 26 de julio de 2002.

La resolución que reconozca el derecho a la devolución también señalará, sin necesidad de que el obligado tributario lo haya solicitado, la procedencia de los intereses de demora devengados desde el momento en tuvo lugar el ingreso indebido hasta que se ordene el pago de la devolución (art. 221.5 LGT). La cantidad a devolver como consecuencia de un ingreso indebido, conforme establece el art. 16 RGRVA. De acuerdo con lo señalado en el art. 221.6 LGT, contra la resolución cabrá interponer recurso de reposición y reclamación económico-administrativa.

9.2. El recurso de reposición

9.2.1. Concepto y caracteres

El recurso de reposición estatal está regulado en los artículos 222 a 225 LGT y desarrollado por los arts. 23 a 27 del RGRVA. La regulación del recurso de reposición en el ámbito local se lleva a cabo en el art. 14.2 TRLRHL.

El fundamento del recurso de reposición radica en la nueva oportunidad que se otorga al órgano que dictó el acto para reconsiderarlo antes de interponer reclamación ante el correspondiente Tribunal Económico-Administrativo y, en su caso, recurso judicial.

Se trata de un recurso administrativo de carácter potestativo, en el ámbito estatal (sin embargo, en el ámbito local, generalmente, es preceptivo, salvo para los municipios de gran población a que se refiere el art. 121 LBRL, introducido por la Ley 57/2003, de 16 de diciembre, de medidas para la modernización del gobierno local).

Escasa efectividad del recurso de reposición

Si bien, en la práctica, ha demostrado ser poco efectivo provocando, de facto, una simple dilación en la resolución de la materia objeto de controversia. Es un recurso poco formalizado, en el que no se precisa la intervención de procurador ni letrado.

9.2.2. Actos objeto de recurso

Respecto a los actos que se pueden recurrir en reposición, son los mismos que en la vía económico-administrativa, salvo, lógicamente, las resoluciones de la reposición y las económico-administrativas.

9.2.3. Tramitación del recurso

El recurso se interpone ante el mismo órgano que dictó el acto impugnado y si se dictó por delegación, se interpondrá ante el órgano delegado, salvo que se disponga lo contrario en la misma.

El plazo para la interposición del recurso de reposición es de un mes, a partir del día de la notificación del acto que se pretende impugnar o del día siguiente a aquel en que se produzcan los efectos del silencio administrativo, de conformidad con lo dispuesto en el art. 223.1 LGT.

Los efectos de la presentación del recurso son tres: por un lado, la interrupción de la prescripción (artículo 68 LGT); por otro, la suspensión de la ejecución del acto, en los términos del artículo 224 LGT; y, finalmente, la interrupción de los plazos para interponer otros recursos (artículo 222.2 LGT).

Por lo que se refiere a la competencia para resolver el recurso de reposición, preceptúa el art. 225.1 LGT que ésta corresponde al órgano que dictó el acto administrativo impugnado, y si se dictó por delegación, resolverá el órgano delegado, salvo que se disponga lo contrario en la misma.

La resolución expresa del recurso debe producirse en el plazo máximo de un mes desde el día siguiente a su presentación. Una vez finalizado el plazo máximo para resolver sin que se haya dictado resolución y en los casos en que haya mediado suspensión del acto recurrido, deja de devengarse el interés de demora, según establece el art. 225.3 LGT, en conexión con lo dispuesto en el artículo 26.4 LGT.

Asimismo, la resolución por silencio administrativo, entendiéndose desestimada la pretensión si a los treinta días de presentado el recurso no ha recaído resolución expresa. Establece el art. 225.4 LGT que esta desestimación tácita abre la vía al recurso económico-administrativo, pero no exime a la Administración de la obligación de resolver el recurso. Por consiguiente, el recurrente, una vez que ha transcurrido el plazo máximo de resolución, tiene dos alternativas: esperar a que se dicte resolución expresa o bien dar por desestimado el recurso e interponer reclamación económico-administrativa.

Finalmente, señala el art. 225.5 LGT que la resolución del recurso no es impugnabile mediante un nuevo recurso de reposición, sino mediante una reclamación económico-administrativa.

9.2.4. Suspensión del acto impugnado

El escrito de interposición del recurso contendrá la solicitud de suspensión. La suspensión de la ejecución del acto impugnado, en virtud de lo señalado en el art. 224.1 LGT, se obtiene cuando el interesado garantiza el importe del citado acto, los intereses de demora devengados por la suspensión más los posibles recargos generados en el momento de la solicitud de suspensión.

No obstante, en dos casos no deben aportarse garantías: cuando se aprecie que al dictar el acto recurrido se haya podido incurrir en error aritmético, material o de hecho, en cuyo caso se dispensa de garantía (artículo 224.3 LGT); y cuando se trate de una sanción, en cuyo caso la suspensión se produce de forma automática, sin necesidad de aportar garantía alguna, con la simple presentación del recurso, por el principio de no ejecutividad de las sanciones hasta que adquieran firmeza en vía administrativa.

Garantías en caso de suspensión

Las garantías que pueden aportarse a los efectos de obtener la suspensión son, según el artículo 224.2 LGT: depósito de dinero o valores públicos; aval o fianza de carácter solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución; y fianza personal y solidaria de otros contribuyentes de reconocida solvencia para los supuestos establecidos en la normativa tributaria.

La suspensión obtenida en reposición puede mantenerse en vía económico-administrativa e incluso en vía judicial hasta que se dicte decisión sobre medidas cautelares, sierre y cuando el interesado lo haya solicitado y la garantía conserve su vigencia.

9.2.5. Relación con las reclamaciones económico-administrativas

El recurso de reposición, como se ha visto, tiene carácter previo a la vía económico-administrativa, por lo que no se puede interponer de forma simultánea a dicha vía, de forma que si el interesado interpone recurso de reposición, no podrá interponer reclamación económico-administrativa hasta que se dicte resolución expresa o hasta que pueda considerarse desestimado el recurso por silencio administrativo. Y, finalmente, si se interpone recurso y reclamación económico-administrativa en relación con un mismo acto, se tramita el presentado en primer lugar, declarándose inadmisibile el segundo (arts. 221, apartados 1 y 2 LGT).

9.3. La reclamación económico-administrativa

9.3.1. Concepto y caracteres

Las reclamaciones económico-administrativas, reguladas en los arts. 226 a 248 LGT y 28 a 65 RGRVA, constituyen una vía específica de revisión preceptiva en el ámbito tributario estatal ante la propia Administración, que agota la vía administrativa. Por lo tanto, es previa a la vía contencioso-administrativa, a tenor de lo dispuesto en el art. 249 LGT.

Los órganos económico-administrativos en el ámbito estatal (Tribunales Económico-Administrativos), aunque orgánicamente se encuentran encuadrados en el Ministerio de Economía y Hacienda, son diferentes e independientes de los órganos de aplicación de los tributos (arts. 83.2 y 228.1 LGT). Y en función de la cuantía, puede desarrollarse en única instancia o también en alzada (al margen de algunos recursos extraordinarios), aunque el artículo 229.4 LGT permite prescindir de la primera instancia y acudir directamente en alzada. Finalmente, debe señalarse que, al ser un procedimiento administrativo, no es necesaria la asistencia letrada.

Por otro lado, cada Comunidad Autónoma de régimen común y cada Ciudad con Estatuto de Autonomía debe determinar su estructura administrativa para el ejercicio de la función revisora en el ámbito de las reclamaciones económico-administrativas (sin perjuicio de la labor unificadora del Estado que será ejercida por el Tribunal Económico-Administrativo Central y por la Sala Especial para la Unificación de Doctrina) interpuestas contra los actos administrativos dictados por los órganos de su Administración.

Por último, en el ámbito local, hay que acudir a tales reclamaciones para agotar la vía administrativa sólo en materia de gestión censal o catastral (ante los tribunales económico-administrativos estatales), así como en los municipios de gran población (ante los tribunales económico-administrativos municipales).

9.3.2. Actos objeto de recurso

La LGT diferencia entre la materia económico-administrativa y los actos impugnables en esta vía. En relación con la materia económico-administrativa, tradicionalmente ha comprendido no sólo los actos relacionados con la aplicación de los tributos, sino también otros relacionados con la función de gasto público (reconocimiento o liquidación de obligaciones del Tesoro Público, órdenes de pago, reconocimiento y pago de pensiones) desempeñada por el Ministerio de Economía y Hacienda, o bien relativos a actuaciones de recaudación por parte de la AEAT de ingresos públicos no tributarios (como los precios públicos).

Si bien, el art. 226 LGT sólo se refiere expresamente a la reclamación económico-administrativa de actos de aplicación de los tributos del Estado o de los recargos establecidos sobre ellos y de actos de imposición de sanciones tributarias dictados por el Estado y las entidades de Derecho Público vinculadas o dependientes del mismo (AEAT) y las Administraciones tributarias de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía, ya que las competencias se ejercen en estos casos por delegación de la Administración estatal, y a cualquier otra materia establecida legalmente. En el caso de tributos propios de las CCAA., según el art. 20.1 LOFCA, la revisión corresponde a sus propios órganos económico-administrativos.

Una vez delimitada la materia económico-administrativa, el art. 227 LGT enumera los actos susceptibles de reclamación económico-administrativa, considerando, con carácter general, como tales los que provisional o definitivamente reconozcan o denieguen un derecho o declaren una obligación o un deber; y los de trámite cuando decidan, directa o indirectamente, sobre el fondo del asunto o bien pongan fin al procedimiento.

Esta formulación general del artículo 227 LGT es desarrollada con una enumeración de actos de aplicación de los tributos como las liquidaciones provisionales o definitivas (apartado 2) y de aplicación de sanciones que, en particular, pueden ser objeto de reclamación (apartado 3). Por otro lado, en el apdo. 4 se admite la reclamación de determinados actos y actuaciones de los particulares, por razones de interés público, dada la importancia que tienen para la correcta aplicación de los tributos, como los relativos a la obligación de repercutir y soportar la retención y la obligación de practicar y soportar retenciones o ingresos a cuenta.

Finalmente, esta lista se completa con la exclusión de la vía económico-administrativa en determinados casos previstos en el art. 227.5 LGT

9.3.3. El procedimiento económico-administrativo

Señala el art. 234 LGT que el procedimiento se impulsa, tanto en única como en primera instancia, de oficio con sujeción a los plazos establecidos, que no podrán ser objeto de prórroga ni necesitarán que se declare su finalización. El procedimiento es gratuito, salvo que se aprecie temeridad o mala fe, en cuyo caso pueden exigírseles al reclamante las costas.

El procedimiento se inicia con la presentación del escrito de interposición del recurso. Este acto puede limitarse a la simple interposición (presentando un escrito en el que se pide que se tenga por interpuesta la reclamación, identificando al reclamante, el acto o actuación reclamado, el domicilio para notificaciones y el tribunal ante el que se interpone; y si el acto impugnado consiste en una actuación de particulares, afecta a la relación entre sustituto y contribuyente o está referido al deber de facturar, debe identificarse a la persona recurrida y su domicilio y adjuntar todos los antecedentes que obren a disposición del reclamante o en registros públicos) o bien puede incluir ya las alegaciones en que se fundamenta la pretensión de revisión, sin perjuicio de que posteriormente pueda ampliarlas (art. 235.2 LGT). Si solamente se presenta una simple interposición, posteriormente se presentarán las alegaciones en las que se expondrán los hechos, los fundamentos de derecho y se formulará el suplico.

El plazo para la presentación, según el art. 235.1 LGT, es de un mes a partir de la notificación del acto que se impugna; desde el día siguiente a aquél en que se produzcan los efectos del silencio; desde el día siguiente a aquél en que quede constancia de a realización u omisión de la retención o ingreso a cuenta, de la repercusión o de la sustitución.

El escrito de interposición se presenta, según el art. 235, apartados 3 y 4, LGT, ante el órgano administrativo que dictó el acto reclamado y no ante el órgano económico-administrativo, salvo que se trate de la impugnación de actuaciones entre particulares, de la relación entre sustituto y contribuyente o la obligación de facturar, en cuyo caso se presentará ante el tribunal competente para resolver la reclamación.

También se prevé que si el escrito de interposición contiene las alegaciones, el órgano administrativo que dictó el acto, a la vista de las mismas, podrá anular total o parcialmente el acto, mediante revocación, antes de remitir el expediente al Tribunal económico-administrativo dentro del plazo de un mes, siempre que previamente no se hubiese presentado recurso de reposición. Si se revoca el acto, el órgano deberá remitir al Tribunal el nuevo acto dictado junto con el escrito de interposición y el expediente.

Tras la recepción del expediente, el Tribunal lo pone a disposición de los interesados para que formulen alegaciones, como prevé el art. 236.1 LGT, por un plazo de un mes, dentro del cual deberán presentar el escrito con aportación o proposición, en su caso, de las pruebas correspondientes.

Extensión de la revisión en vía económico-administrativa

El art. 237 LGT se refiere a la extensión de la revisión en vía económico-administrativa, en el sentido de que se someten a resolución del tribunal todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente, con independencia de que hayan sido planteadas por los recurrentes, con la prohibición de que puedan empeorar la situación inicial de los mismos. Ahora bien, cuando el tribunal decide examinar y resolver cuestiones no planteadas por el interesado, deberá exponerlas para que puedan formular alegaciones.

La resolución, como forma normal de finalización del procedimiento, tiene carácter inexcusable, sin que el Tribunal pueda abstenerse de resolver alegando duda o deficiencia de los preceptos legales. El plazo de resolución es de un año desde la interposición de la reclamación (artículo 240.1 LGT). El incumplimiento de dicho plazo supone que el interesado considere desestimada la reclamación por silencio administrativo, pudiendo interponer el recurso correspondiente a partir del día siguiente de la finalización del plazo del año para resolver o bien puede simplemente esperar a que se dicte resolución expresa. Además, transcurrido el plazo de un año sin que se haya dictado resolución expresa, si ha mediado suspensión, deja de devengarse el interés de demora (artículo 240.2 LGT en conexión con el artículo 26.4 LGT).

Los plazos para interponer los correspondientes recursos contra la resolución expresa comienzan a partir del día siguiente al de la notificación de la resolución expresa (art. 240.1 LGT). Por otro lado, la doctrina del TEAC contenida en sus resoluciones vincula a los TEAR, TEAL y a los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía y al resto de la Administración tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía.*

Artículo 239.7 LGT

A la suspensión de la ejecución del acto impugnado se refiere el artículo 233 LGT, con un distinto alcance en función de los supuestos: suspensión automática cuando se aportan determinadas garantías; la suspensión no automática, cuando el interesado no puede presentar las garantías anteriores, pero aporta otras que el Tribunal estime suficientes; la suspensión con dispensa total o parcial de garantías cuando la ejecución del acto cause perjuicios de imposible o difícil reparación; la suspensión automática sin necesidad de aportar garantías cuando se impugna una sanción; y , la suspensión sin necesidad de aportar garantías cuando se aprecie que al dictarlo se pudo incurrir en error aritmético, material o de hecho. En cuanto al importe de la garantía aportada, preceptúa el art. 233.1 LGT que debe cubrir el importe del acto, los intereses de demora generados por la suspensión y los recargos que puedan proceder.

Duración de la suspensión acordada

En cuanto a la duración de la suspensión acordada, el artículo 233.7 LGT prevé que se mantendrá durante la tramitación del procedimiento económico-administrativo en todas sus instancias. Asimismo, en los casos en que se interpuso el recurso de reposición, se mantendrá en la vía económico-administrativa la suspensión que hubiere sido acordada en reposición, en las condiciones señaladas reglamentariamente.

Y se mantendrá en vía administrativa cuando el interesado comunique a la Administración la interposición del recurso contencioso-administrativo durante el plazo de interposición del mismo solicitando la suspensión; la suspensión se mantendrá mientras la garantía aportada en vía administrativa conserve su vigencia y eficacia y hasta que el órgano judicial adopte la decisión que corresponda en relación con la suspensión (art. 233.8 LGT).

Por otra parte, el art. 239.6 LGT se regula el recurso de anulación; en el art. 241 LGT el recurso de alzada; y en los arts. 242 a 244 los recursos extraordinarios: de alzada para la unificación de criterio, de alzada para la unificación de doctrina y de revisión, respectivamente.

RECURSO DE ANULACIÓN (artículo 239.6 LGT)	Previo al de alzada, por motivos tasados: declaración incorrecta de la inadmisibilidad de la reclamación; declaración de inexistencia de las alegaciones o pruebas; incongruencia completa y manifiesta de la resolución; contra el acuerdo de archivo de actuaciones.
RECURSO DE ALZADA (artículo 241 LGT)	Son resoluciones recurribles ante el TEAC las dictadas en primera instancia por los TEAR, TEAL y por los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía cuando superen una cuantía (15.000€ con carácter general y 18.000€ para comprobación de valores). También, las de declaración de incompetencia, las que resuelvan el fondo del asunto y las de trámite que decidan directa o indirectamente aquél, poniendo fin a la reclamación.
RECURSOS EXTRAORDINARIOS	DE ALZADA PARA LA UNIFICACIÓN DE CRITERIO (artículo 242 LGT)
	- Contra las resoluciones de los TEAR, TEAL y de los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía no susceptibles de recurso de alzada ordinario, que se estimen gravemente erróneas o no se adecuen a la doctrina del TEAC.
	DE ALZADA PARA LA UNIFICACIÓN DE DOCTRINA (art. 243 LGT)
	Contra las resoluciones en materia tributaria dictadas por el TEAC.
DE REVISIÓN (artículo 244 LGT)	Contra actos firmes de la Administración tributaria y resoluciones firmes de los órganos económico-administrativos cuando: aparezcan posteriormente documentos esenciales; se hayan tenido en cuenta documentos declarados falsos por sentencia; y por existencia de prevaricación, cohecho, violencia o conducta punible.

Para finalizar, hay que mencionar al **procedimiento abreviado ante órganos unipersonales**, regulado en el art. 245.2 LGT y desarrollado en el art. 64 RGRVA. Las reclamaciones tramitadas en este procedimiento son resueltas en única instancia por un órgano unipersonal, con la finalidad de conseguir una mayor agilidad en la tramitación. Se trata de un procedimiento imperativo, no facultativo para el reclamante.

Supuestos del procedimiento abreviado ante órganos unipersonales

Los supuestos en los que es procedente esta vía, previstos en el art. 245.1 LGT, son los siguientes: cuantía inferior a la señalada reglamentariamente; alegación exclusiva de inconstitucionalidad o ilegalidad de normas; alegación exclusiva de falta o defecto de notificación; alegación exclusiva de insuficiencia de motivación o incongruencia del acto impugnado; alegación exclusiva de cuestiones relativas a la comprobación de valores; concurrencia de otras circunstancias previstas reglamentariamente.

9.3.4. La jurisdicción económico-administrativa

Preceptúan los arts. 228 LGT y 28 a 30 RGRVA que los órganos competentes para resolver las reclamaciones son los Tribunales Económico-Administrativos, que actúan con independencia funcional en el ejercicio de sus competencias. Los Tribunales, a su vez, se dividen de la siguiente forma: el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC); los Tribunales Económico-Administrativos Regionales (TEAR), uno por cada comunidad autónoma; los Tribunales Económico-Administrativos Locales (TEAL) de las ciudades con Estatuto de Autonomía Ceuta y Melilla; y los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía.

En cuanto a la competencia de los Tribunales Económico-Administrativos, de conformidad con lo señalado en el art. 229 LGT, los TEAR y TEAL tramitan y resuelven las reclamaciones que se planteen respecto de los actos de los órganos periféricos de la Administración central (tanto si son dictados por los Ministerios, por entidades de derecho público dependientes de la Administración General del Estado o por la AEAT: delegados de Hacienda, inspectores regionales, unidades de inspección de las Delegaciones...) y de órganos no superiores de la comunidad autónoma o Ceuta o Melilla (esto es, órganos diferentes de las Consejerías o Direcciones Generales). Asimismo, también son competentes para resolver las reclamaciones planteadas contra los actos de los entes locales (actos de gestión censal o catastral ejercidos por delegación). Finalmente, también conocen de las reclamaciones contra actuaciones de los particulares.

Por otro lado, los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía conocen de las reclamaciones interpuestas contra los actos administrativos dictados por los órganos de la Administración de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía y de la rectificación de errores en los que incurran sus propias resoluciones. Igualmente, conocen de las reclamaciones contra actuaciones de los particulares.

Todas estas reclamaciones las conocen en primera instancia o en única instancia, en función si superan o no una determinada cuantía. Cuando no superen la cuantía determinada reglamentariamente, conocerán en única instancia (si bien, la resolución será recurrible ya en vía contencioso-administrativa ante el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Autónoma correspondiente); en cambio, cuando la superen conocerán en primera instancia, siendo recurribles las resoluciones a través del recurso de alzada ante el TEAC.

La cuantía que marca la frontera entre la primera y la única instancia está fijada por el art. 36 RGRVA en 150.000 € cuando se impugnan cuotas o deudas tributarias y en 1.800.000 € cuando se impugnan bases o valores.

El TEAC resuelve en alzada los actos que superan la cuantía señalada y, además, conoce en única instancia de los actos dictados por los órganos centrales de los Ministerios, la AEAT y Entidades de Derecho público dependientes de la Administración General del Estado, y por los órganos superiores de las comunidades autónomas. Asimismo, resuelve los recursos extraordinarios de alzada para la unificación de criterios, de revisión y para la unificación de doctrina.

10. Infracciones y sanciones y procedimiento sancionador

10.1. Las infracciones tributarias

La Administración tributaria puede imponer directamente sanciones en el caso de que se cometan infracciones tributarias. En este caso, es la propia Administración quien aprecia la existencia de la infracción y decide cuál es la sanción aplicable al caso, siguiendo un procedimiento administrativo.

La naturaleza de la potestad sancionadora de la Administración es idéntica a la del Derecho penal, tal como reconocen la doctrina y la jurisprudencia, ya que las sanciones administrativas tienen un carácter marcadamente punitivo al igual que las sanciones penales.

Así se desprende, por un lado, del artículo 25 CE, que se refiere de forma conjunta a los ilícitos penales y administrativos cuando fija los principios fundamentales del ejercicio del poder punitivo del Estado (de ahí que el TC reconozca que son aplicables los principios penales en materia sancionadora tributaria, pero con matices); por otro lado, de que el bien jurídico protegido es el mismo en el caso de los delitos y de las infracciones tributarias (los derechos económicos de la Hacienda pública); y, por último, de que los tipos objetivos en uno y otro caso se parecen.

10.1.1. Concepto de infracción tributaria

La LGT abre el capítulo dedicado a las infracciones y sanciones tributarias con la siguiente definición de infracción tributaria, contenida en su art. 183.1: “son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley”.

10.1.2. Elementos de las infracciones tributarias

Los elementos esenciales del concepto de infracción tributaria, tal como se desprende del citado art. 183.1 LGT, son los siguientes, a saber, la acción, la tipicidad, la legalidad y la culpabilidad.

Respecto a la acción, hay que señalar que cualquier infracción está formada por la conducta positiva o bien una omisiva de un sujeto. La acción u omisión puede consistir tanto en el incumplimiento de la obligación de pago como de otros deberes tributarios relativos al propio sujeto pasivo o un tercero (no llevar la contabilidad, no facilitar información sobre un tercero, etc.).

El segundo de los elementos es la tipicidad. Tanto la acción u omisión, como la reacción prevista por el ordenamiento jurídico a estas conductas, deben estar descritas de forma precisa por una norma tributaria. Es decir, deben de estar tipificadas a los efectos de que los destinatarios de las normas conozcan su contenido (mandato o prohibición), así como las consecuencias de su incumplimiento.

De acuerdo con el principio de legalidad, consagrado en el artículo 25 CE para cualquier manifestación del poder punitivo, la norma que describe la acción u omisión y la reacción correspondiente a las mismas, debe tener rango formal de ley (*nullum crimen, nulla poena sine previa lege*). En Derecho penal, rige el principio de reserva de ley orgánica. En cambio, en materia sancionadora administrativa no rige la reserva de ley orgánica, es suficiente la regulación por ley ordinaria, ya que, a diferencia del orden penal, no existen penas privativas de libertad.

El último de los elementos es el de la culpabilidad. En todo el Derecho represivo o sancionador, y no sólo en el Derecho penal, rige el principio de que sólo se puede imponer una sanción si la conducta del sujeto se ha realizado con dolo o con culpa, ya que se trata de una regla constitucional, deducida de la presunción de inocencia.

La aplicación del principio de culpabilidad

La STC 76/1990, de 26 de abril, ha declarado que rige en el ámbito tributario este principio de culpabilidad y que, por consiguiente, no existe la responsabilidad objetiva. “Ciertamente, en nuestro ordenamiento punitivo fiscal, constitutivo de una de las manifestaciones del ius puniendi del Estado, rige el principio de culpabilidad, que excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente”. Como es admisible cualquier grado de negligencia, incluso a título de simple negligencia puede cometerse una infracción tributaria.

Este principio, pese a no enumerarse en el artículo 178 LGT como uno de los aplicables en la potestad sancionadora tributaria, sí que forma parte del concepto de infracción. En cambio, el principio que sí aparece mencionado en dicho precepto es el de responsabilidad; si bien responsabilidad y culpabilidad son dos cosas diferentes.

10.1.3. Calificación y clases de infracciones

La LGT dispone en su art. 183.2 que las infracciones tributarias se clasifican en leves, graves y muy graves.

A su vez, en los arts. 191 a 193 LGT se prevén tres tipos básicos de infracciones, cuya realización ocasiona un perjuicio económico directo a la Hacienda Pública; es decir, suponen un resultado lesivo para la recaudación tributaria. Lo que se produce es la evasión de tributos. Se trata de la infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria de una autoliquidación; la infracción tributaria por el incumplimiento de la obligación de presentar declaraciones tributarias; y la infracción tributaria por obtener indebidamente devoluciones tributarias.

La calificación de estos tres tipos infractores como leves, graves o muy graves depende de varios factores. En primer lugar, de la cuantía defraudada o base de la sanción (si ésta es igual o inferior a 3.000 €(o superior a esta cifra, sin que exista ocultación), la infracción será leve; salvo los casos de utilización de facturas falsas, llevanza de manera incorrecta de libros o registros e impago de retenciones o ingresos a cuenta, en los cuales la infracción será grave o muy grave). En segundo lugar, depende también de la existencia de ocultación (en tal caso, la infracción será grave, si la base de la sanción es superior a 3.000 €). Y, por último, depende de la utilización de medios fraudulentos, caso en el cual la infracción será siempre muy grave.

La ocultación y la utilización de medios fraudulentos forman parte del tipo infractor en las infracciones graves y muy graves, lo cual determina que la sanción mínima sea del 50% y del 100%, respectivamente, y pueda incrementarse conforme a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico para la Hacienda Pública, hasta el 100% y al 150%, respectivamente. Sólo la infracción leve es sancionable exclusivamente con multa del 50%.

Se produce la ocultación, según el art. 184.2 LGT: cuando no se presenten declaraciones; cuando se presenten declaraciones en las que se incluyan hechos u operaciones inexistentes o con importes falsos; y cuando se presenten declaraciones en las que se omita cualquier dato, siempre que la incidencia de la deuda derivada de la ocultación en relación con la base de la sanción sea superior al 10%.

A su vez, los medios fraudulentos, conforme a lo establecido en el art. 184.3 LGT, son los siguientes: las anomalías sustanciales en la contabilidad y en los libros o registros establecidos por la normativa tributaria; el empleo de facturas, justificantes u otros documentos falsos; y la utilización de personas o entidades interpuestas.

10.2. Las sanciones tributarias

Puede definirse la sanción tributaria, en sentido estricto, como la reacción que el ordenamiento jurídico prevé ante una conducta tipificada legalmente como infracción tributaria, con el propósito de prevención general y de represión del infractor.

Al igual que en Derecho penal, la reacción del ordenamiento tributario frente a las infracciones, tiene naturaleza preventiva y represiva, no indemnizatoria. Por ello, como señala el art. 180.4 LGT, son compatibles con los intereses de demora (ya que tienen carácter indemnizatorio por el perjuicio que el cumplimiento tardío supone a la Hacienda pública).

A las sanciones les resulta de aplicación las normas contenidas en el capítulo IV del título II de la LGT relativas al pago, otras formas de extinción de las deudas tributarias y las garantías del crédito tributario. En la recaudación de las sanciones se aplica la normativa reguladora de la recaudación ejecutiva. Por otra parte, las sanciones ingresadas indebidamente, se consideran ingresos indebidos (art. 190, apartados 2 a 4, LGT).

10.2.1. Tipos de sanciones tributarias

Según el objeto, se pueden distinguir las siguientes clases de sanciones tributarias, de acuerdo con lo preceptuado en el art. 185 LGT: multas y sanciones no pecuniarias.

Las multas consisten en una suma dineraria y se aplican en todo caso, ya que no hay infracción sin sanción. En este sentido, se trata de las principales sanciones previstas en el ordenamiento tributario. A su vez, las multas pueden dividirse en: fijas y proporcionales.

Las fijas están determinadas directamente por el legislador, entre un máximo y un mínimo, sin relación concreta a una magnitud determinada, ya que, como no están relacionadas con una defraudación a la Hacienda pública, no puede establecerse una relación con la cantidad no ingresada.

En cambio, las proporcionales suelen consistir, generalmente, en el 50% al 150% de las cantidades que hubieran debido de ingresarse o del importe de los beneficios o devoluciones indebidamente obtenidos. En el caso de multas proporcionales, en virtud del art. 184.1 LGT, la sanción procedente se aplica sobre la totalidad de la base de la sanción (la cuantía defraudada).

Las sanciones no pecuniarias están reguladas en el art. 186 LGT. Solamente se aplican en las infracciones graves o muy graves cuando concurren determinadas circunstancias. Se aplican junto a las pecuniarias, por lo tanto, tienen carácter accesorio.

El tipo de sanción concreta a aplicar depende, en la mayoría de los supuestos, de la cuantía de la sanción pecuniaria impuesta. Pueden consistir en la pérdida, durante un plazo de hasta cinco años, de la posibilidad de obtener subvenciones públicas o ayudas públicas; la pérdida, durante un plazo de hasta cinco años, de la posibilidad de gozar de beneficios o incentivos fiscales; la prohibición, durante un plazo de hasta cinco años, para celebrar contratos con el Estado o con otros entes públicos; o la suspensión, por plazo de hasta un año, del ejercicio de profesiones oficiales (registradores de la Propiedad, Corredores oficiales de comercio, notarios...), empleo o cargo público.

10.2.2. Criterios para la graduación de las sanciones

a) Criterios de graduación

En la mayoría de los casos, la ley prevé un mínimo y un máximo en la cuantía de las sanciones. Deberá ser el órgano que va a aplicarlas, el que fije en cada supuesto la cuantía de las mismas, empleando los criterios de graduación de las sanciones tributarias que establece el art. 187 LGT, a fin de dar cumplimiento a los principios de proporcionalidad y personalidad de las sanciones.

Los criterios de graduación de las infracciones son los siguientes: comisión repetida de infracciones tributarias, perjuicio económico para la Hacienda Pública, incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación y acuerdo o conformidad del interesado.

En relación con la conformidad o acuerdo del obligado tributario, conforme al art. 187.1.d) LGT, se considera un criterio de graduación de las sanciones que reduce su importe en los términos del artículo 188 LGT. En puridad, más que un criterio de graduación de la sanción, es una especie de beneficio que se concede al obligado por no recurrir un determinado acto administrativo y que se aplica en las infracciones relacionadas con obligaciones de pago.

En particular, se entiende que se produce dicha circunstancia en los siguientes supuestos: en los procedimientos de verificación de datos y comprobación limitada, salvo que se requiera conformidad expresa, siempre que la liquidación no se impugne; y en el procedimiento de inspección, cuando el obligado suscriba un acta con acuerdo o un acta de conformidad.

b) Reducción de las sanciones

El importe de las sanciones se puede reducir en distintos supuestos y con distintos importes, en virtud de lo indicado en el art. 188 LGT.

Por un lado, tal como se acaba de examinar, las sanciones por la comisión de las infracciones tipificadas en los artículos 191 a 197 LGT pueden reducirse en un 50% cuando se suscribe un acta con acuerdo o en un 30% en los supuestos de conformidad del obligado tributario.

Por otro lado, si se paga totalmente la deuda en período voluntario, procede la reducción de un 25%. Esta reducción es compatible con la reducción por conformidad, pero no es acumulable a la reducción por actas con acuerdo.

Los requisitos para que se puedan aplicar las mencionadas reducciones son los siguientes. En el caso de la reducción por conformidad, el obligado tributario no debe recurrir la regularización, esto es, la liquidación. En caso contrario, se pierde el derecho a su aplicación, como indica el art. 188.2.b) LGT.

En el caso de la reducción por suscribir actas con acuerdo, como contienen la sanción, su firma supone la renuncia a impugnar en vía administrativa, sin perjuicio de que el obligado recurra la regularización o la sanción en el ámbito contencioso-administrativo, en cuyo caso se pierde el derecho a la aplicación de dicha reducción.

En el caso de la reducción por pago íntegro de la sanción en período voluntario, además el contribuyente no debe recurrir ni la liquidación ni la sanción. En caso contrario, se pierde el derecho a su aplicación, de acuerdo con el artículo 188.3 LGT.

Las consecuencias en la práctica de las reducciones son importantes, ya que en las infracciones graves las multas son del 50% en su importe mínimo (si no existen otros criterios de graduación). Por lo tanto, en estos casos, la multa se reduce al 35% (conformidad), al 25% (acta con acuerdo), al 37,5% (por pago íntegro) o al 26,25% (por conformidad y pago íntegro).

10.3. Procedimiento sancionador

La obligación de pago a cargo de los sujetos infractores requiere su determinación a través del correspondiente procedimiento, en el que es pieza fundamental el derecho a la defensa proclamado en el artículo 24 de la Constitución. En dicho procedimiento, la Administración es quien debe constatar la existencia de la infracción y fijar la sanción correspondiente.

Órganos competentes

Son órganos competentes para imponer sanciones:*

- a) En el caso de las sanciones pecuniarias, el órgano competente para liquidar o el órgano superior inmediato de la unidad administrativa que ha propuesto el inicio del procedimiento sancionador.
- b) En el caso de sanciones no pecuniarias:
 - El Consejo de Ministros, si consisten en la suspensión del ejercicio de profesiones oficiales, empleo o cargo público.
 - El Ministro de Economía y Hacienda, el órgano equivalente de las comunidades autónomas, el órgano competente de las entidades locales u órganos en quienes deleguen, cuando consistan en la pérdida del derecho a aplicar beneficios o incentivos fiscales cuya concesión le corresponda o que sean de directa aplicación por los obligados tributarios, o de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas o en la prohibición para contratar con la Administración pública correspondiente.
 - El órgano competente para el reconocimiento del beneficio o incentivo fiscal, cuando consistan en la pérdida del derecho a aplicar el mismo, salvo lo dispuesto en el párrafo anterior.

* Artículo 211.5 LGT

El procedimiento sancionador, como norma general, ha de **tramitarse de forma separada** a los de aplicación de los tributos*. Se debe iniciar un expediente distinto o independiente para imponer una sanción del instruido para la comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto infractor, donde se ponen de manifiesto los hechos presuntamente constitutivos de una infracción. Si bien, los funcionarios con competencia para la tramitación de ambos procedimientos son los mismos.

* Artículo 208.1 LGT

Ahora bien, a pesar de esta separación de procedimientos, ello no significa que exista una incomunicación entre ambos, ya que pueden tenerse en cuenta en el procedimiento sancionador datos obtenidos en un procedimiento de comprobación o investigación (art. 210.2 LGT).

Consideraciones críticas sobre este precepto

Sin embargo, esta comunicación de datos puede vulnerar el derecho constitucional a no declarar contra sí mismo, cuando los datos aportados en la comprobación o investigación hayan sido aportados por el contribuyente bajo conminación de sanción. Por lo que, según la doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, no deben tenerse en cuenta tales datos en el procedimiento sancionador.

Y, por otra parte, como indica Pérez Royo, la LGT se olvida de regular el importante tema de la valoración que de estos elementos de prueba debe efectuarse en el procedimiento sancionador, que diferirá de la seguida en el procedimiento de comprobación o investigación. En efecto, en el procedimiento sancionador la valoración de la prueba ha de basarse en el principio de presunción de inocencia y en su manifestación concreta del principio de *in dubio pro reo*, especialmente en el ámbito de las presunciones y en la prueba de indicios.

No obstante, se prevé la posibilidad de que renuncie el obligado tributario a la tramitación separada*, en cuyo caso se tramitará conjuntamente.

* Artículo 208.2 LGT

El procedimiento se **inicia** de oficio*. Dicha iniciación se produce, si no se dispone otra cosa, por el órgano competente para la resolución del procedimiento. Lo cual, puede vulnerar el principio constitucional de presunción de inocencia. Por lo tanto, generalmente iniciará el procedimiento sancionador el inspector que efectúa la comprobación o investigación, o el órgano de Gestión que desarrolla la comprobación abreviada, ya que habrán descubierto los indicios de la infracción. La iniciación debe notificarse al interesado, indicando los elementos esenciales del expediente.

* Artículo 209.1 LGT

Conviene tener presente que los procedimientos sancionadores incoados como consecuencia de la presentación de declaración, de un procedimiento de verificación de datos, un procedimiento de comprobación o investigación, que son los supuestos más frecuentes, no pueden iniciarse si han transcurrido más de tres meses desde que se haya notificado o se entienda notificada la correspondiente liquidación o resolución*.

* Artículo 209.2 LGT

Por otra parte, durante la fase de **instrucción** del procedimiento se prepara la propuesta de resolución. Es de aplicación lo previsto en el artículo 99 LGT sobre desarrollo de las actuaciones y procedimientos tributarios de aplicación de los tributos (aportación de documentos, copias,...). A estos efectos, se aportan pruebas, declaraciones e informes.

Existe la posibilidad de realizar una tramitación abreviada*, cuando al inicio del expediente el órgano competente disponga de elementos (de antecedentes o datos obtenidos en el procedimiento de comprobación), que le permitan formular la propuesta de imposición de la sanción, de forma que se prescinde de la fase de instrucción y se formula la propuesta de resolución incorporada al acuerdo de iniciación. En este caso, el acuerdo se notificará al interesado para que formule alegaciones en un plazo de quince días.

* Artículo 210.5 LGT

Por último, debe recordarse que en el caso de las actas con acuerdo, regladas en el artículo 155 LGT, al no existir procedimiento sancionador separado, no se sustancia esta fase de instrucción.

Medidas cautelares

Durante el desarrollo del procedimiento sancionador, podrán adoptarse las medidas cautelares del artículo 146 LGT.

Concluidas las actuaciones, se formula la **propuesta de resolución** por parte del responsable de la instrucción, para someterla al órgano competente para resolver. La propuesta debe contener de forma motivada: los hechos establecidos en la instrucción y su calificación jurídica, con la determinación de la infracción cometida o la declaración de que no existe infracción sancionable o responsabilidad*. En el caso de que se proponga sanción, ha de identificarse a la persona o entidad responsable y determinar cuál es la sanción propuesta, con indicación motivada de los criterios de graduación.

* Artículo 210.4 LGT

La propuesta de resolución debe notificarse al interesado, concediéndole un plazo de quince días para formular **alegaciones** y presentar los documentos, justificantes o pruebas que considere oportunos. Es decir, se concede el trámite de audiencia, previsto en el artículo 99.8 LGT.

El procedimiento sancionador puede **finalizar** por resolución o por caducidad:

1) Por **resolución**. Tras la realización de alegaciones por parte del interesado, el responsable de la instrucción eleva la propuesta de resolución, junto con dichas alegaciones, al órgano competente para resolver.

La resolución debe contener la fijación de los hechos, la valoración de las pruebas practicadas, la determinación de las infracciones cometidas y de la persona o entidad infractora; así como la determinación de la sanción, con indicación de los criterios de graduación considerados y de la reducción que proceda. Si no se aprecia existencia de infracción o de responsabilidad, también debe hacerse constar*.

* Artículo 211.3 LGT

La resolución debe notificarse al interesado, con indicación de los medios de impugnación, así como de lugar, plazo y forma de satisfacción de la sanción impuesta.

Cuando en un procedimiento sancionador iniciado como consecuencia de un procedimiento de inspección, el interesado preste su conformidad a la propuesta de resolución, se entenderá dictada y notificada la resolución por el órgano competente para imponer la sanción, de acuerdo con dicha propuesta, por el transcurso del plazo de un mes a contar desde la fecha en que dicha conformidad se manifestó, sin necesidad de nueva notificación expresa al efecto, salvo que en dicho plazo el órgano competente para imponer la sanción notifique al interesado acuerdo rectificando errores u ordenando completar las actuaciones*.

* Artículo 211.1 LGT

Por otra parte, se prevé la posibilidad de que el órgano competente para resolver ordene la ampliación de las actuaciones practicadas y de que rectifique la propuesta de resolución cuando concurren determinadas circunstancias: cuando se consideren sancionables conductas que en el procedimiento sancionador se hubiesen considerado como no sancionables; cuando se cambie la tipificación de la conducta; y cuando se modifique la calificación de una infracción de leve a grave o muy grave, o de grave a muy grave. En estos casos, la rectificación se notificará al interesado, quien podrá formular las alegaciones correspondientes en el plazo de diez días desde el siguiente a la notificación.*

* Art. 24 del RD 2063/2004

2) Por **caducidad**. De acuerdo con lo previsto por la LGT*, el plazo máximo de duración del procedimiento sancionador es de seis meses, a partir de la fecha de notificación de la iniciación del expediente.

Artículo 211.2 LGT

Este plazo de seis meses es de caducidad, de forma que si transcurre sin que haya recaído resolución expresa, caduca el procedimiento (la declaración de caducidad puede dictarse de oficio o a instancia de parte) y se archivan las actuaciones. La caducidad impide el inicio de un nuevo procedimiento sancionador*.

* Artículo 211.4 LGT

Se entiende que el procedimiento concluye en la fecha en que se notifique el acto de resolución. A los efectos de computar el plazo de resolución y dar por cumplida la obligación de notificar, se aplica lo dispuesto en el artículo 104.2 LGT: no se computan en este plazo las dilaciones imputables a los interesados y se interrumpe en los casos justificados reglamentariamente.

Ejemplo de interrupción justificada

Cuando se produce la suspensión del procedimiento en los casos en que, al apreciarse la posible existencia de delito, se suspende el procedimiento para pasar el tanto de culpa a la jurisdicción penal.

Finalmente, no hay que olvidar que el acto de imposición de sanción puede **recurriarse independientemente***, si bien en el caso de que el obligado tributario impugne también la liquidación tributaria, se acumularán ambos recursos, siendo competente el que conozca la impugnación contra la deuda.

* Artículo 212.1 LGT

La LGT* establece dos **efectos** por la presentación en tiempo y forma del recurso o reclamación administrativa que contra las sanciones proceda:

* Artículo 212.3 LGT

a) La suspensión automática de la ejecución de las sanciones en período voluntario sin necesidad de aportar garantía, y sin que puedan ejecutarse hasta que sean firmes en vía administrativa. Esta suspensión garantiza el derecho constitucional a la presunción de inocencia.

b) Durante la suspensión (es decir, desde que se concede la suspensión hasta la finalización del plazo de pago voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa), no se exigen intereses de demora a favor de la Hacienda Pública.

11. Los impuestos en el sistema tributario estatal

11.1. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

El IRPF es un tributo directo, personal y subjetivo, que grava la renta de las personas físicas con residencia habitual en el territorio español de manera periódica y con carácter progresivo. El objeto material del tributo es la denominada renta mundial del contribuyente.

Cumple una función especialmente relevante de recaudación y una función redistributiva, como mecanismo impositivo de justicia y progresividad en el conjunto del sistema fiscal. Además, es un tributo al servicio de los objetivos de las políticas económicas, sociales, culturales, etc., mediante el establecimiento de incentivos (funciones de carácter extrafiscal).

En definitiva, se trata de la figura central en el conjunto del sistema tributario, que mantiene una relación muy estrecha con el resto de impuestos, en particular con los impuestos directos (Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones), así como con los sistemas tributarios autonómicos (el IRPF está cedido parcialmente, como hemos visto) y local.

En cuanto a su normativa reguladora, hay que mencionar a Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF, y el RD 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del impuesto. Su ámbito de aplicación viene dado por el territorio español, salvo los territorios forales.

Su **hecho imponible** consiste en la obtención por el contribuyente (persona física residente) de renta (rendimientos del trabajo, del capital mobiliario e inmobiliario y de las actividades económicas, ganancias y pérdidas patrimoniales e imputaciones de renta), en el período impositivo de un año natural (siguiendo unos determinados criterios de imputación temporal), y con independencia del lugar en el que se haya producido esta renta (tributación de la renta mundial).*

Artículo 6 LIRPF

La normativa reguladora del impuesto contempla la existencia de algunos supuestos de no sujeción, como las rentas gravadas por el ISD y, al mismo tiempo, prevé una serie de rentas exentas (la mayoría detalladas en el art. 7 LIRPF) de muy variado tipo: determinadas indemnizaciones, prestaciones, becas o premios, entre otras.

Los **contribuyentes** del impuesto son las personas físicas con residencia habitual en territorio español (durante más de 183 días), miembros de misiones diplomáticas y consulares y representaciones permanentes ante organismos internacionales. En este punto, hay que mencionar que la normativa del IRPF establece determinados criterios de individualización de rentas en función de su origen o fuente.*

Artículos 8 a 10 LIRPF

A los efectos de determinar la **base imponible**, hay que calificar cada renta en función de su origen o fuente, separando por una parte los rendimientos netos (rendimientos del trabajo, del capital, de actividades económicas y de imputaciones de renta), que se obtienen de la diferencia entre los ingresos computables y los gastos deducibles y, por la otra, las ganancias y pérdidas patrimoniales, que son el resultado de comparar los valores de transmisión y de adquisición de los elementos que los generan. La base imponible se determina en régimen de estimación directa normal, a menos que concurran los supuestos que legitiman a la Administración para recurrir a la estimación indirecta.*

Artículos 16 y ss. LIRPF

A este respecto, hay que tener en cuenta que en orden al cálculo del impuesto, la renta se clasifica en **renta general y renta del ahorro**. La primera se integra en la base imponible general y la segunda en la base imponible del ahorro. A cada una de estas bases corresponde un tipo de gravamen diferente.*

Artículos 6.3 y 44 LIRPF

Los **rendimientos del trabajo** son contraprestaciones o utilidades dinerarias o en especie que deriven directamente o indirectamente del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria. Los **rendimientos del capital** son utilidades o contraprestaciones dinerarias o en especie que provengan directa o indirectamente de elementos patrimoniales de la titularidad del contribuyente y que no estén afectas a actividades económicas. Pueden ser rendimientos del capital inmobiliario (procedentes de la titularidad de bienes inmuebles rústicos y urbanos o de derechos reales que recaigan sobre éstos, como arrendamiento o constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre bienes inmuebles) y mobiliario (que provienen del resto de bienes o derechos no inmobiliarios de los que es titular el contribuyente, como los rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios). Los **rendimientos de actividades económicas** son aquellos que proceden conjuntamente del trabajo personal y del capital, o de sólo uno de estos factores, y que comportan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o bien de uno de los dos, con la finalidad de intervenir en la producción o la distribución de bienes y servicios.

Las **ganancias y pérdidas patrimoniales** son las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con motivo de cualquier alteración en la composición del mismo, a menos que se califiquen legalmente como rendimientos. Y los **regímenes especiales o las denominadas rentas imputadas** son los siguientes: rentas inmobiliarias imputadas a los titulares de viviendas urbanas que no generan rendimientos del capital, excluyendo la vivienda habitual y el suelo no edificado; rentas imputadas a los socios, herederos, comuneros o partícipes de las entidades en régimen de atribución de rentas; rentas imputadas en la denominada transparencia fiscal internacional; rentas imputadas por la cesión de derechos de imagen; y rentas imputadas a los socios o partícipes de instituciones de inversión colectiva constituidas en paraísos fiscales

Una vez calificadas las rentas, hay que aplicar las **reducciones sobre el rendimiento íntegro o neto** que, en su caso, corresponda para cada una de las fuentes de renta que acabamos de mencionar (por ejemplo, reducción por rendimiento generado en más de dos años, que disfruta de una reducción de un 40%).

Además, hay que tener en cuenta la existencia de una serie de **reglas especiales de valoración**, destacando, aparte de la regla de valoración de las operaciones vinculadas y de las rentas estimadas del art. 6.5 LIRPF por el valor de mercado, las reglas de valoración de las rentas en especie (aunque el criterio general es el del valor normal de mercado, existe un elevado número de reglas específicas de valoración).*

Artículos 40 a 43 LIRPF

El resultado de estas operaciones dará lugar a la base imponible general (todas las rentas, menos los rendimientos del capital mobiliario más importantes y las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de transmisiones de elementos patrimoniales) y a la base imponible del ahorro (rendimientos del capital mobiliario más importantes y ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de transmisiones de elementos patrimoniales).

En tercer lugar, se debe realizar la **integración y la compensación** de las distintas rentas según su origen, existiendo reglas específicas para la base imponible general y la del ahorro. Los rendimientos e imputaciones de renta que forman parte de la renta general, se integran y compensan entre sí sin limitaciones. En cambio, las ganancias y pérdidas patrimoniales que no se originen por la transmisión de elementos patrimoniales se integren i compensen exclusivamente entre sí.*

Artículos 47 a 49 LIRPF

La **base liquidable general** es el resultado de aplicar a la parte general de la base imponible las reducciones por las aportaciones a patrimonios protegidos constituidos a favor de discapacitados, aportaciones y contribuciones a los sistemas de previsión social y pensiones compensatorias. Asimismo, también es posible reducir la base imponible por las cuotas de afiliación y aportaciones a partidos políticos. Después se lleva a tarifa la totalidad de la base liquidable y, a la cuantía resultante, se le resta el importe que tengamos después de aplicar la tarifa a los mínimos personales y familiares que puede modificar la Comunidad Autónoma.*

Artículo 50 LIRPF

A su vez, la **base liquidable del ahorro** es el resultado de disminuir la base imponible del ahorro con el remanente, si lo hubiere, de la reducción por pago de pensiones compensatorias y por las cuotas de afiliación y aportaciones a partidos políticos, sin que pueda resultar negativa como consecuencia de esta disminución. A continuación se resta la parte del mínimo personal y familiar que excede, en su caso, la base liquidable general.

Una vez calculadas las bases liquidables, la deuda tributaria se obtiene por la suma de la cuota estatal y la cuota autonómica.

La **cuota íntegra estatal** es el resultado de sumar las cuotas correspondientes a las bases liquidables general y del ahorro, calculadas de acuerdo con una escala general y un tipo proporcional, respectivamente. Minorando la cuota íntegra estatal en la cuantía de la deducción por inversión en vivienda habitual y en el 50% del importe del resto de deducciones que recoge el art. 68 LIRPF (deducciones en actividades económicas, deducciones por donativos, deducciones por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla, deducciones por actuaciones para la protección y difusión del patrimonio histórico español y de las ciudades, conjuntos y bienes declarados patrimonio mundial, deducción por cuenta ahorro-empresa y deducción por alquiler de la vivienda habitual) se obtiene la **cuota líquida estatal**.*

Artículos 62 a 70 LIRPF

Por su parte, la **cuota íntegra autonómica** es la suma de la cuota determinada mediante la aplicación a la base liquidable general de la escala autonómica (aprobada por la Comunidad Autónoma) y de la que resulta de aplicar a la base liquidable del ahorro el tipo proporcional previsto en la LIRPF. Para calcular la **cuota líquida autonómica** hay que deducir el tramo autonómico de la deducción por inversión en vivienda habitual, el 50% del importe total de las deducciones previstas en el art. 68 LIRPF y, si procede, el importe de las deducciones aprobadas por la Comunidad Autónoma.*

Artículos 71 a 78 LIRPF

A este respecto, hay que tener en cuenta los **mínimos personal y familiar**. Para conseguir una misma disminución de la carga tributaria para todos los contribuyentes con igual situación personal y familiar, con independencia de su nivel de renta, se establecen unos mínimos personales y familiares que se computan en el primer tramo de la escala del impuesto. La escala se aplica por separado al importe de los mínimos y al resto de la base, a los efectos de que los contribuyentes no tributen por las primeras rentas obtenidas, dado que son éstas las que se destinan a cubrir las necesidades vitales. La aplicación de estos mínimos forma parte de la base liquidable general, que no puede ser negativa como consecuencia de estas reducciones. El exceso forma parte de la base liquidable del ahorro.*

Artículos 56 a 61 LIRPF

La suma de las cuotas líquidas estatal y autonómica da lugar a la **cuota líquida total** del impuesto, que se debe minorar en el importe de determinadas deducciones (doble imposición, por obtención de rendimientos del trabajo o de actividades económicas, maternidad, nacimiento o adopción y pagos a cuenta) para determinar la **cuota diferencial**.*

Artículos 79 a 81 LIRPF

Por otro lado, se prevé con carácter opcional la **tributación familiar** que implica la sujeción conjunta y solidaria de todos los miembros de una unidad familiar y la introducción de algunas modificaciones en la cuantía y las condiciones de aplicación del mínimo personal y familiar.*

Artículos 82 a 84 LIRPF

Finalmente, **la gestión** del impuesto descansa sobre la colaboración del contribuyente, que tiene que declarar (salvo sujetos que no superen un límite de rentas), practicar la autoliquidación y realizar el ingreso del deber resultante, así como de los sujetos que tienen que practicar pagos a cuenta (retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados). Todos ellos, además, están sometidos al cumplimiento de un conjunto de obligaciones formales (conservación de justificantes, obligaciones contables, deberes formales de información). Los contribuyentes obligados a presentar la declaración podrán solicitar que la Administración tributaria les envíe, a efectos meramente informativos, un borrador de declaración, siempre que cumplan determinados requisitos.*

Artículos 96 y ss. LIRPF

11.2. Impuesto sobre Sociedades

El segundo de los impuestos directos es el IS, que, además, se caracteriza por ser personal, objetivo y periódico. La existencia de un impuesto que grava la renta de las personas jurídicas se fundamenta en el hecho de que, si no se grava la renta en el momento en que la obtienen las sociedades, en muchos casos nunca se llegaría a someterla a imposición, al evitar que esta renta llegue formalmente a manos de los socios. Se trata de un impuesto que tiene una gran eficacia recaudatoria y es un instrumento eficaz de política económica y que se aplica a todo el territorio español, sin perjuicio de los regímenes especiales forales y de lo que se dispone en los tratados y convenios internacionales. El criterio de sujeción al impuesto es el de la residencia efectiva.

En cuanto a sus fuentes normativas, el impuesto se regula por el RD Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto, y está presidido por los principios de neutralidad, transparencia, sistematización, coordinación internacional y competitividad. La norma reglamentaria que lo desarrolla es el RD 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto.

La obtención de renta (renta caracterizada de forma sintética) por el sujeto pasivo constituye el **hecho imponible** del Impuesto sobre Sociedades.* Esta definición se completa con diversos supuestos en los que, aunque el sujeto pasivo no llega materialmente a percibir ninguna renta, fiscalmente se consideran así: supuesto de atribución de rentas; el régimen especial de agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, y de uniones temporales de empresas; el régimen de transparencia fiscal internacional; y el supuesto de presunción de retribución de cesiones de bienes y derechos (estimación de rentas). El período impositivo coincide con el ejercicio económico de la entidad (no puede pasar nunca de los doce meses).

Artículo 4 TRLIS

La normativa del impuesto contempla dos **exenciones** para evitar la doble imposición económica internacional, así como otras exenciones subjetivas.*

Artículos 21 y 22 TRLIS

Son **contribuyentes** las entidades con personalidad jurídica (exceptuando a las sociedades civiles) y una serie de entidades sin personalidad jurídica caracterizadas porque tienen patrimonios unificados.

La **base imponible** del impuesto, que se determina a través del método de estimación directa (sin perjuicio de que la Administración pueda recurrir al régimen de estimación indirecta), parte del resultado contable, que se obtiene la cuenta de pérdidas y ganancias (del saldo resulta el beneficio o la pérdida del ejercicio). El resultado contable es corregido por la normativa del IS de forma que hay que realizar determinados ajustes extracontables positivos o negativos que afectan a la calificación, la valoración y la imputación temporal de ingresos y gastos, en función de si un gasto es deducible contablemente pero no fiscalmente o a la inversa. Como norma general, los ingresos y los gastos se imputan al período en que son exigibles, pero hay excepciones.*

Artículo 10 TRLIS

Por otro lado, la normativa establece algunos supuestos de obtención de renta en régimen de atribución de rentas e imputación de rentas y supuestos de presunción de obtención de rentas: presunción de retribución de bienes y derechos, presunción de retención para calcular la cuantía íntegra devengada y presunción de obtención de renta por la existencia de bienes y derechos no contabilizados y no declarados y de existencia de rentas por contabilización de deudas inexistentes.

Como gastos deducibles pueden mencionarse las amortizaciones (que tienen que ser efectivas y con importe demostrable, calculadas según los métodos aceptados por la normativa contable, aunque existen reglas especiales de amortización), provisiones, planes y fondos de pensiones y otros conceptos fiscalmente deducibles. Asimismo, el TRLIS también contempla algunos supuestos que no se contabilizan como gasto y que, no obstante, reducen la renta gravable. En cambio, no se consideran gastos fiscalmente deducibles: los gastos no contabilizados, retribuciones en los fondos propios, donativos y liberalidades, el propio Impuesto sobre Sociedades y otros impuestos extranjeros análogos, multas, sanciones y recargos y gastos derivados de algunas operaciones con entidades residentes en paraísos fiscales.*

Artículos 11 a 14 TRLIS

Las reglas contables de valoración son las que en principio acepta el TRLIS y de las que se parte para calcular la renta derivada de las transmisiones patrimoniales. Sin embargo, en algunos casos el TRLIS se aparta de estos criterios y recurre al valor normal de mercado (operaciones vinculadas, operaciones realizadas en paraísos fiscales, traslado de residencia al extranjero o cese de establecimientos permanentes) o permite tener en cuenta la depreciación monetaria. Por otro lado, el TRLIS establece una ficción por la cual los intereses devengados por préstamos que superen tres veces la cifra del capital fiscal de una entidad, si el prestador no es residente, se tienen que considerar dividendos (por lo tanto, no deducibles).

Finalmente, debe señalarse que si la base imponible resulta negativa, se puede compensar con las rentas positivas de períodos impositivos futuros (15 años).

El **tipo de gravamen** es del 30%, pero hay una serie de tipos específicos para ciertas entidades (del 25, 20, 1 y 0 por 100).* Sobre la cuota íntegra así obtenida, se pueden aplicar **deducciones** por doble imposición internacional, por doble imposición inter societaria interna, y por doble imposición inter societaria internacional. Además, el

Artículo 28 TRLIS

Artículos 30 a 44 TRLIS

TRLIS también prevé bonificaciones y deducciones incentivadoras de determinadas actividades, así como la deducción de los pagos a cuenta.*

El TRLIS contempla los siguientes **regímenes especiales** (sin perjuicio de las especialidades previstas en la Ley de Régimen Fiscal de las Entidades Sin Fines Lucrativos y en la Ley del Régimen Fiscal de las Cooperativas): agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, y uniones temporales de empresas; sociedades y fondos de capital de riesgo y sociedades de desarrollo industrial regional; instituciones de inversión colectiva; consolidación fiscal; fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores; minería; investigación y explotación de hidrocarburos; transparencia fiscal internacional; incentivos a empresas de dimensión reducida; determinados contratos de arrendamiento financiero; entidades de tenencia de valores extranjeros; entidades parcialmente exentas; comunidades titulares de montes vecinales en mano común; entidades navieras dependiendo del tonelaje; y entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas.*

Artículos 47 a 129 TRLIS

En relación con la **gestión** del impuesto, debe señalarse que las Delegaciones de la Agencia Tributaria llevan un índice de las entidades que tienen el domicilio fiscal en su ámbito territorial. Por su parte, los sujetos pasivos tienen la obligación de presentar la declaración, de liquidar el impuesto y de ingresar su importe, y previamente deben efectuar pagos a cuenta tres veces al año. Por último, los contribuyentes están obligados a practicar retenciones sobre las rentas sometidas a retención que satisfagan y a llevar la contabilidad de acuerdo con el Código de Comercio.*

Artículos 130 y ss. TRLIS

11.3. Impuesto sobre la Renta de No Residentes

El Impuesto sobre la Renta de los No Residentes es un impuesto directo cuya normativa reguladora está constituida por el RD Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido del IRNR y por el RD 1776/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del IRNR.

Su **hecho imponible** consiste en la obtención de renta en España por parte personas físicas y jurídicas no residentes.* La normativa del impuesto prevé una variada tipología de **exenciones**, que afectan especialmente a intereses y ganancias de capital y dividendos pagados por filiales españolas a sus matrices comunitarias.* En este punto, hay que mencionar que los residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea que hayan obtenido el 75% de las rentas a España pueden optar por tributar por el IRPF en vez de tributar por el IRNR (art. 46 TRLIRNR).

Artículo 12 TRLIRNR

Artículo 14 TRLIRNR

Artículo 5 TRLIRNR
Artículo 14 TRLIRNR
Artículo 5 TRLIRNR

Recibe la consideración de **contribuyente** del impuesto la persona física o la entidad no residente que obtenga rentas fiscales en España. Asimismo, también son contribuyentes las entidades en régimen de atribución de rentas.* Por otra parte, el TRLIRNR nombra responsables solidarios del pago de la deuda a los pagadores de rendimientos sujetos sin mediación de un establecimiento permanente, así como a los depositarios y a los gestores de bienes o derechos no afectos a establecimientos permanentes y a los representantes de contribuyentes no residentes que actúan mediante un establecimiento permanente.* Finalmente, hay que mencionar la obligación que recae sobre los contribuyentes del impuesto de nombrar como representante a una persona residente; determinando el TRLIRNR un domicilio fiscal en España para los no residentes.*

Artículo 9 TRLIRNR

Y en cuanto a la **cuantificación** del impuesto, se distinguen dos sistemas de tributación de las rentas bien diferenciados: los casos en que son obtenidas mediante establecimiento permanente (quedando sujetos a gravamen en nuestro territorio por todas las rentas que obtengan, con independencia del lugar del que provengan, y determinándose la base imponible según las reglas generales del IS) y cuando se obtienen sin mediación de establecimiento permanente (el impuesto en este supuesto es instantáneo, aplicándose sobre cada devengo de renta sujeta).

Artículo 10 TRLIRNR

En el caso de los no residentes que actúan **con mediación de establecimiento permanente**, la base imponible, como norma general, se determina conforme a las reglas generales del Impuesto sobre Sociedades, con algunas especialidades. El tipo de gravamen es del 30%; si bien hay que tener en cuenta que a las rentas de establecimientos permanentes transferidas al extranjero se aplica adicionalmente una imposición complementaria del 19%. Sobre la cuota íntegra se aplican una serie de deducciones (doble imposición, bonificaciones y deducciones para incentivar determinadas actividades previstas en el TRLIS, pagos a cuenta).*

Artículos 16 a 23 TRLIRNR

Cuando se trata de residentes que actúan **sin mediación de establecimiento permanente**, la base imponible, el tipo de gravamen y el devengo varían en función del tipo de renta. No obstante, la regla general es que la base imponible se determina de acuerdo con las normas del IRPF, siendo el tipo de gravamen general del 24%. Sobre la cuota sólo se pueden deducir determinados donativos y los pagos a cuenta. En estos supuestos, la gestión del impuesto recae en gran medida en el representante o el responsable. El no residente debe presentar una autoliquidación en el plazo de un mes desde el devengo de la renta y tiene la obligación de practicar retenciones sobre determinados rendimientos que satisface pero, en cambio, no tiene que cumplir las obligaciones contables.*

Artículos 24 a 32 TRLIRNR

11.4. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Por último, el ISD es un impuesto sobre las adquisiciones lucrativas de las personas físicas, *inter vivos* o *mortis causa* (no grava plusvalías, sino adquisiciones lucrativas de bienes y derechos), directo, subjetivo, instantáneo y cedido a las Comunidades Autónomas. Como principales fuentes normativas de este impuesto, cabe citar la Ley 29/1987, de 18 de diciembre y el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto.

Respecto a su **ámbito de aplicación**, es un impuesto que se aplica en todo el territorio español sin perjuicio de los regímenes tributarios forales, de lo que prevén los tratados o convenios internacionales y de las disposiciones específicas de las Comunidades Autónomas emanadas en virtud de la Ley de cesión del impuesto (competencia autonómica sobre reducciones de la base imponible, tarifa, coeficiente multiplicador de la cuota íntegra, deducciones de la cuota, gestión), de acuerdo con diferentes **puntos de conexión** (residencia habitual, lugar donde esté el inmueble...)*.

Artículo 2 LISD

Constituye el **hecho imponible** del ISD la adquisición lucrativa por parte de una persona física de bienes y derechos de contenido económico, *inter vivos* o *mortis causa*.* A estos efectos, la normativa reguladora del ISD distingue tres hechos imponibles. En primer lugar, la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio (donaciones *mortis causa*, contratos o pactos sucesorios...). En estos casos, el impuesto se devenga el día de la muerte del causante (si se trata de adquisiciones producidas en vida del causante como consecuencia de contratos y pactos sucesorios, el impuesto se devenga el día en que se cause o se celebre el acuerdo).

Artículo 3 LISD

El segundo de los hechos imponibles consiste en la adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico gratuito e *inter vivos* (condonación total o parcial de la deuda, renuncia de derechos a favor de una persona determinada,...). El impuesto se devenga aquí el día en que tenga lugar el acto o contrato.

Y, en último lugar, la percepción de cantidades para los beneficiarios de seguros de vida cuando la causa de la percepción es la muerte y el contratante es una persona diferente del beneficiario. En esta modalidad, el impuesto se devenga el día de la muerte del asegurado. Cuando coinciden asegurado (que es quien muere) y contratante, estas cantidades se acumulan a la herencia del beneficiario y tributan como si fuera herencia o legado. En cambio, si se trata de seguros de vida por supervivencia, en todos los casos, o por muerte del asegurado cuando éste sea una persona diferente del contratante, la percepción tributará para el beneficiario como donación.

Son **supuestos de no sujeción** las adquisiciones gratuitas obtenidas por personas jurídicas (tributan en el IS)* y otros contenidos en el RISD (premios, indemnizaciones, becas,...).

Artículo 3.2. LISD

Como **presunciones de hechos imponibles genéricos**, la LISD prevé dos casos: cuando de los datos que tenga la Administración resulte la disminución del patrimonio de una persona y simultáneamente o posteriormente el incremento patrimonial correspondiente en el cónyuge, herederos o legatarios; y en el caso de adquisiciones onerosas de ascendientes a favor de descendientes, a menos que se pruebe la existencia previa de bienes o medios suficientes del menor.*

Artículo 4 LISD

En relación con los **obligados tributarios** del impuesto, son contribuyentes, por obligación personal o por obligación real, los causahabientes, los donatarios y los beneficiarios de los seguros de vida. A su vez, son responsables subsidiarios los intermediarios financieros, las entidades de seguros, los mediadores o los funcionarios, en determinadas condiciones.*

Artículos 5 a 8 LISD

La LISD designa como **base imponible** el importe neto de la adquisición lucrativa gravada y considera valor neto el valor real de los bienes y derechos adquiridos minorado por las cargas y las deudas que sean deducibles en cada caso. Se determina en régimen de estimación directa (o, si es el caso, de estimación indirecta por la Administración) y está sometida al régimen de comprobación de valores.*

Artículo 9 LISD

Como **normas especiales** de determinación de la base imponible en las **adquisiciones mortis causa**, cabe destacar las siguientes:*

Artículos 10 a 15 LISD

a) Sucesión a título universal (asignación del patrimonio en cuotas ideales de participación). Se distinguen tres fases: la determinación del valor bruto del caudal relicto o masa hereditaria, para lo cual hay que valorar la herencia yacente, incorporar el ajuar doméstico y realizar adiciones a la masa hereditaria (presunciones legales); determinación del valor neto de este caudal: se produce la deducción del pasivo de la herencia (cargas y deudas) y de determinados gastos; y, por último, determinación del valor de adquisición individual: se realiza mediante la partición y la adjudicación de las partes hereditarias correspondientes.

b) Legados (adjudicación por el testador de bienes concretos o legados): la base imponible es el valor real de los bienes o derechos recibidos, menos el importe de las cargas y las deudas que sean deducibles.

Como **normas especiales para transmisiones lucrativas inter vivos**, hay que señalar, hay que señalar que la especialidad viene dada por las deudas que se consideran deducibles y que se limitan.*

Artículos 16 a 18 LISD

Por otro lado, son objeto de **acumulación**, en determinadas condiciones: las cantidades percibidas por seguros de vida y las adquisiciones *mortis causa*, de manera que se produce una sola liquidación; las donaciones entre sí, para determinar el tipo de gravamen en la segunda o ulterior adquisición; y, en último lugar, las donaciones y las adquisiciones *mortis causa*, para determinar el tipo de gravamen en la segunda o ulterior adquisición.

A la base imponible se aplican las reducciones aprobadas por las Comunidades Autónomas, para calcular la **base liquidable**.* En el caso de transmisiones lucrativas *inter vivos*, si no hay reducciones autonómicas, la base liquidable coincide con la base imponible (salvo algunos casos específicos).

Artículo 20 LISD

Si se trata de transmisiones lucrativas *mortis causa*, en defecto de las reducciones autonómicas, se aplican las previstas en la LISD: mínimo exento de acuerdo con el parentesco y la edad, incrementado en caso de incapacidad (reducción de diferentes cantidades); en determinadas cantidades percibidas por seguros de vida (reducción del 100%), aplicándose, igualmente, esta reducción en el caso de seguros de vida por actos de terrorismo, por servicios prestados en misiones humanitarias o de paz de carácter público; en determinadas adquisiciones *mortis causa* de empresas individuales o de participaciones en entidades exentas (reducción del 95%); en determinadas adquisiciones *mortis causa* de la vivienda habitual (reducción del 95%); en determinadas adquisiciones *mortis causa* de bienes del patrimonio histórico español o autonómico (reducción del 95%); y en determinadas adquisiciones *mortis causa* a favor de descendientes (reducción del importe ya satisfecho por el ISD en las transmisiones anteriores).

La **cuota íntegra** es el resultado de la aplicación en la base liquidable de una escala o tarifa única y progresiva, aprobada por la Comunidad Autónoma. En su defecto, se aplica la tarifa incluida en la LISD.*

Artículo 21 LISD

Por su parte, la **cuota tributaria** es el resultado de la aplicación de un coeficiente multiplicador sobre la cuota íntegra, en función del parentesco y del patrimonio preexistente del adquirente. Este coeficiente es de competencia también autonómica, aunque si no hay regulación en este sentido, se aplica el coeficiente previsto en la LISD. Sobre la cuota tributaria se aplican las deducciones por doble imposición internacional, las bonificaciones previstas por los contribuyentes con residencia en Ceuta o Melilla, la deducción por adición de bienes y la deducción por acumulación.*

Artículos 22 a 25 LISD

Por otra parte, la LISD (y muy especialmente el RISD) contemplan **normas especiales** para la tributación de la constitución y la extinción del usufructo, para los derechos reales de uso y habitación y para las adquisiciones afectadas por instituciones sucesorias (sustituciones, reservas, fideicomisos e instituciones sucesorias forales), así como también la repudiación y renuncia de la herencia o el legado.*

Artículos 26 a 30 LISD

Finalmente, La Comunidad Autónoma puede regular los aspectos sobre la **gestión** y la liquidación del ISD y sólo en caso de ausencia de regulación autonómica se aplicarán las normas establecidas en la LISD. En el marco de las obligaciones formales, hay que distinguir la obligación de declarar o auto liquidar y las obligaciones de terceros. Sin embargo, la LISD prevé una serie de medidas para asegurar el pago del impuesto y un régimen de liquidaciones parciales a cuenta y de pago (con la posibilidad de hacer el pago en especie y de pedir su aplazamiento y fraccionamiento).*

Artículos 31 y ss. LISD

11.5 Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

El ITPAJD es un impuesto indirecto, real, objetivo, instantáneo y cedido a las Comunidades Autónomas, cuyas fuentes normativas son el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto (que habilita a la Ley de Presupuestos Generales del Estado para introducir modificaciones en las tarifas y las exenciones del impuesto), y el RD 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del impuesto.

En virtud de la Ley de cesión de tributos a las Comunidades Autónomas, éstas tienen potestad legislativa sobre determinados elementos del ITPAJD (tipo de gravamen, deducciones y bonificaciones a la cuota y aspectos de gestión y liquidación).

Este impuesto se articula en **tres modalidades**. La primera de ellas, el gravamen sobre las transmisiones patrimoniales onerosas, incompatible con el IVA. La segunda de ellas, el gravamen sobre las operaciones societarias, incompatible con el anterior. Y, la última, el gravamen sobre los actos jurídicos documentados (que presenta, a su vez, tres modalidades: documentos notariales –cuota fija y cuota variable-, documentos mercantiles y documentos administrativos) incompatible con los dos anteriores (excepto la cuota fija que grava los documentos notariales). Este gravamen no procede cuando, entre otras condiciones, los actos o contratos estén previamente sujetos a alguna de las dos modalidades anteriores (transmisiones patrimoniales onerosas y operaciones societarias), pero sí cuando la sujeción del expresado acto o contrato se produzca en relación al IVA.

Respecto a su **ámbito territorial**, el ITPAJD se aplica en todo el territorio español sin perjuicio de los regímenes tributarios forales, de lo que prevén los tratados o convenios internacionales, de acuerdo con determinadas reglas de sujeción:*

- Transmisiones patrimoniales onerosas: lugar de situación de los inmuebles y lugar donde estén, donde se puedan ejercer o donde se tengan que cumplir los otros bienes y derechos.

- Operaciones societarias: sede de la dirección efectiva o el domicilio social o lugar de realización de operaciones de su tráfico.

Artículo 6 TRLITPAJD

- Actos jurídicos documentados: lugar donde se formalicen o tengan cualquier efecto los actos.

También se deben tener en cuenta las disposiciones específicas de las Comunidades Autónomas emanadas en virtud de la Ley de cesión del impuesto, de acuerdo con diferentes **puntos de conexión** (lugar donde esté el registro, donde tenga el domicilio fiscal la entidad,...).

La normativa reguladora del impuesto prevé cuatro **principios comunes** a las tres modalidades: el principio de calificación del acto o contrato, el principio de calificación jurídica de los bienes, el principio de unicidad de convenciones y el derecho de afección de los bienes transmitidos.*

Artículos 2 a 5 TRLITPAJD

Además, el TRLITPAJD recoge un conjunto de **disposiciones comunes** a las tres modalidades del impuesto, en cuatro materias:*

- Beneficios fiscales: exenciones subjetivas, objetivas y sectoriales.

Artículos 45 a 58 TRLITPAJD

- Comprobación de valores: se recurre a los medios de la Ley General Tributaria.

- Devengo: el día que se lleve a cabo el acto o contrato, por las transmisiones patrimoniales onerosas, y el día en que se formalice el acto sujeto, por las operaciones societarias y los actos jurídicos documentados.

- Devolución: para los casos en los que el hecho imponible no haya tenido lugar, por declaración de nulidad, rescisión o resolución del acto o contrato.

La titularidad de las competencias de **gestión** es estatal, sin perjuicio de la delegación de las mismas a las Comunidades Autónomas. Además, la Comunidad Autónoma puede regular los aspectos sobre la gestión y la liquidación del ITPAJD y sólo en caso de ausencia de regulación autonómica se aplicarán las normas establecidas en la LITPAJD. La normativa de este impuesto también contempla obligaciones formales a cargo del contribuyente y de terceros (notarios, jueces y funcionarios).

Por último, además del derecho de afección, la LITPAJD regula una serie de cautelas o medidas tendentes a asegurar el cumplimiento del impuesto, que consisten en prohibir, salvo que se justifique el pago, la exención o la no sujeción al impuesto. En este sentido, se indica que ningún documento que contenga actos o contratos sujetos a este impuesto, surtirá efecto en el Registro sin que se justifique el pago de la deuda tributaria a favor de la Administración competente, se haya declarado la exención por la misma o, cuando menos, la presentación en la Administración del referido documento.

a) Transmisiones patrimoniales onerosas

Su **hecho imponible** consiste en las adquisiciones *inter vivos* y onerosas de bienes y derechos que integran el patrimonio de las personas físicas o jurídicas (adquisiciones derivativas o traslativas de bienes y derechos y constitución y ampliación de derechos reales, préstamos, fianzas, arrendamientos, pensiones y concesiones administrativas).* El TRLITPAJD y el RITPAJD especifican diferentes supuestos dudosos y supuestos asimilados a las transmisiones patrimoniales (adjudicaciones de bienes o derechos en pago y para el pago de deudas, excesos de adjudicación, reconocimientos de dominio,...), así como supuestos de no sujeción (determinados excesos de adjudicación, reversión de dominio en el expropiado,...).

Artículo 7 TRLITPAJD

El **contribuyente** es el adquirente o la persona a favor de la cual se haga el acto o contrato es el contribuyente, y determinados funcionarios y el prestador o arrendador son responsables subsidiarios.*

Artículos 8 y 9 TRLITPAJD

La **base imponible** viene constituida por el valor real del bien transmitido (mediante la deducción de las cargas y los gravámenes que le resten valor) o del derecho que se constituye o cede (de acuerdo con un conjunto de reglas específicas para cada tipo de derechos: usufructo; uso y habitación; hipoteca, prenda y anticresis; otros derechos reales; arrendamientos; pensiones; títulos valores; actos de notoriedad...). Igualmente, el TRLITPAJD establece reglas especiales de valoración.*

Artículo 10 TRLITPAJD

La base imponible coincide con la base liquidable, y sobre ésta se aplican diferentes tipos de gravamen para obtener la **cuota tributaria** (algunos de ellos de competencia autonómica), como por ejemplo el 6% en caso de bienes inmuebles o el 4% por los bienes muebles y semovientes.*

Artículos 10 y 11 TRLITPAJD

b) Operaciones societarias

Esta segunda modalidad del ITPAJD surge con la finalidad de gravar los desplazamientos patrimoniales entre sociedades o entre la sociedad y sus socios, y es incompatible y de aplicación preferente con respecto a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas.

El **hecho imponible** consiste en la constitución, el aumento y la disminución de capital, y la disolución de sociedades; las aportaciones que efectúen los socios que no supongan un aumento del capital social; y el traslado a España de la sede de la dirección efectiva o del domicilio social de una entidad cuando ni una ni otro estuviesen previamente situados en un Estado miembro de la Unión Europea.*

Artículo 19 TRLITPAJD

La Ley también define el hecho imponible mediante la enumeración de unos **supuestos de no sujeción**: operaciones de reestructuración (fusión, escisión, aportación de activos y canje de valores), traslados de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de sociedades de un Estado miembro de la Unión Europea a otro, modificación de la escritura de constitución o de los estatutos de una sociedad y determinadas ampliaciones de capital. Por mandato del Derecho comunitario, tampoco están sujetas las operaciones realizadas en España por establecimientos permanentes de entidades que tienen su domicilio social en otro Estado miembro. El TRLITPAJD equipara a las sociedades a determinadas formas jurídicas, como la comunidad de bienes y otros.

Tienen la consideración de **contribuyentes**: la sociedad, salvo los casos de disolución de sociedades y reducción de capital social, en que tienen esta condición los socios, copropietarios, comuneros o partícipes. El TRLITPAJD también designa a determinadas personas como responsables subsidiarios.*

Artículos 23 y 24 TRLITPAJD

La **base imponible** está especificada por el TRLITPAJD para cada una de las operaciones sujetas (constitución y aumento de capital; aportaciones de los socios; traslados; y disminución de capital y disolución).*

Artículo 25 TRLITPAJD

Por último, la **cuota tributaria** se obtiene aplicando sobre la base imponible el tipo de gravamen del 1%.*

Artículo 26 TRLITPAJD

c) Actos jurídicos documentados

La última modalidad del ITPAJD tiene por objeto gravar la documentación de determinados actos o negocios jurídicos, y se justifica por el valor añadido o por la mayor protección que supone la formalización documental en el ordenamiento jurídico. Grava documentos notariales, mercantiles y administrativos.*

Artículo 27 TRLITPAJD

En la **modalidad de documentos notariales**, están sujetos las escrituras, las actas y los testigos notariales, siendo sujeto pasivo el adquirente del bien o derecho y, en su defecto, los que insten o soliciten los documentos. En estos supuestos la base imponible es el valor declarado (primeras copias de las escrituras públicas y actas notariales) o el valor nominal (actas de protesto), y coexisten dos cuotas: la cuota fija -0,30 euros por pliego o 0,15 euros por folio- y la cuota variable -la que se deriva de aplicar un tipo de gravamen aprobado por la Comunidad Autónoma o, en caso contrario, la prevista en el TRLITPAJD del 0,5%-.*

Artículos 28 a 32 TRLITPAJD

En la **modalidad de documentos mercantiles**, están sujetos las letras de cambio y documentos que hagan la función de giro o sustituyan a las letras; los resguardos o certificados de depósito transmisible; y los activos financieros de rendimiento implícito. En este caso, son contribuyentes el librador de la letra y el emisor de los otros documentos, y la base imponible puede ser la cantidad girada (letras), el importe nominal (certificados de depósito) o el importe del capital que la entidad emisora se comprometa a rembolsar

Artículos 33 a 39 TRLITPAJD

(activos financieros). Para calcular la cuota, se aplica una escala progresiva, salvo en el caso de los activos financieros.*

Y, finalmente, en la **modalidad de documentos administrativos**, están sujetas la rehabilitación y la transmisión de grandezas y títulos nobiliarios, y las anotaciones preventivas que se practican en los registros públicos. Aquí los beneficiarios de las grandezas y títulos tributan mediante una escala en función del tipo de grandeza o título, y los que solicitan las anotaciones preventivas tienen que pagar una cuota calculada por aplicación de un tipo de gravamen fijo.*

Artículos 40 a 43 TRLITPAJD

11.6. Impuesto sobre el Valor Añadido

El IVA es un impuesto indirecto, real, objetivo, instantáneo y cedido parcialmente a las Comunidades Autónomas. Está regulado por la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, y por el RD 1624/1992, de 29 de diciembre. Es un impuesto cedido parcialmente cedido (50%) a las Comunidades Autónomas de régimen común (aunque no se ceden ni competencias normativas ni de gestión). Por otro lado, la relevancia del Derecho de la Unión Europea en la regulación de este impuesto conlleva que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sea muy importante.

Se caracteriza por ser un impuesto real, objetivo y general sobre el consumo, que busca la proporcionalidad y con un carácter plurifásico (que grava cada una de las fases de producción y comercialización de los bienes y servicios), de manera que solamente se grava en cada fase el valor añadido que se incorpora a los bienes y los servicios que se transmiten al adquirente o consumidor. Además, es un impuesto neutral en el sentido de que su incidencia sobre el consumidor final es siempre la misma cualquiera que sea el número de procesos a que se someta la producción y la distribución.

Se aplica a la Península y a las Islas Baleares (no a Canarias, ni a Ceuta y Melilla), sin perjuicio de los regímenes tributarios forales y de lo que prevén los tratados o convenios internacionales.*

Artículo 3 LIVA

Las tres modalidades del **hecho imponible** del IVA son: la entrega de bienes y prestación de servicios (operaciones interiores); las adquisiciones intracomunitarias de bienes y las importaciones de bienes.* Es compatible con los IIEE y con la modalidad de operaciones societarias y Actos Jurídicos Documentados del ITPAJD, pero es incompatible con la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del mismo impuesto.

Artículo 1 LIVA

La normativa prevé diferentes supuestos de **exención**. Como norma general, el derecho a la exención origina la pérdida del derecho a la deducción de les cuotas soportadas (exenciones limitadas), menos en algunos casos como las exportaciones (exenciones plenas). Las exenciones tienen un carácter objetivo y son renunciables en las operaciones inmobiliarias si se cumplen determinados requisitos.*

Artículo 20 LIVA

En relación con las **operaciones interiores**, las operaciones gravadas son la entrega de bienes (transmisión onerosa del poder de disposición sobre bienes corporales) y la prestación de servicios (transmisión onerosa de derechos de uso o disfrute sobre bienes y derechos). Tales operaciones deben realizarse a título oneroso, de manera habitual y en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional. Se contemplan operaciones no sujetas realizadas por personas y entidades de naturaleza jurídico-privada o bien por entes públicos.*

Artículos 8 y 11 LIVA

La LIVA establece una serie de reglas de localización de las operaciones gravadas. En el caso de la entrega de bienes estas reglas consisten en puesta a disposición de los bienes, el lugar donde se encuentren los inmuebles o lugar donde se comiencen o se realicen las entregas. En tanto que en el caso de la prestación de servicios las operaciones se localizan en la sede de la actividad económica de quien realiza la prestación, el lugar de prestación del servicio, lugar del destinatario del servicio, el lugar donde se encuentra el inmueble, en función de la condición del destinatario del servicio: el servicio se entenderá realizado en el lugar donde radique la sede del prestador en el caso de servicios prestados a consumidores finales que no sean empresarios o profesionales; cuando los servicios sean prestados a empresarios o profesionales, se entenderán localizados en la sede del destinatario.

El devengo en la entrega de bienes tiene lugar en el momento en que el adquirente tiene a su disposición los bienes o en el momento en que se hace efectiva la adquisición, mientras que en el caso de la prestación de servicios se produce el devengo cuando se produce de manera efectiva la prestación (aunque existen algunas reglas especiales para supuestos determinados como las comisiones de venta, las operaciones de carácter sucesivo (arrendamientos) o los pagos anticipados).

En el caso de las **adquisiciones intracomunitarias**, se gravan las adquisiciones de bienes muebles a título oneroso en las que los bienes son transportados de un Estado miembro de la Unión Europea al territorio de aplicación del IVA español.* La LIVA prevé unos supuestos de exclusión. La normativa del impuesto contempla algunos supuestos de no sujeción (régimen facultativo que, en caso de optar por él, implica la tributación en el país de origen) para determinados sujetos adquirentes y para adquisiciones que no excedan de 10.000 € excluyéndose las adquisiciones de medios de transporte nuevos y de los bienes que constituyan el objeto de los IIEE. El impuesto se devenga en este caso según los mismos criterios que en el caso de la entrega de bienes. El lugar de llegada material de los bienes ha de estar comprendido en el territorio de aplicación del IVA español y el adquirente tiene que comunicar el NIF al vendedor (aunque se prevén algunas reglas especiales para los transportes intracomunitarios).

Artículo 15 LIVA

Las **importaciones** gravan la introducción definitiva de bienes no comunitarios en el territorio de aplicación del IVA español,* aunque existen algunas reglas especiales para entradas de bienes procedentes de un régimen aduanero suspensivo o especial y adquisiciones de bienes introducidos previamente al amparo de los regímenes diplomáticos y consulares. Los bienes tienen que proceder de un territorio tercero extracomunitario. Asimismo, la LIVA recoge algunos supuestos de no sujeción como la entrada de bienes

Artículo 17 LIVA

en depósitos y zonas francas o la entrada de bienes al amparo del régimen de importación temporal o de tránsito comunitario externo. El devengo se produce cuando se admite en la Administración de aduanas la solicitud de despacho de las mercancías.

En relación con los **contribuyentes**,* en el caso de las operaciones interiores son contribuyentes quienes realizan las operaciones gravadas, esto es, los empresarios o profesionales; pero también lo son los empresarios o profesionales para los que se realicen las operaciones sujetas, en caso de entrega o prestación por parte de personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del IVA español (inversión del sujeto pasivo).

Artículos 84 a 96 LIVA

En el caso de las adquisiciones intracomunitarias son contribuyentes los empresarios o profesionales o personas jurídicas que realicen las adquisiciones intracomunitarias en el ámbito de aplicación del impuesto; y en el caso de las importaciones lo son los importadores de los bienes. Junto a los contribuyentes, la normativa prevé supuestos de responsabilidad solidaria y subsidiaria.*

Artículo 87 LIVA

Asimismo, la LIVA contempla la figura de la **repercusión** del impuesto. La persona repercutida es el adquirente del bien o del servicio. La repercusión tiene que cumplir unas formalidades: forma expresa, consignación separada, derecho a exigir la factura... La repercusión se tiene que realizar en el momento de expedir y entregar la factura.*

Artículo 88 LIVA

La **base imponible** está compuesta en la entrega de bienes, a prestación de servicios y las adquisiciones intracomunitarias por el importe total de la contraprestación (incluyéndose los gastos reales, las subvenciones, los tributos -excepto el IVA-, las percepciones retenidas, el importe de los envases y embalajes y el importe de las deudas asumidas y excluyéndose las indemnizaciones, descuentos y bonificaciones y anticipos).* En las importaciones la base imponible está constituida por el valor de aduana.

Artículo 78 LIVA

Los **tipos de gravamen** aplicables sobre la base imponible son el 18% como tipo general que se aplica a los supuestos en los que no proceden los restantes tipos del impuesto; el 8% como tipo reducido que se aplica a bienes y servicios de especial protección (alimentos, material médico, viviendas, transporte de viajeros, cines...); y, finalmente, el tipo superreducido del 4% aplicable a bienes y servicios de primera necesidad (pan, leche, frutas, verduras, libros, revistas, reparación de coches de minusválidos...).*

Artículos 90 y 91 LIVA

Sobre la cuota íntegra así obtenida, hay que practicar una serie de **deducciones**.* En el régimen generar la cuota a ingresar se calcula restando a las cuotas de IVA devengado o repercutido las cuotas de IVA soportado en los bienes y servicios adquiridos para la realización de las operaciones sujetas (como excepción, también son deducibles las cuotas de IVA soportado por operaciones que constituyen exenciones plenas o absolutas).

Artículos 92 y ss. LIVA

Junto a este régimen general, se contemplan una serie de regímenes especiales. En primer lugar, la regla de prorrata se aplica cuando el sujeto pasivo realiza operaciones que dan derecho a deducción y otras que no generan este derecho. Las cuotas tributarias soportadas por el sujeto pasivo en estos casos no se podrán deducir del todo, sino en una proporción determinada (prorrata), que se calcula de forma diferente según si se aplica la pro-

rrata general o la prorratea especial. En segundo lugar, existe un régimen de deducciones en sectores diferenciados de la actividad, régimen que se aplica independientemente a cada sector de actividad.

Además, existe el régimen de regularización de las deducciones por bienes de inversión, que permite regularizar en los años posteriores si el sujeto está sometido a prorratea y el porcentaje de la prorratea de cada año posterior es superior a 10 puntos. Y, por último, se prevén las deducciones de cuotas soportadas anteriores al comienzo de las actividades empresariales o profesionales, aplicando un porcentaje provisional.

Por otro lado, se prevén dos regímenes de **devolución** cuando la cuota a ingresar de IVA es negativa. Como norma general, se contempla el derecho a solicitar la devolución del saldo a favor del sujeto pasivo existente el 31 de diciembre y opción por solicitar la devolución al final de cada período de liquidación que debe ser mensual. Además, se prevén supuestos especiales para los exportadores en régimen de viajeros y empresarios o profesionales no establecidos en el ámbito espacial de aplicación del IVA español.*

Artículos 115 y ss. LIVA

La normativa del IVA regula **ocho regímenes especiales**: simplificado; agricultura, ganadería y pesca; bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección; oro de inversión; agencias de viajes; recargo de equivalencia; servicios prestados por vía electrónica; y grupo de entidades.*

Artículos 120 y ss. LIVA

Entre las **obligaciones materiales y formales** que tienen que cumplir los sujetos pasivos del IVA, destacan las siguientes: presentar la autoliquidación (aunque en el caso de las importaciones el impuesto se liquida por la Administración); presentar una declaración resumen anual; presentar la recapitulación de las entregas y adquisiciones intracomunitarias; y obligaciones de carácter censal, de facturación, de carácter contable y declaraciones de información.*

Artículos 164 y ss. LIVA

11.7. Impuestos Especiales

Los Impuestos Especiales gravan el consumo de determinados bienes (tabaco, alcohol, petróleo, electricidad y carbón) por el efecto nocivo para la salud o el medio ambiente (impuestos especiales de fabricación), así como la primera matriculación de vehículos (impuesto especial sobre determinados medios de transporte). Se regulan, básicamente, en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, y en el RD 1165/1995, de 7 de julio, debiéndose tener en cuenta la normativa de la Unión Europea dictada para la armonización de estos impuestos.

Los **IIIEE son** los siguientes: por un lado, los IIIEE de fabricación (que son impuestos indirectos y monofásicos, reales, objetivos e instantáneos, y se superponen al IVA): Impuesto sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas; Impuesto sobre la cerveza; Impuesto sobre el vino y las bebidas fermentadas; Impuesto sobre productos intermedios; Impuesto sobre el alcohol y las bebidas derivadas; Impuesto sobre hidrocarburos; Impuesto sobre

las labores del tabaco; e Impuesto sobre la electricidad. Junto a los IIEE de fabricación, hay que mencionar el Impuesto Especial sobre determinados medios de transporte, el Impuesto especial sobre el carbón, el Impuesto sobre las primas de seguros y el Impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos.

a) Los Impuestos Especiales de fabricación

Son impuestos indirectos y monofásicos, reales, objetivos e instantáneos, que se superponen al IVA. Están cedidos parcialmente a las Comunidades Autónomas de régimen común en cuanto al rendimiento (no en la gestión ni en la normativa). En concreto, se cede un 58% de la recaudación líquida, aunque el impuesto sobre la electricidad está cedido en un 100%. Su ámbito territorial de aplicación está constituido por la Península e Islas Baleares, sin perjuicio del régimen especial de los territorios forales.

El **hecho imponible** consiste en la fabricación interior, importación extracomunitaria e introducción en el ámbito territorial interno desde un Estado comunitario de los productos antes mencionados, con la finalidad de incorporarlos al tráfico mercantil (en caso contrario, las mercancías se encuentran en régimen suspensivo).* El devengo se produce en el momento de salida de la fábrica o depósito fiscal (fabricación), en el momento en que se origina la deuda aduanera (importación) y en el momento de la entrega (introducción).

Artículo 5 LIIEE

La normativa reguladora de los impuestos especiales de fabricación prevé **exenciones** generales aplicables a todos los impuestos de fabricación (cuando el destino sean organizaciones internacionales, representaciones diplomáticas o consulares, fuerzas armadas de la OTAN, avituallamiento de barcos y aeronaves que hagan navegación internacional...) y exenciones específicas de cada uno de los impuestos de fabricación, que pueden ser parciales, objetivas y subjetivas.

Se considera **contribuyentes** a los depositarios autorizados (fabricación), obligados al pago de la deuda aduanera (importación) y operador y receptores (introducción).* Junto al contribuyente se considera **sustituto** al representante fiscal del depositario autorizado y al empresario domiciliado en otro país comunitario que envíe productos al ámbito territorial interno.

Artículo 8 LIIEE

Además, la normativa prevé la existencia de **responsables solidarios** en el caso de las importaciones y en caso de irregularidades en la circulación intracomunitaria. Finalmente, se establece la obligación de **repercusión** o transferencia sobre los adquirentes de los productos.

Por último, en cuanto a la **cuantificación** del impuesto, hay que señalar que la base imponible puede ser dineraria o no (hectolitros, unidades de volumen del producto o energía, número de unidades) y, a su vez, el tipo aplicable sobre los productos gravados puede ser una alícuota o una cantidad fija.

b) Impuesto Especial sobre determinados medios de transporte

Se trata de un impuesto cedido totalmente a las Comunidades Autónomas (cesión del rendimiento y de potestades de gestión y normativas). Su ámbito de aplicación se extiende a todo el territorio español, sin perjuicio de los regímenes especiales de los territorios forales.

La primera matriculación definitiva en España o la utilización de determinados medios de transporte, nuevos o usados, constituyen el **hecho imponible** del impuesto. La normativa prevé numerosos supuestos de **no sujeción** (uso sanitario, uso agrícola, autobuses, coches de minusválidos...) y **exenciones** (Medios de transporte de alquiler, autoescuelas, taxis, placa diplomática...). El devengo se produce en el momento en que se solicite la primera matriculación definitiva o cuando se utilice el medio de transporte durante más de 30 días sin solicitar la matrícula.*

Artículos 65 y 66 LIIEE

El **contribuyente** es la persona o entidad a nombre de quien se efectúe la primera matriculación.* La **base imponible** cuando se trata de un medio nuevo de transporte coincide con la del IVA (y, en su defecto, es el importe total de la contraprestación); y, cuando es un medio usado, la base imponible es el valor de mercado.* En cuanto al **tipo de gravamen**, se aplica, en defecto de regulación de la Comunidad Autónoma correspondiente, el previsto en la Ley reguladora del impuesto (art. 70 LIIEE).

Artículo 67 LIIEE

Artículo 69 LIIEE

c) Impuesto especial sobre el carbón

Es un Impuesto indirecto y no cedido a las Comunidades Autónomas, cuyo **hecho imponible** consiste en la primera venta o entrega de carbón y también el autoconsumo de este bien. Se prevé la **no sujeción** del carbón destinado fuera de la UE y al autoconsumo por sujetos situados fuera de la UE, así como las exenciones relativas a la reventa del carbón y determinados destinos de este producto (producción eléctrica, combustible doméstico...).

Tienen la calificación de **contribuyentes** los productores, extractores, importadores o adquirentes intracomunitarios de carbón, repercutiéndose la cuota a los adquirentes de este bien. La **base imponible** tiene en consideración el poder energético del carbón en gigajulios, siendo el **tipo de gravamen** de 0,15 euros por gigajulio.

d) Impuesto sobre las primas de seguros

Es un impuesto indirecto y no cedido a las Comunidades Autónomas, regulado en el art. 12 de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre. Su **hecho imponible** consiste en las operaciones de seguro y capitalización, siempre que las mismas se entiendan realizadas en territorio español y sean concertadas por entidades aseguradoras que operen en España, deveniéndose en el momento en que se satisfagan las primas y, en caso de fraccionamiento de las mismas, en el momento en que se realicen cada uno de los pagos fraccionados. El impuesto se repercute a quienes contraten los seguros.

No están sujetas las operaciones derivadas de los conciertos con organismos de la Administración de la Seguridad Social y se encuentran **exentas** distintas operaciones relacionadas con el bienestar social o la protección de determinadas actividades económicas.

Reciben la calificación de **contribuyentes** las entidades aseguradoras y, en calidad de sustituto, los representantes fiscales de las entidades domiciliadas en otro Estado de la Unión Europea que operen en España en régimen de libre prestación de servicios; en tanto que son responsables solidarios los empresarios o profesionales contratantes establecidos en España que realicen operaciones con estas últimas entidades.

En cuanto a la **cuantificación** del impuesto, la base imponible es el importe total de la prima, aplicándose un tipo de gravamen del 6%.

e) Impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos

Es un impuesto indirecto y monofásico, regulado en el art. 9 de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre. Está cedido totalmente a las Comunidades Autónomas en el rendimiento (cesión de rendimiento y de potestades de gestión y normativa). Por otro lado, es un impuesto afectado en su tramo estatal al gasto sanitario y en el tramo autonómico a actuaciones sanitarias o medioambientales.

El **hecho imponible** consiste en las ventas minoristas y autoconsumo de determinados hidrocarburos, devengándose el impuesto en el momento de la puesta a disposición a favor de los adquirentes o del autoconsumo; si bien no están sujetas la restitución ni la sustitución de entregas después de que hayan sido devueltos los hidrocarburos. La normativa del impuesto prevé diferentes supuestos de exenciones objetivas y subjetivas.

La normativa considera **contribuyentes** del impuesto a los propietarios de los productos y titulares de los establecimientos de consumo propio, que deben repercutir la cuota a los adquirentes.

La **base imponible** se calcula en miles de litros o toneladas métricas y el **tipo de gravamen** consiste en una cantidad por litros o toneladas (en defecto de previsión normativa autonómica, se aplica la regulación legal estatal).

11.8. Impuestos Aduaneros

Los IAA son impuestos regulados directamente por la Unión Europea, en el Código Aduanero Comunitario modernizado, aprobado por el Reglamento (CEE) 2008/450/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de abril, y el Reglamento de aplicación (CEE) 2454/1993, de la Comisión, de 2 de julio, y que forman parte del sistema de ingresos comunitario, si bien son gestionados y recaudados por la Administración Tributaria de cada Estado Miembro de la UE. Se trata de impuestos indirectos, reales y objetivos, distinguiéndose entre derechos de importación y derechos de exportación.

En relación con el **hecho imponible**, hay que destacar que está constituido, en primer lugar, por la importación, esto es, introducción de una mercancía en el territorio comunitario (no sujeción en caso de destino a depósitos aduaneros y zonas y depósitos francos). En este supuesto, se devenga el impuesto cuando se admite a declaración en la aduana de despacho a libre práctica. Y, en segundo lugar, compone el hecho imponible la exportación, es decir, salida de una mercancía comunitaria fuera del territorio comunitario (raramente gravada). El devengo tiene lugar en el momento en que se lleva a cabo la admisión de la declaración en la aduana.

En ambos casos, el **territorio de aplicación** del impuesto es el territorio comunitario (en el caso de España, se excluye Ceuta y Melilla). Entre las **exenciones** que prevé la normativa del impuesto, se incluyen las franquicias, los contingentes arancelarios y los destinos especiales.

Entre los **obligados tributarios**, son contribuyentes, como norma general, las personas que realizan la declaración en la aduana. Junto a esta supuesto general, se contemplan otros supuestos especiales de contribuyentes, como quien lleve a cabo las actuaciones. Asimismo, se prevé la existencia de responsables solidarios.

La **base imponible** puede ser monetaria (valor en la aduana, de acuerdo con el Código Aduanero Comunitario) o no monetaria (número de toneladas, peso, unidades...). Y el **tipo de gravamen** es una alícuota o bien una cantidad por unidad no monetaria.

En relación con la **gestión** del impuesto, se prevén numerosos trámites y controles: presentación de una declaración sumaria de las mercancías; solicitud en la Administración para la asignación de un destino aduanero; comprobación, si es el caso, de la del IVA autoridades aduaneras; liquidación y notificación de la deuda; y pago (o garantía) y alzamiento o salida de la mercancía.

11.9. Los impuestos locales

La ley que fija el marco de los ingresos tributarios de los entes locales, delimitando los elementos esenciales de los tributos es la Ley 38/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, cuyo Texto Refundido fue aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo. Dicha norma es complementaria a la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local, que sienta las bases del sistema de financiación constitucional de los entes locales, pero sólo regula cuestiones de carácter general de la actividad financiera, en su Título VIII (arts. 105 a 116).

De acuerdo con lo dispuesto en el TRLRHL, los impuestos locales pueden tener un carácter obligatorio o voluntario. En el caso de los obligatorios, deben estar presentes en todos los municipios. Se trata del IBI, el IAE y el IVTM que grava la titularidad de vehículos de tracción mecánica.

A su vez, los impuestos voluntarios sólo pueden aplicarse si se ha previsto de forma expresa en la ordenanza fiscal correspondiente, de forma que no existen en todos los municipios. Se trata de las siguientes figuras impositivas: el ICIO, que grava realización de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija la obtención de la licencia de obras o urbanística; el IIVTNU, que grava incremento de valor que experimentan los terrenos urbanos que se pone de manifiesto por la transmisión de su propiedad o por la constitución o transmisión de un derecho real de usufructo; y, por último, el Impuesto sobre gastos suntuarios, en su modalidad de vedas de caza y pesca, que grava el aprovechamiento de los cotos privados de caza y pesca.

a) Impuesto sobre Bienes Inmuebles

El IBI es un impuesto directo, real, objetivo, periódico y obligatorio, cuyo **hecho imponible** consiste en la que grava la titularidad de una concesión administrativa, de un derecho real de superficie, de un derecho real de usufructo o del derecho de propiedad sobre bienes inmuebles.* El período impositivo es de un año natural y se devenga el impuesto el primer día del período impositivo, esto es, el 1 de enero de cada año.

Artículo 61 TRLRHL

El **contribuyente** es la persona física o jurídica titular de los derechos gravados.

En relación con la **cuantificación** del IBI, la base imponible es el valor catastral, aplicándose sobre la misma una serie de reducciones por el incremento del valor catastral (durante nueve años) para obtener la base liquidable.* La cuota íntegra se obtiene aplicando los tipos de gravamen aprobados por ordenanza fiscal dentro de unos límites máximo y mínimo previstos en el TRLRHL (que puede incrementar el Ayuntamiento en determinados casos). Y la cuota líquida es el resultado de minorar la cuota íntegra con determinadas bonificaciones legales, algunas de las cuales son obligatorias y otras potestativas.

Artículos 65 a 71 TRLRHL

La **gestión** del impuesto es compartida entre el Estado (en lo relativo al Catastro Inmobiliario) y el ente local.

b) Impuesto sobre Actividades Económicas

El IAE es un impuesto directo, real, objetivo, periódico y obligatorio, que **grava** ejercicio de actividades empresariales, profesionales o artísticas. Entre los diferentes supuestos de exención del impuesto, cabe destacar la aplicable a todas las personas físicas y también las personas jurídicas con un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1.000.000 € El período impositivo, al igual que en el caso del IBI, es de un año natural y se devenga el impuesto el primer día del período impositivo, esto es, el 1 de enero de cada año.

Son **contribuyentes** del impuesto las personas físicas o jurídicas que ejercen una de las actividades gravadas por el impuesto.

En cuanto a la **cuantificación** del IAE, la cuota tributaria es la resultante de aplicar las tarifas del impuesto y, si procede, los coeficientes y las bonificaciones previstas en la ley y acordadas por cada ayuntamiento y reguladas en las respectivas ordenanzas fiscales.*

Artículos 84 TRLRHL

Cada una de las actividades gravadas por el Impuesto tiene un tratamiento formalmente diferenciado en las tarifas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre. Para cuantificar el impuesto, dentro de las tarifas del impuesto, se asigna a cada actividad una cuota de licencia, en el epígrafe correspondiente de la clasificación nacional de actividades económicas, a la que se suma el valor que se les atribuye y, si procede, a la superficie de los locales en los que se ejerce la actividad (cuota de radicación o superficie, y que da como resultado la denominada cuota de tarifa o cuota mínima.

Sobre esta última cuota de tarifa o cuota mínima se aplica el coeficiente de ponderación. Esta cuota modificada puede ser alterada, si procede, por el ayuntamiento con el establecimiento de una escala de coeficientes que pondere la situación física del local dentro de cada término municipal, teniendo en cuenta la categoría de la calle en la que resida.*

Artículos 86 y 87 TRLRHL

La **gestión** del impuesto es compartida entre la Administración tributaria del Estado y el ayuntamiento*.

Artículos 90 y 91 TRLRHL

e) Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica

El IVTM es un impuesto directo, real, objetivo, periódico y obligatorio, cuyo **hecho imponible** consiste en la titularidad de vehículos de tracción mecánica. Se devenga el primer día del período impositivo.

El **contribuyente** es la persona física o jurídica a nombre de quien conste el vehículo en el permiso de circulación.

Artículo 94 TRLRHL

En función del tipo de vehículo, su potencia o su capacidad, se establece la **cuota**, que los entes locales pueden incrementar. La cuota líquida se obtiene aplicando determinadas bonificaciones aprobadas por el ente local.*

Artículo 95 TRLRHL

Por lo que respecta a su **gestión**, se trata de un impuesto gestionado exclusivamente por el ente local, con la colaboración de las prefecturas provinciales de Tráfico, que deben comunicar a los ayuntamientos las matriculaciones que han llevado a cabo y otras variaciones que se hayan producido.

d) Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras

El ICIO es un impuesto indirecto, real, objetivo, instantáneo y potestativo, cuyo **hecho imponible** está constituido por la realización de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija la obtención de la licencia de obras o urbanística.* Se devenga en el momento de iniciarse la obra.

Artículo 100 TRLRHL

Los **contribuyentes** son las personas físicas o jurídicas propietarias de las obras; si bien tienen la consideración de **sustitutos** las personas que soliciten las licencias correspondientes o que lleven a cabo las construcciones, instalaciones u obras.

La **base imponible** consiste en el valor real y efectivo de la obra y la cuota tributaria es el resultado de aplicar el tipo de gravamen fijado por el Ayuntamiento. Sobre dicha cuota se aplican las bonificaciones aprobadas por el Ayuntamiento.*

Artículos 102 TRLRHL

La **gestión** es de carácter exclusivo del municipio. Se produce una liquidación provisional cuando se devenga el impuesto (la base imponible es el coste del presupuesto de la obra) y liquidación definitiva cuando la obra finaliza (la base imponible es el coste real y efectivo de la obra). El sujeto pasivo debe ingresar en esta última liquidación la diferencia, si es positiva, o puede solicitar la devolución si la diferencia es negativa

e) Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

El IIVTNU es un impuesto directo, real, objetivo, instantáneo y potestativo. Su **hecho imponible** consiste en el incremento de valor que experimentan los terrenos urbanos que se pone de manifiesto por la transmisión de su propiedad o por la constitución o transmisión de un derecho real de usufructo.* Se devenga en el momento de la perfección de los contratos o de los negocios jurídicos.

Artículo 100 TRLRHL

El **contribuyente** varía en función del carácter oneroso o lucrativo del negocio jurídico. En el primer caso, es el transmitente; mientras que en el segundo, es el adquirente.

Por lo que respecta a la **cuantificación** del impuesto, la base imponible es el incremento real del valor de los terrenos producido a lo largo de un período máximo de 20 años. Se calcula objetivamente aplicando sobre el valor catastral del terreno un porcentaje fijo (resultado de aplicar un porcentaje anual fijado por el Ayuntamiento por el número de años de generación de la plusvalía). A la base imponible se le aplica el tipo de gravamen fijado por el ente local (el 30% como máximo) y sobre dicha cuota se aplican las bonificaciones aprobadas por el ente local, dando lugar a la cuota líquida.

La **gestión** del ICIO es de competencia exclusiva de los entes locales. Éstos pueden optar por seguir el procedimiento de liquidación previsto en el TRLRHL, el cual distingue una liquidación provisional de una liquidación definitiva, o bien por exigir este impuesto en régimen de autoliquidación.

Artículo 103 TRLRHL

11.10. Los impuestos propios y cedidos de las Comunidades Autónomas

En el ámbito de las Comunidades Autónomas de régimen común coexisten tributos propios (impuestos, tasas y contribuciones especiales) con los impuestos cedidos por el Estado, existiendo algunos regímenes especiales por razón del territorio (Canarias, Ceuta y Melilla).

En cambio, los Territorios forales vascos y navarros se rigen por sus propios sistemas tributarios (los regímenes económicos de concierto en las tres provincias vascas y de convenio en la comunidad navarra), basados en la existencia de los denominados tributos concertados, que en estas dos Comunidades ocupan el lugar que corresponde, para el resto de comunidades, a los impuestos estatales.

Los límites que deben respetar las comunidades autónomas de régimen común a la hora de ejercer su poder tributario están contenidos en la CE (especialmente, los principios de territorialidad y de libre circulación de mercancías y servicios)* y en la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (sobre todo, el relativo a que los tributos propios autonómicos no pueden gravar hechos imponible previamente gravados por el Estado).

Artículos 157.2 CE y 6.2 LOFCA

Dada la existencia de este último motivo, los **impuestos autonómicos propios** se han construido fundamentalmente sobre materias imposables sobre las cuales no recae claramente ningún tributo estatal, como los consumos o las instalaciones que, de un modo u otro, inciden en el medio ambiente, el juego privado y en particular el del bingo y, finalmente, la propiedad de terrenos rústicos infrautilizados y otras figuras aisladas.

Por otra parte, los **impuestos cedidos** pueden definirse como aquellos que el Estado establece y regula y cuyo producto corresponde, total o parcialmente, a la comunidad autónoma a la que están vinculados en virtud de los puntos de conexión establecidos legalmente (Ley 22/2009, de 18 de diciembre).

Son impuestos estatales cedidos los siguientes:

- IRFP e IVA, con carácter parcial hasta el límite máximo del 50% del producto recaudado;
- IIEE de fabricación, con carácter parcial hasta el límite máximo del 58% del producto recaudado (si bien, como excepción, el Impuesto Especial sobre la Electricidad se cede totalmente);

- ISD, ITPAJD, Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, tributos sobre el juego, es decir, la Tasa sobre los juegos de suerte, envite o azar y la Tasa sobre tómbolas, rifas y combinaciones aleatoria, y, finalmente, el Impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos, con carácter total (se cede un 100%).

En todo caso, la cesión puede comprender competencias normativas, variables en relación con cada uno de los impuestos cedidos, que las comunidades autónomas pueden asumir en los términos de la Ley de Cesión. Y, con la excepción del IRPF, el IVA y los IIEE de fabricación, las comunidades autónomas también pueden ejercer, por delegación del Estado, las competencias de gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión.

Actividades

De selección

Señalad la respuesta correcta en cada una de las preguntas siguientes:

1. Los tipos progresivos:
 - a. Son los que se expresan en dinero y permanecen fijos aunque varíe la magnitud de la base.
 - b. Son los que se expresan en un porcentaje de la base y que permanecen fijos aunque varíe la cuantía de dicha base.
 - c. Ambas respuestas son falsas.
2. Las exenciones:
 - a. Sirven para aclarar los supuestos dudosos y delimitar, así, el hecho imponible de los tributos.
 - b. Son normas que, a pesar de impedir el nacimiento de la obligación tributaria, comportan una minoración en la tributación.
 - c. Ambas respuestas son incorrectas.
3. Se puede afirmar que:
 - a. Todos los obligados tributarios son sujetos pasivos.
 - b. Todos los sujetos pasivos son obligados tributarios.
 - c. Todos los responsables son sujetos pasivos.
4. La prescripción tributaria:
 - a. Tiene que ser alegada por el obligado tributario ante la Administración, para poder ser aplicada.
 - b. Actualmente es de cinco años para las sanciones tributarias y de cuatro años para la obligación de pago del tributo.
 - c. En caso de interrumpirse, se debe reiniciar su cómputo.
5. El inicio del procedimiento de apremio:
 - a. Es anterior al inicio del período ejecutivo.
 - b. Se produce con posteridad al inicio del período ejecutivo.
 - c. Se produce cuando finaliza el período ejecutivo.
6. Las autoliquidaciones tributarias:
 - a. Son actos resolutorios y, por lo tanto, impugnables.
 - b. Implican la realización de operaciones de cuantificación, pero también de calificación tributaria.
 - c. Determinan siempre una cantidad a ingresar a la Hacienda Pública.
7. Las actuaciones inspectoras:
 - a. Pueden iniciarse sin comunicación previa al obligado tributario.
 - b. Siempre se tienen que llevar a cabo en el lugar en que se encuentre la prueba del hecho imponible.
 - c. Tienen, por regla general, un alcance parcial.
8. La reclamación económico-administrativa:

- a. Tiene carácter previo al recurso de reposición.
 - b. Se plantea ante los tribunales de lo contencioso-administrativo.
 - c. Ambas respuestas son falsas.
9. Las personas jurídicas no están gravadas por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas porque:
- a. No están sujetas.
 - b. Disfrutan de una exención objetiva.
 - c. Disfrutan de una exención subjetiva.
10. Los tributos cedidos por el Estado a las comunidades autónomas:
- a. Suponen sólo la cesión de los rendimientos que el correspondiente tributo genera en el territorio de la comunidad autónoma.
 - b. Suponen la cesión total de la competencia de gestión y el reconocimiento de competencia normativa para regular determinados elementos de los tributos cedidos.
 - c. Suponen la cesión, total o parcial, de los rendimientos generados por estos tributos a la comunidad autónoma correspondiente así como la cesión de competencia normativa sobre determinados elementos de estos tributos.

Casos prácticos

1. Indicad, justificando brevemente vuestra respuesta, qué modalidad de ingreso público generaría cada uno de los supuestos que se describen a continuación:

- a) Venta de bicicletas de montaña.
- b) Excavación y acondicionamiento de una zanja por el Ayuntamiento para su utilización por las empresas de televisión por cable.
- c) Instalación por una empresa privada, suministradora de luz, de postes para el tendido eléctrico en terrenos de dominio público.
- d) Pago de matrícula de un curso de cocina para solteros/as organizado por el Ayuntamiento, cuya asistencia es voluntaria y que es ofertado por otras entidades de la localidad.

2. La empresa MADERANOBLE, S.A., dedicada a la venta de mobiliario de oficina y con domicilio social en Castellón, recibe una notificación el día 20 de febrero de 2010 por la que se le comunica el inicio de actuaciones de comprobación e investigación, de carácter parcial, para comprobar algunos de los elementos de la obligación tributaria correspondiente al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2009. El 15 de enero de 2011, las actuaciones todavía no han finalizado, si bien dichas actuaciones están revisando una especial complejidad.

- a) ¿Se ha iniciado de forma correcta el procedimiento inspector?
- b) ¿De qué plazo dispone la Inspección para realizar las actuaciones de comprobación e investigación?

3. En los supuestos que a continuación se exponen, indicad en qué momento se inicia el periodo ejecutivo así como las consecuencias tributarias derivadas de la situación planteada.

- a) La Sra. Martínez, una persona muy despistada, ha olvidado presentar su autoliquidación del IRPF correspondiente al ejercicio 2009, habiendo finalizado el plazo de pago voluntario el día 30 de junio de 2010. Sin embargo, a principios de septiembre de 2010 se da cuenta del olvido, por lo cual procede a regularizar rápidamente su situación tributaria mediante la presentación y pago de la correspondiente autoliquidación del impuesto el día 18 de septiembre de 2011.
- b) Asimismo, la Sra. Martínez ha olvidado pagar el IBI del 2010 correspondiente a su vivienda, habiendo finalizado el plazo de ingreso voluntario el día 20 de septiembre de 2010. El día 9 de diciembre de 2010, recibe en su domicilio la notificación de la providencia de apremio, ante la cual procede a efectuar el ingreso correspondiente dentro del plazo establecido en la misma.

4. La Sra. López desea montar un negocio de venta de bisutería y para ello comprará un local situado en la mejor zona comercial de la ciudad donde reside. No obstante, no tiene claro si, desde un punto de vista fiscal, le conviene más crear una sociedad mercantil o bien montar el negocio como empresaria individual. Elaborad un informe sobre los distintos impuestos (indicando cuál es su hecho imponible) que la Sra. López deberá pagar tanto en el momento de inicio de su negocio como por los beneficios que obtenga del mismo, si opta por crear una sociedad mercantil.

Solucionario

De selección

1. c); 2. c); 3. b); 4. c); 5. b); 6. b); 7. a); 8. c); 9. a); 10. c).

Casos prácticos

1. Indicad, justificando brevemente vuestra respuesta, qué modalidad de ingreso público generaría cada uno de los supuestos que se describen a continuación:

a) Venta de bicicletas de montaña.

La venta de bicicletas de montaña sólo podría originar el pago de impuestos, pues al no haber actuación administrativa se excluyen las contribuciones especiales, tasas y precios públicos. Se trataría de un tributo que se genera por la mera demostración de capacidad económica de los intervinientes, pudiéndose configurar como un impuesto directo (sobre la renta), por el beneficio obtenido por el vendedor o como un impuesto indirecto (sobre el consumo) si se grava la utilización de la renta por el comprador de la bicicleta.

b) Excavación y acondicionamiento de una zanja por el Ayuntamiento para su utilización por las empresas de televisión por cable.

En este caso, el Ayuntamiento realiza una obra pública, que supone la obtención de un beneficio particular, lo cual deja como única posibilidad de obtener ingresos el establecimiento y cobro de una contribución especial a los beneficiarios de la misma, que, en este caso, serían las empresas de televisión por cable.

c) Instalación por una empresa privada, suministradora de luz, de postes para el tendido eléctrico en terrenos de dominio público.

Esta actuación privada originará el cobro de una tasa a la empresa suministradora de luz por el beneficio obtenido por la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público. Complementariamente, se podría cobrar un impuesto indirecto, basado en la capacidad económica que se genera al utilizar la renta necesaria para realizar la obra. Sin embargo, no se podría girar una contribución especial, al ejecutarse la obra por una persona jurídico-privada.

d) Pago de matrícula de un curso de cocina para solteros/as organizado por el Ayuntamiento, cuya asistencia es voluntaria y que es ofertado por otras entidades de la localidad.

Esta actividad del Ayuntamiento podrá ser gravada con un precio público al darse simultáneamente los dos requisitos para ello, esto es, la prestación de un servicio o una actividad administrativa de Derecho Público, voluntaria y en la que concurra el sector privado.

No se podrá cobrar una tasa, pues aunque coincide el sujeto que lleva a cabo la prestación del servicio (ente público), sin embargo falta cualquiera de las dos condiciones exigidas legalmente para ello (no libertad del solicitante y monopolio del ente público). Tampoco puede ser una contribución especial al no haber obra pública de por medio.

2. La empresa MADERANOBLE, S.A., dedicada a la venta de mobiliario de oficina y con domicilio social en Castellón, recibe una notificación el día 20 de febrero de 2010 por la que se le comunica el inicio de actuaciones de comprobación e investigación, de carácter parcial, para comprobar algunos de los elementos de la obligación tributaria correspondiente al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2009. El 15 de enero de 2011, las actuaciones todavía no han finalizado, si bien dichas actuaciones están revisando una especial complejidad.

a) ¿Se ha iniciado de forma correcta el procedimiento inspector?

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 147 LGT, el procedimiento de inspección puede iniciarse de oficio o bien a instancia de parte, si bien esta última posibilidad queda relegada a una posible ampliación de las actuaciones solicitada por el obligado tributario. En el supuesto planteado estamos, pues, ante una iniciación de oficio, que se efectúa mediante la oportuna comunicación notificada a la empresa el 20 de febrero de 2010.

Otra posibilidad de inicio de oficio del procedimiento habría sido mediante la personación de la inspección de los tributos en las instalaciones de empresa.

El art. 150.1 LGT establece un plazo máximo de duración del procedimiento inspector. En particular, como norma general, las actuaciones se deben llevar a cabo en un plazo máximo de 12 meses, que se podrá ampliar en determinados supuestos. Dicho plazo se empieza a contar desde la fecha de notificación del inicio del mismo.

b) ¿De qué plazo dispone la Inspección para realizar las actuaciones de comprobación e investigación?

Por otro lado, la finalización de las actuaciones del procedimiento de inspección se entiende producida en la fecha en que se notifique o se entienda notificado, el acto o actos administrativos resultantes, que será diferente atendiendo al tipo de acta que se suscriba: actas con acuerdo (art. 155.5. LGT), actas de conformidad (art. 156.3 LGT) y actas de disconformidad (art. 157.7 LGT).

En el presente supuesto, el plazo de duración de las actuaciones inspectoras se inicia a partir del 20 de febrero de 2010, día en que la empresa recibe la comunicación del inicio de actuaciones. Por consiguiente, las actuaciones no se podrían extender más allá del 20 de febrero de 2011, siempre y cuando no concurra ninguna causa de ampliación.

Ahora bien, como se ha comentado, el citado plazo general de 12 meses es ampliable por otros 12 meses cuando concurran las circunstancias previstas en el art. 150.1 LGT: a) actuaciones de especial complejidad; b) ocultación de actividades; y c) apreciación de la existencia de delito contra la Hacienda Pública, con remisión de actuaciones a la vía penal.

En concreto, el legislador indica cuándo las actuaciones revisten especial complejidad, entendiendo que existe la citada complejidad cuando hay un elevado número de operaciones de la persona o entidad; cuando hay una dispersión geográfica de sus actividades, cuando existe una tributación en régimen de consolidación fiscal, o tributen en régimen de transparencia fiscal internacional. No obstante, estas especificaciones está dejando la puerta abierta a un concepto jurídico indeterminado, “la especial complejidad”.

De ahí que, teniendo en cuenta que en supuesto de hecho se señala que las actuaciones iniciadas frente a la empresa están revistiendo especial complejidad, a pesar de que no se especifica cuál es la razón de esa complejidad, la Inspección podría estimar necesario la ampliación de dichas actuaciones por un período no superior a 12 meses.

Por lo tanto, en el supuesto de hecho, si la Inspección adoptara el oportuno acuerdo de ampliación de duración de las actuaciones, el plazo máximo para finalizarlas sería el 20 de febrero de 2012.

3. En los supuestos que a continuación se exponen, indicad en qué momento se inicia el periodo ejecutivo así como las consecuencias tributarias derivadas de la situación planteada.

a) La Sra. Martínez, una persona muy despistada, ha olvidado presentar su autoliquidación del IRPF correspondiente al ejercicio 2009, habiendo finalizado el plazo de pago voluntario el día 30 de junio de 2010. Sin embargo, a principios de septiembre de 2010 se da cuenta del olvido, por lo cual procede a regularizar rápidamente su situación tributaria mediante la presentación y pago de la correspondiente autoliquidación del impuesto el día 18 de septiembre de 2011.

Nos encontramos ante una autoliquidación presentada fuera de plazo -en tanto que se presenta después del 30 de junio de 2010- y sin requerimiento previo -ya que el contribuyente no ha recibido ningún tipo de notificación de la Administración en la que se le exigiera el pago de la deuda correspondiente-. En estos supuestos resultan de aplicación las previsiones contenidas en el art. 27 LGT de acuerdo con el cual el contribuyente tendrá que satisfacer un recargo único del 5%, 10%, 15% o 20% según cual sea el periodo de tiempo transcurrido desde la finalización del periodo voluntario.

En concreto, en el caso práctico planteado, han transcurrido menos de tres meses desde la finalización del periodo voluntario hasta la presentación y pago de la correspondiente autoliquidación, hecho que determina que la señora Martínez tenga que satisfacer un recargo del 5% de la deuda no ingresado, sin que sea aplicable ningún tipo de sanción ni exigible ningún interés de demora.

Por lo que se refiere al inicio del periodo ejecutivo, el art. 161.1 LGT establece que el periodo ejecutivo se inicia cuando hay una deuda conocida por la Administración que ha resultado impagada durante el periodo voluntario de ingreso. Por lo tanto, el inicio del periodo ejecutivo requiere la concurrencia simultánea de dos requisitos: por una parte, que la Administración conozca la existencia de una deuda, y por otra, que la correspondiente deuda no haya sido ingresada dentro del plazo voluntario de pago.

Por lo tanto, en el caso planteado en el ejercicio no se ha iniciado el periodo ejecutivo ya que, aunque la deuda no ha sido satisfecha en periodo voluntario, la Administración no tiene conocimiento de la deuda ya que el contribuyente no ha presentado la autoliquidación.

b) Asimismo, la Sra. Martínez ha olvidado pagar el IBI del 2010 correspondiente a su vivienda, habiendo finalizado el plazo de ingreso voluntario el día 20 de septiembre de 2010. El día 9 de diciembre de 2010, recibe en su domicilio la notificación de la providencia de apremio, ante la cual procede a efectuar el ingreso correspondiente dentro del plazo establecido en la misma.

En el caso de tributos de liquidación periódica por recibo, como es el caso del IBI, el periodo ejecutivo se inicia al día siguiente del vencimiento del plazo establecido en la normativa reguladora del impuesto (arts. 62 y 161.1.a LGT) sin que el contribuyente haya satisfecho el importe correspondiente, dado que, por una parte, hay una deuda impagada, y por otra, la Administración conoce la deuda, ya que es ella misma quien procede a la liquidación. En consecuencia, la Sra. Martínez satisface el importe de la deuda correspondiente al IBI una vez finalizado el periodo voluntario de pago y, por lo tanto, dentro del periodo ejecutivo.

Las consecuencias tributarias derivadas de esta situación se concretan en el art. 161.4 LGT, de acuerdo con el cual el inicio del periodo ejecutivo determina la exigibilidad de intereses de demora y de los recargos del periodo ejecutivo en los términos establecidos en los arts. 28 y 29 LGT.

En concreto, en el caso práctico planteado será exigible el recargo de apremio reducido del 10% de la deuda no ingresada en periodo voluntario dado que el ingreso se produce una vez recibida la correspondiente providencia de apremio pero dentro de los plazos de pago voluntario establecidos a tal efecto en el art. 62 LGT (art. 28.3 LGT). Sin embargo, en este caso no son exigibles intereses de demora (art. 28.5 LGT).

4. La Sra. López desea montar un negocio de venta de bisutería y para ello comprará un local situado en la mejor zona comercial de la ciudad donde reside. No obstante, no tiene claro si, desde un punto de vista fiscal, le conviene más crear una sociedad mercantil o bien montar el negocio como empresaria individual. Elaborad un informe sobre los distintos impuestos (indicando cuál es su hecho imponible) que la Sra. López deberá pagar tanto en el momento de inicio de su negocio como por los beneficios que obtenga del mismo, si opta por crear una sociedad mercantil.

Por lo que respecta al inicio de la actividad empresarial, en el momento de la constitución de la empresa para iniciar su negocio, deberá pagar el Impuesto sobre Operaciones Societarias. Según el art. 19.1 del texto refundido de la Ley del ITPAJD, el hecho imponible de este impuesto está constituido, entre otros, por la constitución, el aumento y la disminución de capital, la fusión, la escisión y la disolución de sociedades. Por lo tanto, la creación de la sociedad limitada estaría gravada por el Impuesto sobre Operaciones Societarias. Por otro lado, si la constitución de la empresa se formaliza en una escritura pública, deberá pagarse el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentos, en la modalidad de documentos notariales (impuesto que grava las escrituras, las actas y los testimonios notariales).

Por otro lado, en el momento de adquirir el local comercial, deberá pagar el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales si lo compra a un particular o bien el Impuesto sobre el Valor Añadido si la adquiere a un empresario en el ejercicio de su actividad empresarial. El primer impuesto grava las adquisiciones inter vivos y onerosas de bienes y derechos que integran el patrimonio de las personas físicas o jurídicas; en tanto que el segundo grava las entregas de bienes a título oneroso, realizadas de manera habitual y en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional.

Asimismo, una vez que adquiere el local, hay que tener en cuenta que la sociedad estará sujeta cada año al Impuesto local sobre Bienes Inmuebles, que grava el derecho de propiedad sobre bienes inmuebles.

Por otro lado, al iniciar su actividad empresarial de venta de calzado estará sujeta cada año al Impuesto municipal de Actividades Económicas, aunque es posible que goce de alguna exención que haga que finalmente no esté obligada a pagar dicho tributo local. El IAE es un impuesto que grava el ejercicio de actividades empresariales, profesionales o artísticas; si bien hay que tener en cuenta que están exentas las personas jurídicas con un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1.000.000 €

En cuanto a la obtención de beneficios, hay que tener en cuenta que el beneficio empresarial producido por la venta de bisutería deberá tributar anualmente por el Impuesto sobre Sociedades, que grava la renta obtenida por sociedades y otras entidades residentes en territorio español.

Por último, las operaciones realizadas por la sociedad en el ámbito del tráfico empresarial (especialmente entregas de bienes y prestaciones de servicios), estarán posiblemente sujetas y no exentas del IVA. Por lo tanto, estará obligada a presentar declaraciones del Impuesto sobre el Valor Añadido (que grava las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios y profesionales; las adquisiciones intracomunitarias de bienes, esto es, las realizadas en países pertenecientes a la Unión Europea; y las importaciones de bienes).

