

# Sistema Tributario para Ciclos de Administración.

©2.006 José Manuel Muñoz Guillán. Algunos derechos reservados.

25 de septiembre de 2006

## Índice

<b>1. Sobre el documento.</b>	<b>4</b>
1.1. Objetivo. . . . .	4
1.2. Recursos. . . . .	4
1.3. Licencia. . . . .	4
1.4. Historial de versiones. . . . .	5
<b>2. Sistema tributario.</b>	<b>5</b>
2.1. Introducción. . . . .	5
2.2. El Presupuesto del Estado. . . . .	5
2.3. Principios tributarios. . . . .	6
2.4. Potestad tributaria. . . . .	7
2.5. Fuentes del ordenamiento tributario. . . . .	8
2.6. Reserva de ley tributaria. . . . .	9
2.7. Clasificación de los tributos. . . . .	10
2.8. Ámbito temporal y espacial de los tributos. . . . .	11
<b>3. Conceptos tributarios básicos.</b>	<b>12</b>
3.1. Relación jurídica tributaria. . . . .	12
3.1.1. Obligaciones tributarias. . . . .	12
3.1.2. Obligaciones de la Administración tributaria. . . . .	14
3.2. Obligados tributarios. . . . .	15
3.2.1. Sujetos pasivos. . . . .	16
3.2.2. Obligados a realizar pagos a cuenta. . . . .	16
3.2.3. Obligados en las obligaciones entre particulares resultantes del tributo. . . . .	17
3.2.4. Sucesores. . . . .	17
3.2.5. Responsables. . . . .	18
3.2.6. Representantes. . . . .	18
3.3. Derechos de los obligados tributarios. . . . .	18
3.4. El domicilio fiscal. . . . .	20
3.5. Hecho imponible. . . . .	21
3.6. Base imponible. . . . .	21
3.7. Base liquidable. . . . .	22
3.8. Tipo de gravamen. . . . .	22
3.9. Cuota tributaria. . . . .	22
3.9.1. Cuota íntegra. . . . .	22
3.9.2. Cuota líquida. . . . .	22
3.9.3. Cuota diferencial. . . . .	22
3.10. Deuda tributaria. . . . .	23
3.10.1. Declaraciones, autoliquidaciones y liquidaciones. . . . .	23
3.10.2. Los plazos de pago de la deuda. . . . .	23
3.10.3. Interés de demora. . . . .	24
3.10.4. Recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo. . . . .	25
3.10.5. Recargos del período ejecutivo. . . . .	25
3.11. Extinción de la deuda tributaria. . . . .	26
3.11.1. Pago. . . . .	26
3.11.2. Prescripción. . . . .	27

ÍNDICE

3

3.11.3. Compensación. . . . .	27
3.11.4. Condonación. . . . .	28
3.11.5. Insolvencia. . . . .	28

## 1. Sobre el documento.

### 1.1. Objetivo.

El presente documento tiene como objetivo ayudar al aprendizaje de los estudiantes del Ciclo Formativo de Grado Superior de Administración y Finanzas en el módulo de Contabilidad y Fiscalidad.

El documento trata sobre la configuración del sistema tributario y los principales conceptos de los tributos desarrollados en la Ley General Tributaria. No se tratan los procedimientos tributarios desarrollados en la Ley General Tributaria.

El documento se encuadra dentro de un proyecto de generación de documentación libre, gratuita y actualizada para los módulos de la familia de Administración a partir de la página web CIADMI Ciclos de Administración:

<http://usuarios.lycos.es/ciadmi>

Para cualquier aportación, corrección o sugerencia puede dirigirse a: ciadmi en el dominio gmail punto com

### 1.2. Recursos.

Para el uso del documento se recomienda utilizar los siguientes recursos:

- Normativa actualizada puede encontrarse en Noticias Jurídicas que es un recurso de libre acceso. En base de datos fiscal.

<http://juridicas.com>

Los documentos principales a consultar deben ser:

- Constitución Española (en adelante CE).
- Ley 58/2.003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT).
- El Manual de Fiscalidad Básica del Centro de Estudios Financieros  
<http://www.fiscal-impuestos.com>
- La página de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT).  
<http://www.aeat.es>

### 1.3. Licencia.

El documento se distribuye con una licencia Reconocimiento - No Comercial - Compartir Igual 2.5 España de **Creative Commons**.

Usted es libre de:

- **copiar, distribuir y comunicar públicamente la obra**
- **hacer obras derivadas**

Bajo las condiciones siguientes:

- **Reconocimiento**. Debe reconocer los créditos de la obra de la manera especificada por el autor o el licenciadore.
- **No comercial**. No puede utilizar esta obra para fines comerciales.

- **Compartir bajo la misma licencia.** Si altera o transforma esta obra, o genera una obra derivada, sólo puede distribuir la obra generada bajo una licencia idéntica a ésta.

Al reutilizar o distribuir la obra, tiene que dejar bien claro los términos de la licencia de esta obra. Alguna de estas condiciones puede no aplicarse si se obtiene el permiso del titular de los derechos de autor. Los derechos derivados de usos legítimos u otras limitaciones no se ven afectados por lo anterior.

Los créditos de la obra se reconocerán manteniendo invariable la primera página de título de la obra y este apartado de Licencia.

Esto es un resumen legible por humanos del texto legal (la licencia completa) disponible en:

<http://creativecommons.org/licenses/by-nc-sa/2.5/es/legalcode.es>

## 1.4. Historial de versiones.

- **25-09-2.006** Versión inicial del documento sin incluir ejemplos. Pendiente de revisión.

## 2. Sistema tributario.

### 2.1. Introducción.

En una sociedad moderna los ciudadanos se dotan de una serie de instituciones, instrumentos y ordenamientos jurídicos con el fin de organizar su convivencia. En España la norma básica que establece el marco general de convivencia es **la Constitución Española de 1.978** que establece en su artículo primero que *España se constituye en un Estado social y democrático de Derecho que propugna como valores superiores de su ordenamiento jurídico la libertad, la justicia, la igualdad y el pluralismo político.*

El Estado así configurado suministra bienes y servicios públicos que por sus características no pueden suministrarse desde el ámbito privado, por ejemplo la defensa o las infraestructuras, o no interesa al conjunto de la sociedad que se suministren exclusivamente por el ámbito privado, por ejemplo la sanidad y la educación. Además en otros casos el Estado interviene para fomentar o perjudicar la realización de determinadas actividades. De esta forma el Estado actúa para cumplir con esos principios de justicia e igualdad. Esto implica la necesidad de obtener recursos para la realización de las actividades y su reparto entre las actividades en función del programa político del Gobierno.

Además hay que tener en cuenta nuestra pertenencia a la **Unión Europea**, lo que implica la armonización de las legislaciones nacionales para facilitar la libre circulación de personas, bienes, servicios y capitales. Esta armonización es muy importante en el caso de las normas tributarias estando las normativas nacionales de algunos tributos, como por ejemplo el Impuesto sobre el Valor Añadido, muy configuradas y limitadas por las normas europeas.

### 2.2. El Presupuesto del Estado.

El instrumento para realizar esa intervención en la economía y desarrollar la actividad financiera es **el Presupuesto del Estado**. En él se recogen los

Ingresos del Presupuesto.

ingresos previstos y se realiza la adjudicación de los recursos a la ejecución de los gastos, teniendo estos un carácter limitativo. El Presupuesto del Estado se elabora anualmente por el Gobierno y se aprueba por las Cortes, siendo el Gobierno el encargado de su ejecución. Posteriormente se realiza su control de nuevo por las Cortes. Así se establecen las medidas económicas y financieras que desarrollarán las políticas comprometidas por el Gobierno, pero con el control en su aprobación por las Cortes, que posteriormente mediante los informes del Tribunal de Cuentas también comprobarán su cumplimiento. <sup>1</sup>Los ingresos del Presupuesto proceden básicamente de cuatro fuentes:

- Los tributos. *Los tributos son los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos. Los tributos, además de 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 (art.2 LGT).*
- Las cotizaciones de empresas y trabajadores a la Seguridad Social.
- Los ingresos del patrimonio que posee el Estado.
- Los ingresos procedentes de la emisión de Deuda Pública.

Los gastos se clasifican en base a diversos criterios que permiten su control en el proceso de ejecución del presupuesto.

Presupuesto de gasto público.

En el Presupuesto del Estado debe incluirse *el importe de los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado* (art. 134.2 CE). De esta forma el Presupuesto debe reflejar el importe del menor ingreso tributario que provocará la concesión de ventajas fiscales para favorecer a determinados sujetos o actividades. Tales beneficios según el art. 133.3 CE sólo se pueden establecer mediante ley.

### 2.3. Principios tributarios.

La CE en su artículo 31 establece que *todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos y su programación y ejecución responderá a los criterios de eficiencia y economía.*

*Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley.*

El anterior artículo de la CE establece los principales principios tributarios aplicables al sistema tributario en su conjunto:

- Generalidad: todos contribuirán, lo que establece una obligación general pero matizada por el siguiente principio.

<sup>1</sup>Ver artículos 134 y 136 CE

- Capacidad económica: la contribución debe realizarse en base a la riqueza y situación concreta de cada persona.
- Justicia: para que el sistema sea *justo*<sup>2</sup> debe cumplir:
  - Igualdad: ante la misma situación la contribución debe ser la misma.
  - Progresividad: la contribución no sólo debe ser mayor de forma absoluta con el aumento de la capacidad económica, además debe ser proporcionalmente mayor a medida que aumenta la capacidad económica.
- No confiscatoriedad: la obligación de contribuir no puede suponer la pérdida de la totalidad del patrimonio de la persona.
- Reserva de Ley: las obligaciones de contribuir sólo pueden imponerse mediante ley.

La LGT establece los principios de ordenación y aplicación del sistema tributario. En cuanto a la ordenación establece que *se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad* (art. 3.1 LGT). Y en la aplicación establece que *se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios* (art. 3.2 LGT).

## 2.4. Potestad tributaria.

La CE establece una organización territorial del Estado en la que existen diversas entidades con autonomía propia (art. 137 CE). Como consecuencia existen diversas administraciones que podemos distinguir como **administración central (o del Estado), autonómica y local (integrada por la provincial y la municipal)**<sup>3</sup>. Estas administraciones establecen sus propios presupuestos para desarrollar sus políticas en su ámbito territorial y deben obtener ingresos para poder realizarlas.

El artículo 133 de la CE establece que *la potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley. Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes*. La LGT repite esto mismo en su artículo 4 añadiendo además que *las demás entidades de derecho público podrán exigir tributos cuando una ley así lo determine*.

La creación de tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley aprobada por las Cortes Generales. La administración estatal encomienda la gestión tributaria al Ministerio de Hacienda quien la realiza a través de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT).

Hacienda estatal.

Las comunidades autónomas obtienen sus recursos mediante la financiación a cargo de los Presupuestos del Estado, la cesión total o parcial de algunos tributos estatales, la participación en un porcentaje de los tributos estatales no cedidos, la creación de tributos propios o la imposición de recargos sobre tributos

Hacienda autonómica.

<sup>2</sup>El concepto de Justicia es algo muy relativo en función del tiempo, espacio, ideología, ...

<sup>3</sup>Esto se estudiará con detalle en el Módulo de Administración Pública.

estatales, los rendimientos de su patrimonio y sus operaciones de crédito (art. 156 y 157 CE). Además en la CE se reconocen particularidades a determinados territorios por motivos históricos como son el régimen foral País Vasco y Navarra. Estas comunidades mantienen un convenio económico específico con el Estado, gestionando los tributos de sus territorios y aportando una cantidad al Estado. Otros territorios también tienen particularidades propias en su aplicación como son Canarias (disposiciones adicionales primera y tercera CE), y las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla.

Hacienda local.

Por último la administración local se financia mediante los recursos asignados en los presupuestos estatales y autonómicos, sus propios tributos o la imposición de recargos sobre tributos estatales o autonómicos (art. 142 CE). Como vemos los tres niveles, estatal, autonómico y local, se superponen en un sistema de participación, cesión total o parcial, tributos propios e imposición de recargos sobre tributos estatales o autonómicos.

## 2.5. Fuentes del ordenamiento tributario.

La LGT las establece en su artículo 7. Son:

- *La Constitución.*
- *Los Tratados o Convenios Internacionales que contengan cláusulas de naturaleza tributaria y en particular los Convenios para evitar la doble imposición según artículo 96 CE.*
- *Las normas de la Unión Europea u otros organismos internacionales o supranacionales a los que se atribuya competencia tributaria según artículo 93CE.*
- *La propia LGT, las leyes reguladoras de cada tributo y por las demás leyes que contengan disposiciones en materia tributaria.*
- *Por las disposiciones reglamentarias dictadas en desarrollo de las normas anteriores y, específicamente en el ámbito tributario local, por las correspondientes ordenanzas fiscales.*

*En la competencia del Estado corresponde al Ministro de Hacienda dictar disposiciones de desarrollo en materia tributaria, que revestirán la forma de orden ministerial cuando así lo disponga expresamente la ley o reglamento objeto de desarrollo. Dicha orden ministerial podrá desarrollar directamente una norma con rango de ley cuando así lo establezca la propia ley. Tendrán carácter supletorio las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del derecho común.*

Podemos observar que existen una serie de normas configuradoras superiores, las tres primeras, y luego normas que establecen la estructura del sistema tributario y de los propios tributos mediante ley. Por último también son fuente del ordenamiento tributario las normas reglamentarias de desarrollo de las anteriores leyes.<sup>4</sup>

<sup>4</sup>Las leyes se aprueban por las Cortes mientras que los reglamentos se aprueban por la Administración. Los reglamentos por tanto no pueden crear obligaciones tributarias, sólo pueden desarrollar las leyes que las imponen.

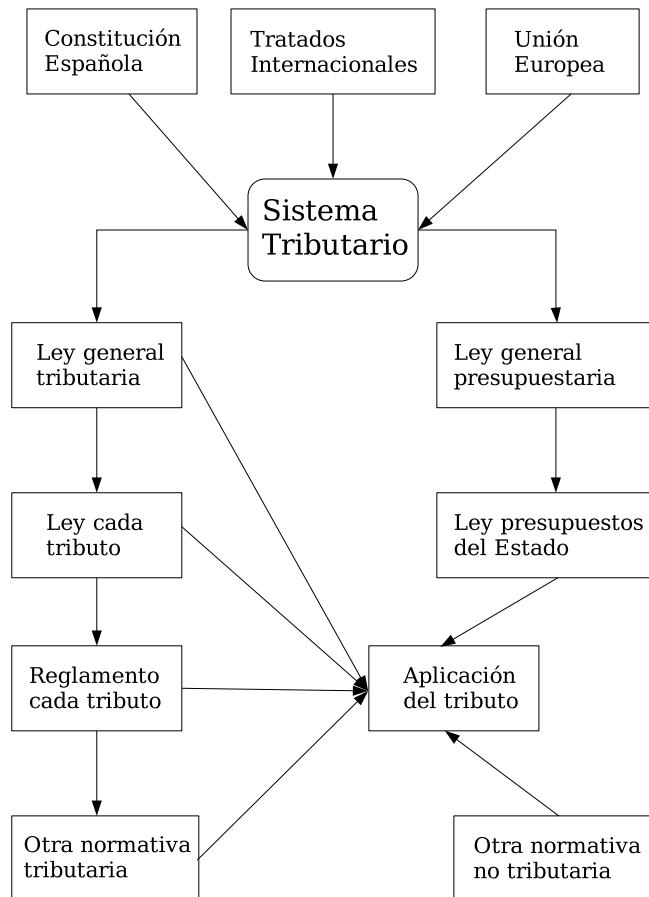


Figura 1: Fuentes del sistema tributario

## 2.6. Reserva de ley tributaria.

La LGT en su artículo 8 establece que determinados conceptos y situaciones tributarias sólo se pueden regular mediante ley. Estas son<sup>5</sup>:

- a) *La delimitación del hecho imponible, del devengo, de la base imponible y liquidable, la fijación del tipo de gravamen y de los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria, así como el establecimiento de presunciones que no admitan prueba en contrario.*
- b) *Los supuestos que dan lugar al nacimiento de las obligaciones tributarias de realizar pagos a cuenta y su importe máximo.*

<sup>5</sup>La mayoría de estos conceptos se verán posteriormente

- c) *La determinación de los obligados tributarios previstos en el apartado 2 del artículo 35 de esta ley y de los responsables.*
- d) *El establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales.*
- e) *El establecimiento y la modificación de los recargos y de la obligación de abonar intereses de demora.*
- f) *El establecimiento y modificación de los plazos de prescripción y caducidad, así como de las causas de interrupción del cómputo de los plazos de la prescripción.*
- g) *El establecimiento y modificación de las infracciones y sanciones tributarias.*
- h) *La obligación de presentar declaraciones y autoliquidaciones referidas al cumplimiento de la obligación tributaria principal y la de pagos a cuenta.*
- i) *Las consecuencias del incumplimiento de las obligaciones tributarias respecto a la eficacia de los actos o negocios jurídicos.*
- j) *Las obligaciones entre particulares resultantes de los tributos.*
- k) *La condonación de deudas y sanciones tributarias y la concesión de moratorias y quitas.*
- l) *La determinación de los actos susceptibles de reclamación en vía económico administrativa.*
- m) *Los supuestos en los que proceda el establecimiento de las intervenciones tributarias de carácter permanente.*

## 2.7. Clasificación de los tributos.

Los tributos pueden clasificarse desde diversos puntos de vista. Desde el punto de vista legal la LGT establece la siguiente clasificación en su artículo 2.

*Los tributos, cualquiera que sea su denominación, se clasifican en tasas, contribuciones especiales e impuestos:*

Tasas.

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

Contribuciones especiales.

*b) Contribuciones especiales son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos.*

*c) Impuestos son los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente.*

Los impuestos además suelen clasificarse atendiendo a otros criterios: Impuestos.

- Atendiendo a la forma en que se grava la capacidad económica se distingue:
  - Impuestos directos: gravan la capacidad económica en si misma, de forma directa.
  - Impuestos indirectos: gravan manifestaciones de la capacidad económica, de forma indirecta.
- Atendiendo a la naturaleza del sujeto de la imposición se distingue:
  - Impuestos personales: el hecho que se grava se relaciona con una persona determinada.
  - Impuestos reales o de producto: recaen sobre bienes o derechos, siendo las personas indeterminadas.
- Atendiendo a la influencia que tengan las circunstancias personales al cuantificar la deuda se distingue:
  - Impuestos subjetivos: tienen en cuenta las circunstancias personales que influyen en la capacidad económica del contribuyente.
  - Impuestos objetivos: no tienen en cuenta las circunstancias personales, sólo atienden a las características del hecho que se grava.
- Atendiendo a la dimensión temporal del hecho que se grava:
  - Impuestos periódicos: aquellos en los que el hecho que se grava se extiende en el tiempo.
  - Impuestos instantáneos: el hecho que se grava es aislado, sin continuidad.

Por último nos quedaría citar a los **precios públicos** que se definen en el artículo 24 de la ley 8/1.989, de 13 de Abril, de Tasas y Precios Públicos, como *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.*

## 2.8. **Ámbito temporal y espacial de los tributos**

Los tributos deben seguir una serie de principios recogidos en la LGT sobre los momentos y lugares de su aplicación. En principio las normas tributarias son irretroactivas excepto en el caso de normas sancionadoras más favorables para el obligado tributario.

*Las normas tributarias se aplicarán a los veinte días naturales de su completa publicación en el boletín oficial que corresponda, si en ellas no se dispone otra cosa, y se aplicarán por plazo indefinido, salvo que se fije un plazo determinado.*

*Salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos sin período impositivo devengados a*

*partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo período impositivo se inicie desde ese momento.*

*No obstante, las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias y el de los recargos tendrán efectos retroactivos respecto de los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado (art. 10 LGT).*

*Los tributos se aplicarán conforme a los criterios de residencia o territorialidad que establezca la ley en cada caso. En su defecto, los tributos de carácter personal se exigirán conforme al criterio de residencia y los demás tributos conforme al criterio de territorialidad que resulte más adecuado a la naturaleza del objeto gravado (art. 11 LGT).*

### 3. Conceptos tributarios básicos.

La Ley General Tributaria desarrolla una serie de conceptos comunes a la estructura de todos los tributos necesarios para poder entender su proceso de liquidación. Estos conceptos básicos se concretan posteriormente en la normativa propia de cada tributo.

#### 3.1. Relación jurídica tributaria.

*La relación jurídica tributaria es el conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades originadas por la aplicación de los tributos, tanto para los obligados tributarios como para la Administración tributaria. Además también pueden producirse sanciones en caso de incumplimiento (art. 17 LGT).*

##### 3.1.1. Obligaciones tributarias.

Las obligaciones tributarias pueden ser materiales y formales. Las obligaciones materiales consisten en el pago de una cantidad de dinero y son:

#### Materiales.

Principal: pago.

- La obligación tributaria principal. *Tiene por objeto el pago de la cuota tributaria (art. 19 LGT).*

Pagos a cuenta.

- La obligación de realizar pagos a cuenta. *Consiste en satisfacer un importe a cuenta de la obligación tributaria principal. Dicho importe podrá deducirse de la obligación principal salvo que la ley propia de cada tributo indique la posibilidad de deducir una cantidad distinta. Es una obligación autónoma respecto de la obligación principal. La obligación de realizar pagos a cuenta puede ser (art. 23 LGT):*

- Obligación de realizar retención.
- Obligación de realizar pagos fraccionados.
- Obligación de realizar ingresos a cuenta.

Entre particulares.

- Las obligaciones entre particulares derivadas del tributo. *Son las que tienen por objeto una prestación de naturaleza tributaria exigible entre obligados tributarios. Entre otras las que se generan como consecuencia de actos de repercusión, retención o ingreso a cuenta (art. 24 LGT).*

- Las obligaciones accesorias. *Son pagos que se deben satisfacer a la Administración tributaria, distintos de los anteriores, y cuya exigencia se impone en relación con otra obligación tributaria. Son obligaciones accesorias el interés de demora, los recargos por declaración extemporánea, los recargos del período ejecutivo así como otras que imponga la ley. Las sanciones tributarias no tienen la consideración de obligaciones accesorias (art. 25 LGT).*

Accesorias.

Las obligaciones formales no tienen carácter monetario y *son impuestas por la normativa a los obligados tributarios, deudores o no del tributo, y cuyo cumplimiento está relacionado con el desarrollo de actuaciones o procedimientos tributarios o aduaneros. Las disposiciones reglamentarias podrán regular las circunstancias relativas al cumplimiento de las obligaciones tributarias formales.* Entre otras son obligaciones formales (art. 29 LGT):

**Formales.**

- *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 que permitan la interpretación de los datos cuando la obligación se cumpla con utilización de sistemas informáticos. Se deberá facilitar la conversión de dichos datos a formato legible cuando la lectura o interpretación de los mismos no fuera posible por estar encriptados o codificados. En todo caso, los obligados tributarios que deban presentar autoliquidaciones o declaraciones por medios telemáticos deberán conservar copia de los programas, ficheros y archivos generados que contengan los datos originarios de los que deriven los estados contables y las autoliquidaciones o declaraciones presentadas.*
- *La obligación de expedir y entregar facturas o documentos sustitutivos y conservar las facturas, documentos y justificantes que tengan relación con sus obligaciones tributarias.*
- *La obligación de aportar a la Administración tributaria libros, registros, documentos o información que el obligado tributario deba conservar en relación con el cumplimiento de las obligaciones tributarias propias o de terceros, así como cualquier dato, informe, antecedente y justificante con trascendencia tributaria, a requerimiento de la Administración o en declaraciones periódicas. Cuando la información exigida se conserve en soporte informático deberá suministrarse en dicho soporte cuando así fuese requerido.*
- *La obligación de facilitar la práctica de inspecciones y comprobaciones administrativas.*

Censos.

NIF.

Declaración.

Contabilidad.

Facturación.

Información.

Colaboración.

Certificación de la retención o ingreso a cuenta.

- *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.*

Aduaneras.

- *Las obligaciones de esta naturaleza que establezca la normativa aduanera.*

### 3.1.2. Obligaciones de la Administración tributaria.

En la relación jurídica tributaria también la Administración tributaria contrae obligaciones. Por una parte están las obligaciones monetarias y por otra las obligaciones derivadas de los procedimientos tributarios y del resto del ordenamiento jurídico (art. 30 LGT). Las obligaciones monetarias son:

- Las devoluciones derivadas de cada tributo (art. 31 LGT). *Son cantidades soportadas o ingresadas debidamente por la aplicación del tributo. Transcurrido el plazo fijado en las normas reguladoras de cada tributo y, en todo caso, el plazo de seis meses, sin que se hubiera ordenado el pago de la devolución por causa imputable a la Administración tributaria, ésta abonará el interés de demora regulado en el artículo 26 de esta Ley, sin necesidad de que el obligado lo solicite. A estos efectos, el interés de demora se devengará desde la finalización de dicho plazo hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución.*
- Las devoluciones de ingresos indebidos (art. 32 LGT). *La Administración tributaria devolverá a los obligados tributarios, a los sujetos infractores o a los sucesores de unos y otros, los ingresos que indebidamente se hubieran realizado en el Tesoro Público con ocasión del cumplimiento de sus obligaciones tributarias o del pago de sanciones. Con la devolución de ingresos indebidos la Administración tributaria abonará el interés de demora regulado en el artículo 26 de esta Ley, sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite. A estos efectos, el interés de demora se devengará desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso indebido hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución. Las dilaciones en el procedimiento por causa imputable al interesado no se tendrán en cuenta a efectos del cómputo del período a que se refiere el párrafo anterior. Cuando se proceda a la devolución de un ingreso indebido derivado de una autoliquidación ingresada en varios plazos, se entenderá que la cantidad devuelta se ingresó en el último plazo y, de no resultar cantidad suficiente, la diferencia se considerará satisfecha en los plazos inmediatamente anteriores.*
- El reembolso de los costes de las garantías (art. 33 LGT). *La Administración tributaria reembolsará, previa acreditación de su importe, el coste de las garantías aportadas para suspender la ejecución de un acto o para aplazar o fraccionar el pago de una deuda si dicho acto o deuda es declarado improcedente por sentencia o resolución administrativa firme. Cuando el acto o la deuda se declare parcialmente improcedente, el reembolso alcanzará a la parte correspondiente del coste de las garantías. Reglamentariamente se regulará el procedimiento de reembolso y la forma de determinar el coste de las garantías. Con el reembolso de los costes de las garantías, la Administración tributaria abonará el interés legal vigente a lo largo del período en el que se devengue sin necesidad de que el obligado tributario*

*lo solicite. A estos efectos, el interés legal se devengará desde la fecha debidamente acreditada en que se hubiese incurrido en dichos costes hasta la fecha en que se ordene el pago. Lo dispuesto en el presente artículo no será de aplicación respecto de las garantías establecidas por la normativa propia de cada tributo para responder del cumplimiento de las obligaciones tributarias.*

La diferencia entre los dos primeros casos se basa en que en el primero los ingresos son debidos, correctos, mientras que en el segundo sucede que el ingreso es indebido, no debería haberse realizado y la Administración tributaria debe proceder a su devolución. Puede darse, por ejemplo, la primera situación cuando el importe de los pagos a cuenta supere la cuota del tributo y por tanto la Administración tributaria debe devolver el exceso. La segunda situación cuando se produzca un error en la tributación.

El tercer caso supone el resarcimiento del coste por garantías que soporta el obligado tributario cuando una sentencia o resolución le da la razón.

En los tres casos se establece la obligación para la Administración tributaria de abonar interés de demora desde el momento en que se supera el plazo, se produce el ingreso indebido o se producen los costes por garantías hasta el momento que se ordena el pago, sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite.

### **3.2. Obligados tributarios.**

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

1. *Los contribuyentes.*
2. *Los sustitutos del contribuyente.*
3. *Los obligados a realizar pagos fraccionados.*
4. *Los retenedores.*
5. *Los obligados a practicar ingresos a cuenta.*
6. *Los obligados a repercutir.*
7. *Los obligados a soportar la repercusión.*
8. *Los obligados a soportar la retención.*
9. *Los obligados a soportar los ingresos a cuenta.*
10. *Los sucesores.*
11. *Los beneficiarios de supuestos de exención, devolución o bonificaciones tributarias, cuando no tengan la condición de sujetos pasivos.*

*También tendrán el carácter de obligados tributarios aquellos a quienes la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias formales.*

*Tendrán la consideración de obligados tributarios, en las leyes en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición.*

*Tendrán asimismo el carácter de obligados tributarios los responsables a los que se refiere el artículo 41 de esta Ley.*

Puede observarse que el conjunto de obligados tributarios que establece la ley incluye a los obligados materiales y formales e incluso a aquellas entidades sin personalidad jurídica. El resto del artículo establece la sujeción solidaria a las deudas tributarias cuando existen varios obligados en una obligación tributaria.

*La concurrencia de varios obligados tributarios en un mismo presupuesto de una obligación determinará que queden solidariamente obligados frente a la Administración tributaria al cumplimiento de todas las prestaciones, salvo que por ley se disponga expresamente otra cosa. Las leyes podrán establecer otros supuestos de solidaridad distintos del previsto en el párrafo anterior.*

*Cuando la Administración sólo conozca la identidad de un titular practicará y notificará las liquidaciones tributarias a nombre del mismo, quien vendrá obligado a satisfacerlas si no solicita su división. A tal efecto, para que proceda la división será indispensable que el solicitante facilite los datos personales y el domicilio de los restantes obligados al pago, así como la proporción en que cada uno de ellos participe en el dominio o derecho transmitido.*

### 3.2.1. Sujetos pasivos.

Sujeto pasivo: contribuyente y sustituto.

Se establece como sujeto pasivo a *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* (art. 36 LGT). Como vemos pueden existir dos tipos de sujetos pasivos:

- *Es contribuyente el sujeto pasivo que realiza el hecho imponible.*
- *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. El sustituto podrá exigir del contribuyente el importe de las obligaciones tributarias satisfechas, salvo que la ley señale otra cosa.*

*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. En el ámbito aduanero, tendrá además la consideración de sujeto pasivo el obligado al pago del importe de la deuda aduanera, conforme a lo que en cada caso establezca la normativa aduanera.*

### 3.2.2. Obligados a realizar pagos a cuenta.

Los obligados a realizar pagos a cuenta son (art. 37 LGT):

- *Es obligado a realizar **pagos fraccionados** el contribuyente a quien la ley de cada tributo impone la obligación de ingresar cantidades a cuenta de la obligación tributaria principal con anterioridad a que ésta resulte exigible.*

- Es **retenedor** la persona o entidad a quien la ley de cada tributo impone la obligación de detraer e ingresar en la Administración tributaria, con ocasión de los pagos que deba realizar a otros obligados tributarios, una parte de su importe a cuenta del tributo que corresponda a éstos.
- Es obligado a practicar **ingresos a cuenta** 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.

### 3.2.3. Obligados en las obligaciones entre particulares resultantes del tributo.

Los obligados derivados de las relaciones entre particulares son (art. 38 LGT):

- Es obligado a repercutir la persona o entidad que, conforme a la ley, debe repercutir la cuota tributaria a otras personas o entidades y que, salvo que la ley disponga otra cosa, coincidirá con aquel que realiza las operaciones gravadas.
- Es obligado a soportar la repercusión la persona o entidad a quien, según la ley, se deba repercutir la cuota tributaria, y que, salvo que la ley disponga otra cosa, coincidirá con el destinatario de las operaciones gravadas. El repercutido no está obligado al pago frente a la Administración tributaria pero debe satisfacer al sujeto pasivo el importe de la cuota repercutida.
- Es obligado a soportar la retención, la persona o entidad perceptora de las cantidades sobre las que, según la ley, el retenedor deba practicar retenciones tributarias.
- La ley podrá imponer a las personas o entidades la obligación de soportar los ingresos a cuenta de cualquier tributo practicados con ocasión de las rentas en especie o dinerarias que perciban y, en su caso, la repercusión de su importe por el pagador de dichas rentas.

### 3.2.4. Sucesores.

También se establecen como obligados tributarios a los sucesores o legatarios de las personas físicas que asumirán las obligaciones tributarias pendientes aunque no estuviese liquidada la deuda al fallecimiento del causante. Sin embargo las sanciones no se transmiten (art. 39 LGT).

En el caso de las personas jurídicas se distingue entre aquellas que se liquidan o no y las que limitan la responsabilidad de sus socios y las que no. Cuando se liquidan y limitan la responsabilidad de los socios, partícipes o cotitulares quedarán obligados solidariamente hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que les corresponda. Si se liquidan pero no limitan la responsabilidad de los socios, partícipes o cotitulares quedarán estos obligados solidariamente a su cumplimiento. En el caso de que no se produzca la liquidación las obligaciones tributarias se transmiten a las personas y entidades que sucedan o sean beneficiarias de la operación.

Las sanciones si serán exigibles a los sucesores de las personas jurídicas según los criterios anteriores (art. 40 LGT).

### 3.2.5. Responsables.

La normativa establece como responsables solidarios o subsidiarios de la deuda a otras personas o entidades. La responsabilidad es en principio subsidiaria y no alcanza a las sanciones, excepto que se establezca otra cosa.

Esta derivación de responsabilidad requiere un acto administrativo en el que, previa audiencia al interesado, se declare la responsabilidad y se determine su alcance y extensión, salvo que una norma con rango de ley establezca otra cosa. La derivación de responsabilidad subsidiaria requiere la declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios. Los responsables tienen derecho de reembolso frente al deudor principal (art. 41 LGT).

El artículo 42 de la LGT enumera posibles casos de responsables solidarios y el artículo 43 de la LGT enumera algunos casos de responsabilidad subsidiaria.

### 3.2.6. Representantes.

La normativa tributaria establece varios casos de representación del obligado tributario: la representación legal, la voluntaria y la de personas o entidades no residentes.

La representación legal aparece en tres situaciones (art. 45 LGT):

- Por las personas sin capacidad de obrar actuarán sus representantes legales. La capacidad de obrar tributaria es más amplia que la civil, teniéndola los menores e incapacitados por sus relaciones tributarias derivadas de actividades que le estén permitidas por el ordenamiento jurídico sin asistencia de otra persona (art. 44 LGT).
- Por las personas jurídicas actuarán las personas que ostenten su representación de forma válida.
- Por los entes sin personalidad jurídica quién la ostente de forma fehaciente, y de no haberse designado quien ejerza la gestión o dirección, y en su defecto, cualquiera de sus miembros o partícipes.

La representación voluntaria se da cuando un obligado tributario con capacidad de obrar decide ceder en otra persona, por ejemplo un asesor, su representación ante la Administración (art. 46 LGT).

La representación de personas o entidades no residentes se produce cuando un no residente realiza actividades mediante establecimiento permanente en España, o por las características de las operaciones que realice, y es entonces necesario que nombre un representante en territorio español ante la Administración tributaria (art. 47 LGT).

## 3.3. Derechos de los obligados tributarios.

Constituyen derechos de los obligados tributarios, entre otros, los siguientes (art. 34 LGT):

1. *Derecho a ser informado y asistido por la Administración tributaria sobre el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.*

2. *Derecho a obtener, en los términos previstos en esta Ley, las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo y las devoluciones de ingresos indebidos que procedan, con abono del interés de demora previsto en el artículo 26 de esta Ley, sin necesidad de efectuar requerimiento al efecto.*
3. *Derecho a ser reembolsado, en la forma fijada en esta Ley, del coste de los avales y otras garantías aportados para suspender la ejecución de un acto o para aplazar o fraccionar el pago de una deuda, si dicho acto o deuda es declarado total o parcialmente improcedente por sentencia o resolución administrativa firme, con abono del interés legal sin necesidad de efectuar requerimiento al efecto, así como a la reducción proporcional de la garantía aportada en los supuestos de estimación parcial del recurso o de la reclamación interpuesta.*
4. *Derecho a utilizar las lenguas oficiales en el territorio de su comunidad autónoma, de acuerdo con lo previsto en el ordenamiento jurídico.*
5. *Derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte.*
6. *Derecho a conocer la identidad de las autoridades y personal al servicio de la Administración tributaria bajo cuya responsabilidad se tramitan las actuaciones y procedimientos tributarios en los que tenga la condición de interesado.*
7. *Derecho a solicitar certificación y copia de las declaraciones por él presentadas, así como derecho a obtener copia sellada de los documentos presentados ante la Administración, siempre que la aporten junto a los originales para su cotejo, y derecho a la devolución de los originales de dichos documentos, en el caso de que no deban obrar en el expediente.*
8. *Derecho a no aportar aquellos documentos ya presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la Administración actuante, siempre que el obligado tributario indique el día y procedimiento en el que los presentó.*
9. *Derecho, en los términos legalmente previstos, al carácter reservado de los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria, que sólo podrán ser utilizados para la aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada y para la imposición de sanciones, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo en los supuestos previstos en las leyes.*
10. *Derecho a ser tratado con el debido respeto y consideración por el personal al servicio de la Administración tributaria.*
11. *Derecho a que las actuaciones de la Administración tributaria que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que le resulte menos gravosa, siempre que ello no perjudique el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.*
12. *Derecho a formular alegaciones y a aportar documentos que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución.*

13. *Derecho a ser oído en el trámite de audiencia, en los términos previstos en esta Ley.*
14. *Derecho a ser informado de los valores de los bienes inmuebles que vayan a ser objeto de adquisición o transmisión.*
15. *Derecho a ser informado, al inicio de las actuaciones de comprobación o inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones y a que las mismas se desarrollen en los plazos previstos en esta Ley.*
16. *Derecho al reconocimiento de los beneficios o regímenes fiscales que resulten aplicables.*
17. *Derecho a formular quejas y sugerencias en relación con el funcionamiento de la Administración tributaria.*
18. *Derecho a que las manifestaciones con relevancia tributaria de los obligados se recojan en las diligencias extendidas en los procedimientos tributarios.*
19. *Derecho de los obligados a presentar ante la Administración tributaria la documentación que estimen conveniente y que pueda ser relevante para la resolución del procedimiento tributario que se esté desarrollando.*
20. *Derecho a obtener copia a su costa de los documentos que integren el expediente administrativo en el trámite de puesta de manifiesto del mismo en los términos previstos en esta Ley. Este derecho podrá ejercitarse en cualquier momento en el procedimiento de apremio.*

*Integrado en el Ministerio de Hacienda, el Consejo para la Defensa del Contribuyente velará por la efectividad de los derechos de los obligados tributarios, atenderá las quejas que se produzcan por la aplicación del sistema tributario que realizan los órganos del Estado y efectuará las sugerencias y propuestas pertinentes, en la forma y con los efectos que reglamentariamente se determinen.*

### 3.4. El domicilio fiscal.

El domicilio fiscal es el lugar de localización del obligado tributario en sus relaciones con la Administración tributaria. Será (art. 48 LGT):

- |                         |   |
|-------------------------|---|
| Personas físicas.       | <ul style="list-style-type: none"> <li>■ Para las personas físicas el lugar de su <b>residencia habitual</b>. No obstante si realizan principalmente actividades económicas donde se encuentre su dirección y gestión, y si éste no puede establecerse donde radique el mayor valor de inmovilizado.</li> </ul> |
| Personas jurídicas.     | <ul style="list-style-type: none"> <li>■ Para las personas jurídicas su <b>domicilio social</b> siempre que en él esté la dirección o gestión, en otro caso donde se encuentre. Si no puede determinarse por lo anterior donde se encuentre el mayor valor de su inmovilizado.</li> </ul>                       |
| Entes sin personalidad. | <ul style="list-style-type: none"> <li>■ Para los entes sin personalidad jurídica igual que para personas jurídicas.</li> </ul>   |
| No residentes.          | <ul style="list-style-type: none"> <li>■ Para los no residentes según la normativa de cada tributo, y en su defecto el del representante. Si opera mediante establecimiento permanente se aplican las reglas primera o segunda.</li> </ul>  |

El domicilio fiscal debe comunicarse por los obligados tributarios a la Administración así como su modificación mediante los procedimientos que se establezcan.

### 3.5. Hecho imponible.

*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* (art. 20 LGT). Es decir, el hecho imponible es el elemento configurador, delimitador, descriptor del tributo y su realización genera la obligación de pagar.

El hecho imponible puede delimitarse por la norma de manera negativa expresando los supuestos de **no sujeción**, es decir, enumerando situaciones que no se consideran hecho imponible. Además pueden establecerse **exenciones**, situaciones en las que se produce el hecho imponible pero que por algún motivo quedan fuera de la tributación (art. 22 LGT).

*El momento en que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal es el devengo* (art. 21 LGT). *El devengo determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa. La ley propia de cada tributo podrá establecer la exigibilidad de la cuota o cantidad a ingresar, o de parte de la misma, en un momento distinto al del devengo del tributo.*

Hecho imponible, no sujeción y exención.

El devengo y la exigibilidad de la cuota.

### 3.6. Base imponible.

*La base imponible es la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible.* La base imponible podrá determinarse por los siguientes métodos (art. 50 LGT):

- Estimación directa. Se puede utilizar por el contribuyente y por la Administración tributaria según la normativa de cada tributo. Se utilizarán las declaraciones o documentos presentados, los datos de libros y registros comprobados y los demás documentos, justificantes y datos que tengan relación con los elementos de la obligación tributaria (art. 51 LGT).
- Estimación objetiva. Determinará la base imponible mediante la aplicación de magnitudes, índices, módulos o datos previstos en la normativa de cada tributo (art. 52 LGT).
- Estimación indirecta. Se aplicará cuando la Administración tributaria no disponga de datos para la determinación completa de la base imponible por falta de declaración, obstrucción, incumplimiento deber registro, pérdida de datos, etc. Se utilizarán los datos relevantes disponibles, elementos que indirectamente señalen existencia de rentas, datos del sector, magnitudes de situaciones similares, etc (art. 53 LGT).

La base imponible se determinará de manera general por el método de la estimación directa, aunque la ley podrá establecer los supuestos para la aplicación de la estimación objetiva que tendrá en todo caso carácter voluntario para los obligados tributarios.

Mientras que la estimación directa, que es el método por defecto, valora los elementos integrantes del hecho imponible de una manera directa obteniendo

Valoración del hecho imponible.

una medida *real*, la estimación objetiva utiliza una serie de indicadores (índices, módulos, etc.) que proporcionan una medida *aproximada*, que puede ser distinta de la real, pero que permite una simplificación de las obligaciones registrales. La estimación indirecta se utiliza por la Administración tributaria cuando no se han cumplido con las obligaciones de declaración, registro, etc. y utiliza magnitudes relacionadas con el hecho imponible para obtener su valoración, aunque su fiabilidad sea mucho menor.

### 3.7. Base liquidable.

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

Base imponible - reducciones.

### 3.8. Tipo de gravamen.

*El tipo de gravamen es la cifra, coeficiente o porcentaje que se aplica a la base liquidable para obtener como resultado la cuota íntegra.*

Base liquidable x tipo de gravamen = Cuota íntegra.

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

### 3.9. Cuota tributaria.

#### 3.9.1. Cuota íntegra.

La cuota íntegra se determinará:

- a) *Aplicando el tipo de gravamen a la base liquidable*
- b) *Según cantidad fija señalada al efecto.*

*La cuota íntegra deberá reducirse de oficio cuando a un incremento de base liquidable corresponda una porción de cuota superior a dicho incremento. La reducción deberá comprender al menos dicho exceso. Se exceptúan de esta regla los casos en que la deuda tributaria deba pagarse por medio de efectos timbrados.*

*El importe de la cuota íntegra podrá modificarse mediante la aplicación de las reducciones o límites que la ley de cada tributo establezca en cada caso (art. 56 LGT).*

#### 3.9.2. Cuota líquida.

Será el resultado de aplicar sobre la cuota íntegra las deducciones, bonificaciones, adiciones o coeficientes previstos, en su caso, en la ley de cada tributo (art. 56 LGT).

#### 3.9.3. Cuota diferencial.

Será el resultado de minorar la cuota líquida en el importe de las deducciones, pagos fraccionados, retenciones, ingresos a cuenta y cuotas, conforme a la normativa de cada tributo (art. 56 LGT).

### 3.10. Deuda tributaria.

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. Además estará integrada, en su caso, por:

- El interés de demora.
- Los recargos por declaración extemporánea.
- Los recargos del período ejecutivo.
- Los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, a favor del Tesoro o de otros entes públicos.

Las sanciones tributarias que puedan imponerse no formaran parte de la deuda tributaria (art. 58 LGT).

#### 3.10.1. Declaraciones, autoliquidaciones y liquidaciones.

*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 (art. 119 LGT).*

*Las **autoliquidaciones** son 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, la liquidación que proceda (art. 120 LGT).*

*La **liquidación** tributaria es el 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. La Administración tributaria no estará obligada a ajustar las liquidaciones a los datos consignados por los obligados tributarios en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones, solicitudes o cualquier otro documento. Las liquidaciones tributarias serán provisionales o definitivas (art. 101 LGT).*

#### 3.10.2. Los plazos de pago de la deuda.

Las deudas tributarias tienen distintos plazos para proceder al pago señalados en el art. 62 LGT:

- *Las deudas tributarias resultantes de un autoliquidación deberán pagarse en los plazos que establezca la normativa de cada tributo.*
- *En el caso de deudas tributarias resultantes de liquidaciones practicadas por la Administración, el pago en período voluntario deberá hacerse en los siguientes plazos:*
  - a) *Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días 1 y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 del mes posterior o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.*

- b) *Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 5 del segundo mes posterior o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.*
- *El pago en período voluntario de las deudas de notificación colectiva y periódica que no tengan establecido otro plazo en sus normas reguladoras deberá efectuarse en el período comprendido entre el día 1 de septiembre y el 20 de noviembre o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente. La Administración tributaria competente podrá modificar el plazo señalado en el párrafo anterior siempre que dicho plazo no sea inferior a dos meses.*
  - *Las deudas que deban abonarse mediante efectos timbrados se pagarán en el momento de la realización del hecho imponible, si no se dispone otro plazo en su normativa específica.*
  - *Una vez iniciado el período ejecutivo y notificada la providencia de apremio, el pago de la deuda tributaria deberá efectuarse en los siguientes plazos:*
    - a) *Si la notificación de la providencia se realiza entre los días 1 y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 de dicho mes o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.*
    - b) *Si la notificación de la providencia se realiza entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 5 del mes siguiente o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.*

### 3.10.3. Interés de demora.

El interés de demora es una obligación accesoria que se produce cuando el obligado tributario no ingresa en su momento una cantidad debida. El art. 26 LGT lo define como *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 impropcedente o en el resto de casos previstos en la normativa tributaria. La exigencia del interés de demora tributario **no requiere la previa intimación de la Administración ni la concurrencia de un retraso culpable en el obligado.***

El resto del artículo establece algunos casos que producen la obligación de satisfacer el interés de demora, como se calculará su cuantía y algunas situaciones en las que no se exigirá. Por último señala que *el interés de demora será el interés legal del dinero vigente a lo largo del período en el que aquél resulte exigible, incrementado en un 25 por ciento, salvo que la Ley de Presupuestos Generales del Estado establezca otro diferente. No obstante en los supuestos de aplazamiento, fraccionamiento o suspensión de deudas garantizadas en su totalidad mediante aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o mediante certificado de seguro de caución, el interés de demora exigible será el interés legal.*

#### **3.10.4. Recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo.**

*Los recargos por declaración extemporánea son prestaciones accesorias que deben satisfacer los obligados tributarios como consecuencia de la presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria (art. 27 LGT).*

*Se considera requerimiento previo cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria.*

En estas situaciones el obligado tributario regulariza su situación de forma voluntaria presentando una declaración o autoliquidación fuera de plazo pero sin que la Administración tributaria hubiera comunicado al obligado que iniciaba cualquier procedimiento relacionado con la regularización de esa situación. En este sentido, al ser una regularización voluntaria por el obligado tributario, se le conceden una serie de beneficios como la no imposición del interés de demora si el retraso es inferior a doce meses.

Los recargos por la presentación de una autoliquidación o declaración serán del 5 %, 10 % y 15 % si se presentan en los 3, 6 y 12 meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación e ingreso. La base de cálculo del recargo será si es una autoliquidación el importe a ingresar resultante y si es una declaración el importe de la liquidación derivada. Excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse y los intereses de demora devengados hasta la presentación de la autoliquidación o declaración.

Si la presentación de la autoliquidación o declaración se realiza transcurridos 12 meses desde el término del plazo establecido para la presentación el recargo será del 20 % y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse. En este caso el interés de demora se exigirá por el período transcurrido desde el día siguiente a los 12 meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación hasta el momento en que la autoliquidación o declaración se haya presentado.

#### **3.10.5. Recargos del período ejecutivo.**

El período ejecutivo es el que sigue a los plazos voluntarios de pago y en él puede producirse *el pago o cumplimiento espontáneo del obligado tributario o, en su defecto, a través del procedimiento administrativo de apremio* (art. 160 LGT).

El período ejecutivo se inicia según art. 161 LGT:

- a) En el caso de deudas liquidadas por la Administración tributaria, al día siguiente al del vencimiento del plazo establecido para su ingreso en período voluntario.
- b) En el caso de deudas a ingresar mediante autoliquidación presentada sin realizar el ingreso, al día siguiente de la finalización del plazo que establezca la norma de cada tributo para dicho ingreso o, si éste ya hubiera concluido, el día siguiente a la presentación de la autoliquidación.

La presentación de una solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en período voluntario impedirá el inicio del período ejecutivo. Igual-

mente la interposición de un recurso o reclamación contra una sanción. Iniciado el período ejecutivo la Administración tributaria efectuará la recaudación de las deudas liquidadas o autoliquidadas mediante el procedimiento de apremio sobre el patrimonio del obligado.

El período ejecutivo implica la aparición de unos recargos de tres tipos: recargo ejecutivo, recargo de apremio reducido y recargo de apremio ordinario. Dichos recargos son incompatibles entre sí y se calculan sobre la totalidad de la deuda no ingresada en período voluntario.

El recargo ejecutivo será del 5 % y se aplicará cuando se satisfaga la totalidad de la deuda no ingresada en período voluntario antes de la notificación de la providencia de apremio.

El recargo de apremio reducido será del 10 % y se aplicará cuando se satisfaga la totalidad de la deuda no ingresada en período voluntario y el propio recargo en el plazo señalado para el ingreso de las deudas en período ejecutivo notificadas mediante providencia de apremio. Es decir, será del 10 % si el pago se produce una vez recibida la providencia de apremio en el plazo para el ingreso del período ejecutivo.

El recargo de apremio ordinario será del 20 % y será aplicable cuando no concurren las circunstancias anteriores, es decir, cuando el pago se produzca después de haber finalizado el plazo para el pago en período ejecutivo.

El recargo de apremio ordinario es compatible con los intereses de demora, pero no con los recargos ejecutivo y de apremio reducido. Así no se exigirán los intereses de demora devengados desde el inicio del período ejecutivo en los casos de los recargos ejecutivo y de apremio reducido.

### 3.11. Extinción de la deuda tributaria.

Según el art. 59 LGT *las deudas tributarias podrán extinguirse por pago, prescripción, compensación o condonación, por los medios previstos en la normativa aduanera y por los demás medios previstos en las leyes. El pago, la compensación, la deducción sobre transferencias o la condonación de la deuda tributaria tiene efectos liberatorios exclusivamente por el importe pagado, compensado, deducido o condonado.*

#### 3.11.1. Pago.

El pago de la deuda tributaria se efectuará en efectivo. Podrá efectuarse mediante efectos timbrados cuando así se disponga reglamentariamente. También reglamentariamente se determinará los medios y forma de pago así como los requisitos y condiciones para el pago mediante técnicas y medios electrónicos, informáticos o telemáticos. También podrá admitirse el pago en especie en período voluntario o ejecutivo cuando una ley lo disponga expresamente y en los términos y condiciones que se prevean reglamentariamente según art. 60 LGT.

El momento de pago en efectivo será el del ingreso, en el caso de efectos timbrados cuando se usen en la forma que se determine y en el caso del pago en especie en el momento señalado por las normas que lo regulen según art. 61 LGT.

Las deudas tributarias son autónomas y el obligado podrá imputar el pago a la que libremente determine. El pago de una deuda con vencimiento posterior no afecta al derecho de la Administración tributaria a percibir las anteriores. Si en

la ejecución forzosa se acumulan varias deudas el importe obtenido se aplicará al pago de las más antiguas según art. 63 LGT.

Los obligados tributarios pueden consignar el importe de las deudas tributarias y sus costas en la Caja General de Depósitos u órgano equivalente de las restantes Administraciones públicas, o en algunas de sus sucursales, con los efectos liberatorios o suspensivos que reglamentariamente se determinen según art. 64 LGT.

**Aplazamiento y fraccionamiento del pago.** Tanto en período voluntario como ejecutivo puede solicitarse el aplazamiento o fraccionamiento del pago cuando la situación económica impida de forma transitoria su realización conforme a las condiciones que reglamentariamente se establezcan.

No se pueden aplazar ni fraccionar las deudas tributarias cuya exacción se haga mediante efectos timbrados, ni las de los retenedores u obligados a hacer ingresos a cuenta, salvo en los casos previstos en la normativa tributaria.

Las deudas aplazadas o fraccionadas deben garantizarse mediante los procedimientos señalados en el art. 82 LGT.

La presentación de una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento en período voluntario impedirá el inicio del período ejecutivo, pero no el devengo del interés de demora. La solicitud de aplazamiento o fraccionamiento en el período ejecutivo suspenderá las actuaciones de enajenación de los bienes embargados.

### 3.11.2. Prescripción.

Los artículos 66 a 70 de la LGT desarrollan la prescripción. La prescripción implica la caducidad, por el paso del tiempo, del derecho de la Administración tributaria o del obligado tributario. Según el art. 66 LGT prescribirán a los cuatro años:

- El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.
- El derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas.
- 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.
- 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.

El resto de los artículos señalan los momentos de inicio de los plazos de prescripción y su interrupción, así como los efectos de la prescripción. El principal efecto de la prescripción es la extinción de la deuda tributaria.

### 3.11.3. Compensación.

Las deudas tributarias de un obligado tributario pueden extinguirse total o parcialmente por compensación con créditos reconocidos por acto administrativo a favor del mismo obligado, en las condiciones que reglamentariamente se

establezcan. Esta compensación puede ser de oficio o a instancia del obligado tributario. Estos además podrán solicitar la compensación mediante un sistema de cuenta corriente tributaria, en los términos que reglamentariamente se establezcan según art. 71 a 74 LGT.

#### **3.11.4. Condonación.**

La condonación de las deudas tributarias sólo podrá realizarse mediante ley, en la cuantía y con los requisitos que en la misma se determinen según el art. 75 LGT.

#### **3.11.5. Insolvencia.**

Las deudas tributarias que no hayan podido cobrarse en los procedimientos de recaudación por insolvencia total o parcial probada de los obligados tributarios se darán de baja mediante la calificación de incobrables en tanto no se rehabiliten dentro del plazo de prescripción. La deuda tributaria se extinguirá si, vencido el plazo de prescripción no se hubiera rehabilitado según art.76 LGT.

Como vemos no es la insolvencia, la imposibilidad de cobrarse la deuda con los bienes del deudor, lo que extingue la deuda tributaria. Lo que extingue la deuda es el cumplimiento del período de prescripción sin que la deuda se haya podido cobrar.