

Los elementos de cuantificación del tributo

Irene Rovira Ferrer

PID_00189633



Los textos e imágenes publicados en esta obra están sujetos –excepto que se indique lo contrario– a una licencia de Reconocimiento-NoComercial-SinObraDerivada (BY-NC-ND) v.3.0 España de Creative Commons. Podéis copiarlos, distribuirlos y transmitirlos públicamente siempre que citéis el autor y la fuente (FUOC. Fundació para la Universitat Oberta de Catalunya), no hagáis de ellos un uso comercial y ni obra derivada. La licencia completa se puede consultar en <http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/es/legalcode.es>

Índice

Introducción	5
Objetivos	7
1. La obligación tributaria principal	9
2. La base imponible	11
2.1. Concepto	11
2.2. Métodos de determinación de la base imponible	12
2.2.1. La estimación directa	13
2.2.2. La estimación objetiva	14
2.2.3. La estimación indirecta	14
2.3. La base liquidable	17
3. El tipo de gravamen	18
3.1. Concepto	18
3.2. Clases	18
3.2.1. En función de su relación con la base imponible (o liquidable)	18
3.2.2. En función de la generalidad o particularidad de su aplicación	20
3.3. El tipo de gravamen cero	21
4. La cuota tributaria	23
4.1. La cuota íntegra	23
4.2. La cuota líquida	24
4.3. La cuota diferencial	25
5. La deuda tributaria	26
6. Las garantías del crédito tributario	27
6.1. Concepto	27
6.2. Las garantías del crédito tributario frente a otros créditos	28
6.3. Garantías del crédito tributario que vinculan el objeto material del tributo	29
6.4. Las medidas cautelares	30
6.5. Garantías para el aplazamiento y fraccionamiento del pago de la deuda tributaria	32
Ejercicios de autoevaluación	35

Solucionario.....	37
--------------------------	-----------

Introducción

Después de analizar el hecho imponible y los sujetos que integran la relación jurídico-tributaria, procede entrar a valorar la cuantificación de los tributos, es decir, la determinación de la suma de dinero que corresponderá abonar a la Administración por la materialización del presupuesto fijado por la Ley para configurar cada impuesto, tasa o contribución especial.

En este sentido, como se ha visto, el artículo 20 de la LGT señala que la realización del hecho imponible de los tributos comporta el nacimiento de la obligación tributaria principal o, como menciona el artículo 19 de la LGT, el pago de la cuota tributaria. Sin embargo, la cuantía de dicha cuota no siempre viene predeterminada por la normativa, sino que esto solo ocurrirá en los denominados tributos fijos. En el resto de casos (es decir, en los tributos variables), la Ley simplemente ofrece un conjunto de elementos que permiten su determinación, los cuales son precisamente los que constituirán el objeto de estudio de este módulo.

Así, el primero de dichos elementos es la base imponible, la cual consiste fundamentalmente en delimitar la dimensión del hecho imponible sobre la cual se deberá imponer el correspondiente gravamen. No obstante, esta medición no siempre será clara y sencilla, sino que, en función de los datos de los que se disponga o de la clase de hecho imponible de que se trate, se podrán aplicar diferentes métodos de cuantificación (concretamente, el de estimación directa, el de estimación objetiva o el de estimación indirecta).

No obstante, en algunos supuestos, el legislador ha decidido ofrecer un trato fiscal más beneficioso a través de la minoración de dicha base (ya sea por circunstancias subjetivas u objetivas, por exigencias de capacidad económica o para fomentar determinadas actuaciones), de modo que en dichos casos también será necesario calcular la base liquidable.

A continuación, siguiendo un proceso lógico, deberá aplicarse el tipo de gravamen (que podrá consistir en una cantidad de dinero o en un porcentaje) sobre la base correspondiente (o sobre los diferentes tramos de la misma que normativamente se determinen), lo que dará lugar a la denominada cuota íntegra. Sin embargo, en este punto, se podrán prever nuevas disminuciones o incluso incrementos del resultado que se obtenga, hallándose así a la llamada cuota liquidable.

No obstante, aunque dicho importe es el que será la cuantía del tributo, deberán restarse todas aquellas cantidades ya ingresadas a la Hacienda pública en concepto del mismo (como los ingresos a cuenta), así como los importes que

resulten necesarios para practicar los correspondientes ajustes técnicos o para la propia mecánica de aplicación del tributo, lo que dará lugar, finalmente, a la denominada cuota diferencial.

Finalmente, una vez vistos los diferentes elementos de cuantificación del tributo, este módulo se cerrará con un análisis de la deuda tributaria (en tanto que resulta sustancial dejar claras las diferencias que plantea respecto a la cuota tributaria), en el cual se detallarán sus principales características y los diferentes elementos que componen su configuración.

Por último, y en íntima relación con la deuda tributaria, se dedicará un último apartado a las garantías del crédito tributario, en el que se tratará tanto su esencia y función como las diversas modalidades que podrán tener lugar.

Objetivos

Los principales objetivos a alcanzar mediante el estudio de este módulo son los siguientes:

- 1.** Entender el concepto de cuantificación de los tributos y las diferencias que presenta en los tributos de cuota fija y los de cuota variable.
- 2.** Conocer la función y los límites de los elementos de cuantificación de los tributos.
- 3.** Establecer con claridad la relación existente entre el hecho imponible y la obligación tributaria y entre el hecho imponible y la base imponible.
- 4.** Comprender las funciones y las características esenciales de la base imponible y el sentido y las consecuencias de sus diferentes regímenes de determinación.
- 5.** Delimitar la relación entre la base imponible y la base liquidable, teniendo clara la esencia de esta última.
- 6.** Precisar la naturaleza del tipo de gravamen y entender su concepto y función.
- 7.** Conocer las diferentes clases de tipo de gravamen y sus respectivas especialidades.
- 8.** Detectar la problemática conocida como error de salto y los diferentes mecanismos para su subsanación.
- 9.** Entender el concepto de cuota tributaria y su vinculación con la base imponible (o liquidable) y el tipo de gravamen.
- 10.** Delimitar los conceptos de cuota íntegra, cuota líquida y cuota diferencial y tener clara su relación.
- 11.** Tener claro el procedimiento de cuantificación de los tributos y la lógica que mantienen los diferentes elementos para su cálculo.
- 12.** Distinguir entre cuota y deuda tributaria y delimitar las respectivas funciones.

- 13.** Conocer los componentes legales de la deuda tributaria y su régimen jurídico.

1. La obligación tributaria principal

Tal y como se ha visto en el módulo “El hecho imponible” de la asignatura, la consecuencia directa de realizar el hecho imponible de un tributo es el nacimiento de la **obligación tributaria principal**, la cual tiene por objeto una prestación patrimonial a favor de un ente público o, como menciona el artículo 19 de la LGT, el **pago de la cuota tributaria**¹.

⁽¹⁾Artículo 19 de la LGT.

Sin embargo, como no todos los hechos imponibles son susceptibles de materializarse con el mismo grado o intensidad, pueden diferenciarse dos tipos de tributos en función de cómo se determina su cuota: los tributos fijos y los tributos variables.

Por su parte, son **tributos fijos** aquellos en los que la Ley determina total y absolutamente la cuantía de la cuota, mientras que los **tributos variables** son aquellos en los que la normativa simplemente ofrece una serie de criterios de determinabilidad, es decir, los elementos de cuantificación necesarios para conocer el importe de la prestación a satisfacer.

Ejemplos de tributos fijos y variables

Como muestra de **tributo fijo** (o de cuota fija) puede citarse la tasa estatal que debe satisfacerse por la expedición del documento nacional de identidad, cuyo hecho imponible (la expedición del DNI) siempre será el mismo y no existirá la posibilidad de graduación (motivo por el cual ya viene fijado normativamente el importe de la cuota que se deberá satisfacer). En cambio, un **tributo variable** podría ser el IRPF, ya que, como señala el artículo 6 de la LIRPF, su hecho imponible es la obtención de renta por el contribuyente y, por consiguiente, es susceptible de realizarse en distinta medida. Así pues, en el mismo, la Ley no puede determinar la cuota de forma predeterminada, sino que simplemente puede regular una serie de elementos de cuantificación para que pueda calcularse en cada caso.

Por consiguiente, mientras que en los tributos fijos la norma ya cuantifica la consecuencia jurídica principal de realizar su hecho imponible, en los tributos variables solo se establece de forma parcial e indirecta, aunque se ofrecen todos los recursos necesarios para que se pueda calcular (esencialmente, las bases tributarias y los tipos de gravamen)². Consecuentemente, resulta claro que la cuantificación de los tributos fijos no entrañará ningún tipo de problema en tanto que su cuota ya se encuentra normativamente predeterminada, por lo que únicamente será en los tributos variables donde se deberán aplicar los

La tasa estatal por la expedición del DNI

La cuota de la mencionada tasa, que es renovada cada año mediante la Ley de Presupuestos Generales del Estado, se encuentra regulada en la Ley 84/78, de 28 de diciembre, en su redacción dada por la Ley 11/2007, de 22 de junio, y en la Disposición final tercera del RD 1553/2005 de 23 de diciembre, por el que se regula la expedición del documento nacional de identidad y sus certificados de firma electrónica.

⁽²⁾Artículo 49 de la LGT.

elementos de cuantificación legalmente establecidos para poder fijar la cuantía de la correspondiente obligación principal. De todos modos, en tanto que la cuantificación es un aspecto esencial de los tributos, téngase en cuenta que en ambos casos rige el principio constitucional de reserva de ley, el cual se encuentra previsto de forma específica en el artículo 8.a) de la LGT.

Puntualización de los tributos fijos

Téngase en cuenta que el hecho de que la normativa pueda predeterminar la cuota que procederá en los tributos fijos no implica que esta siempre deba ser la misma, sino que, como ocurre por ejemplo en el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica (que grava la titularidad de los vehículos de esta naturaleza, aptos para circular por las vías públicas, cualesquiera que sea su clase y categoría), el artículo 95 del TRLRHL establece una serie de cuotas en función de la potencia y la clase del vehículo (sin perjuicio de que puedan ser modificadas por la Ley de Presupuestos Generales del Estado o por los Ayuntamientos).

2. La base imponible

A la hora de analizar los diferentes elementos y operaciones para el cálculo de la cuota tributaria, debe tratarse, en primer lugar, la base imponible, la cual consiste, básicamente, en determinar la cuantía de uno o varios elementos del hecho imponible.

2.1. Concepto

Así, como señala el artículo 50.1 de la LGT, “la **base imponible** es la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible”.

De este modo, conforme a su definición legal, se exige como requisito indispensable de la base imponible la **conexión directa con el hecho imponible**, y es que esta cantidad será la que servirá de punto de partida para calcular la cuota resultante del tributo (por lo que no puede estar desconectada del presupuesto que origina -y al mismo tiempo justifica- su exigencia).

En este sentido, recuérdese que el hecho imponible es una manifestación de la capacidad económica necesaria para la procedencia de los tributos, por lo que resulta evidente que, en cualquier caso, **la función primordial de la base imponible será la de medir la dimensión del hecho imponible o de alguno de sus elementos** susceptible de imposición (especialmente en aquellos casos en los que el presupuesto de hecho contemplado por la Ley recoja una manifestación de riqueza en abstracto, ya que serán la base imponible y el tipo de gravamen los que deberán adaptar la correspondiente prestación a la capacidad económica demostrada por el sujeto en cuestión en la situación gravada).

Como es lógico, es la Ley la que determina, en su caso, qué elemento o elementos de los que conforman el presupuesto de hecho gravado se debe cuantificar, lo cual no es tarea fácil considerando que, dependiendo del aspecto que se elija, se podría distorsionar la auténtica naturaleza del tributo.

Lectura recomendada

Al respecto, véanse las SSTS de 16 y 18 de enero de 1995.

Sobre la base de estas consideraciones, y como especifica la propia Ley, no es de extrañar que, en función del elemento que se elija, **la magnitud de la base imponible pueda ser o no dineraria**, aunque en cualquier caso, consistirá en una cantidad.

Ejemplos dinerarios y no dinerarios de la cuantía base imponible

Un claro ejemplo de base imponible dineraria es la del IRPF, ya que, como señala el artículo 15.1 de la LIRPF, consistirá en "el importe de la renta del contribuyente". Asimismo, en el caso del IBI será "el valor catastral de los bienes inmuebles" (artículo 65 del TRLRHL). Por su parte, un ejemplo de base imponible no dineraria puede ser la del impuesto especial sobre el alcohol y bebidas derivadas, ya que, como establece el artículo 38 de la LIE, "estará constituida por el volumen de alcohol puro, a la temperatura de 20 °C, expresado en hectolitros, contenido en los productos objeto de impuesto". De igual modo, la del impuesto sobre las labores del tabaco podrá estar conformada "por el número de unidades" (artículo 58.1.d) de la LIE).

2.2. Métodos de determinación de la base imponible

Como se venía diciendo, la base imponible, que será la que servirá de fundamento para calcular la cuota tributaria, consiste en la medición o valoración del hecho imponible o de uno de sus elementos, por lo que, evidentemente, su cuantificación requerirá un proceso de determinación. Como es lógico, dicho procedimiento, que se podrá basar en diferentes métodos, será de vital importancia, en tanto que de su exactitud y precisión dependerá la capacidad económica que realmente resulte gravada.

La determinación de la base imponible

Un ejemplo de la importancia del método que se use para la determinación de la base imponible puede encontrarse en el IRPF, en el cual, si bien el hecho imponible es la obtención de renta, su base imponible se constituye por la diferencia entre los ingresos y los gastos deducibles que ha tenido el contribuyente a lo largo del ejercicio (artículos 6 y 15 de la LIRPF). Por ello, el resultado será muy diferente si se tienen en cuenta los gastos reales o si se aplican índices o valores predeterminados, y es que, sin ir más lejos, en este último caso se dejaría de gravar el presupuesto realmente contemplado en el hecho imponible.

En concreto, de conformidad con el artículo 50.2 de la LGT, "la base imponible podrá determinarse por los siguientes métodos: a) estimación directa, b) estimación objetiva, c) estimación indirecta".

Obviamente, serán las leyes de cada tributo las que deberán determinar el método que se tendrá que utilizar en cada caso, aunque la propia LGT puntualiza que las bases imponibles se determinarán, con carácter general, por el método de estimación directa y que, en todo caso, el método de estimación objetiva será de carácter voluntario para los obligados tributarios. Por su parte, también recalca que el método de estimación indirecta será el procedimiento de determinación subsidiario a los demás³.

Sin embargo, antes de entrar a analizar los diferentes métodos señalados, debe dedicarse una breve mención a los **acuerdos previos de valoración**, ya que consisten en la posibilidad de que los obligados tributarios, con carácter pre-

La esencia de la base imponible

A grandes rasgos, la base imponible consiste en la medida del hecho imponible o de alguno de sus elementos susceptible de imposición, por lo que, si el hecho imponible consiste en "la obtención de renta", la base imponible será la cantidad de renta obtenida minorada por determinados conceptos que la disminuyen (como el pago de pensiones compensatorias a favor del cónyuge –artículos 15.1 y 55 de la LIRPF– o si el hecho imponible es "la realización, dentro del término municipal, de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija obtención de la correspondiente licencia de obras o urbanística", la base imponible será el coste real -de ejecución material- de tales construcciones, instalaciones u obras -artículos 100 y 102 del TRLRHL-).

⁽³⁾Artículos 50.3 y 50.4 de la LGT.

⁽⁴⁾Artículo 91 de la LGT.

vio a la realización del hecho imponible, presenten una propuesta de valoración a efectos fiscales de rentas, productos, bienes, gastos y demás elementos determinantes de la deuda tributaria que podrá ser **vinculante** para la Administración⁴.

2.2.1. La estimación directa

El primer sistema que contempla la ley para cuantificar la base imponible es el método de estimación directa, el cual se prevé en la mayor parte de los tributos en tanto que es el que ofrece la determinación más ajustada.

En concreto, la **estimación directa** permite una total correspondencia entre la definición de la base imponible y la medición de la misma, ya que se sirve de datos concretos y reales del presupuesto de hecho gravado (de magnitudes empleadas en la propia definición de este) para su determinación. Por ello, no es de extrañar que el artículo 50.3 prevea su aplicación con carácter general.

De conformidad con el artículo 51 de la LGT, dicho método podrá utilizarse tanto por el contribuyente como por la Administración tributaria, partiendo el primero de sus propios datos y la segunda de las declaraciones o documentos presentados a la misma, de los datos consignados en libros y registros comprobados administrativamente y de los demás documentos, justificantes y datos que tengan relación con los elementos de la obligación tributaria.

Así, la diferencia principal de este método respecto a los siguientes radica en los datos que utiliza, ya que es el único que parte de cantidades reales. Consecuentemente, resulta evidente que es el sistema de cuantificación que más se ajusta a la capacidad económica que verdaderamente se pretende gravar.

No obstante, bien es cierto que la aplicación de este método no opera de forma íntegra en ninguno de los tributos de nuestro sistema tributario, ya que en todos los casos existen determinadas presunciones o ciertos datos estimativos o imputados (ya sea por razones de simplicidad –disminuyendo, así, los deberes formales de los obligados tributarios y, en consecuencia, su presión fiscal indirecta– o de incapacidad administrativa para su comprobación).

La estimación directa simplificada

Sin perjuicio de las características acabadas de señalar, existe una singular versión del método de estimación directa denominado método de estimación directa simplificada, el cual se encuentra recogido en el IRPF en relación con la determinación de los coeficientes de amortización, de las provisiones deducibles y de los gastos de difícil justificación.

Los acuerdos previos de valoración

La singularidad de dichas labores que forman parte de los deberes de información y asistencia de la Administración tributaria (artículo 85.2.d) de la LGT), no solo radica en que la valoración de la base imponible o de alguno de sus elementos se realice **antes de que el tributo sea exigible**, sino que, si la Administración no responde a la solicitud en los plazos establecidos por la normativa de cada tributo o si acepta la propuesta, dicha valoración será **administrativamente vinculante durante el plazo de tres años**. Un ejemplo concreto puede encontrarse en el artículo 30 del RISD, en el cual se prevé la posibilidad de valoración previa de gastos correspondientes a proyectos de investigación científica o de innovación tecnológica en relación con el IS.

2.2.2. La estimación objetiva

Por lo que respecta al método de **estimación objetiva**, puede definirse como el procedimiento por el cual se determina la base imponible mediante la aplicación de magnitudes, índices, módulos o datos previstos en la normativa propia de cada tributo⁵.

⁽⁵⁾Artículo 52 de la LGT.

Partiendo de tales consideraciones, parece claro que este método, que siempre será de carácter voluntario, solo podrá cuantificar la base imponible en aquellos tributos en los que se encuentre expresamente previsto, lo cual actualmente solo ocurre en el caso del IRPF. En concreto, para cada actividad económica sujeta a dicho régimen, en lugar de calcular el correspondiente rendimiento a partir de la contabilidad y los pertinentes registros, se prevén una serie de signos, índices, módulos o coeficientes con unos rendimientos predeterminados (que se aplicarán de forma proporcional si la actividad no se ha ejercido durante todo el ejercicio), de modo que, a pesar de que tales signos, índices, módulos o coeficientes pueden estar basados en datos reales (como el número de trabajadores o la superficie del local utilizado), el resultado no será un reflejo de la situación efectiva y real del obligado tributario (motivo por el cual, en gran medida, no se establece su aplicación de forma obligatoria).

La estimación objetiva

Si bien este método para cuantificar la base imponible se aplica únicamente en el IRPF (artículo 16 de la LIRPF), en el IVA y el IAE se prevé para determinar la cuota tributaria.

La voluntariedad de la estimación objetiva

A pesar de que el artículo 50.2 de la LGT establezca claramente que el método de estimación objetiva será, en todo caso, de carácter voluntario, conviene puntualizar que la regulación del IRPF señala que, si se renuncia a él, operará el método de estimación directa por un período mínimo de tres años (artículo 33.3 del RIRPF).

Por ello, su utilización no ha estado exenta de críticas, y más teniendo en cuenta que buena parte de las normas que establecen su régimen vulneran el principio de reserva de ley que el artículo 8.a) de la LGT hace extensivo a la regulación de la base imponible.

2.2.3. La estimación indirecta

Por último, el método de estimación indirecta tampoco se basa en datos reales (sin perjuicio de que pueda utilizarlos si se encuentran disponibles), sino en presunciones o indicios carentes de certeza de prueba. Sin embargo, encuentra su especial singularidad en su aplicación restrictiva, ya que los presupuestos en los que podrá operar se encuentran completamente tasados y es de carácter subsidiario respecto a los dos otros métodos descritos⁶.

⁽⁶⁾Artículo 50.4 de la LGT.

Así, tal y como señala el artículo 53.1 de la LGT, el **método de estimación indirecta** se aplicará “cuando la Administración Tributaria no pueda disponer de los datos necesarios para la determinación completa de la base imponible como consecuencia de alguna de las siguientes circunstancias: a) **falta de presentación de declaraciones o presentación de declaraciones incompletas o inexactas**; b) **resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación inspectora**; c) **incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales**; o d) **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**”.

Lectura recomendada

Véase la precisión de cuándo se entenderá que proceden tales supuestos en el artículo 193 del RGGIT.

Sin embargo, para que resulte de aplicación el método de estimación aquí estudiado, téngase en cuenta que no basta con que se cumplan las determinadas situaciones descritas (todas ellas basadas en el incumplimiento de deberes de diverso tipo por parte del obligado tributario), sino que, debido a su carácter subsidiario, requiere que no se pueda determinar la base imponible a partir del método de estimación directa ni el de estimación objetiva. Así pues, si la Administración puede conocer los datos esenciales para su cuantificación, no será de aplicación la estimación indirecta, incluso a pesar de que el obligado tributario haya incumplido sus deberes formales o no haya llevado la contabilidad conforme al Código de Comercio.

La subsidiariedad de la estimación indirecta

De hecho, el carácter subsidiario de este método viene expresamente contemplado en el artículo 193.2 RGGIT, el cual señala que, aunque se aprecie alguna de las circunstancias previstas en el artículo 53.1 de la LGT, “no determinará por sí sola la aplicación del método de estimación indirecta si, de acuerdo con los datos y antecedentes obtenidos a lo largo del desarrollo de las actuaciones inspectoras, pudiera determinarse la base o la cuota mediante el método de estimación directa u objetiva”.

Parte de los motivos que justifican esta restrictividad en la aplicación del método de estimación indirecta se encuentra en los medios de los que se podrá servir la Administración en tales casos, ya que deberá determinar la base imponible a partir de los datos y antecedentes del obligado tributario que se encuentren disponibles y que sean relevantes al efecto; de los 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), y de las magnitudes, índices, módulos o datos que concurren en otros obligados tributarios, según los datos o antecedentes que se posean de supuestos similares o equivalentes⁷.

⁽⁷⁾ Artículo 53.2 de la LGT.

Por consiguiente, teniendo en cuenta la posible arbitrariedad o excesiva discrecionalidad que entraña dicho método, es lógico que su aplicación se reduzca a los supuestos en los que no sea posible acudir a otro tipo de estimación, del mismo modo que no es de extrañar que su aplicación exija como requisito

⁽⁸⁾ Artículo 158.1 de la LGT.

sine qua non la elaboración de un **informe razonado por parte de la Inspección** en el que se explique la situación de la contabilidad y los registros preceptivos del obligado tributario y se justifiquen las causas determinantes de la aplicación del citado método, los medios elegidos para la determinación de las bases, rendimientos o cuotas y los cálculos y estimaciones efectuados en virtud de los medios elegidos (lo que no tiene otra finalidad que la de cumplir con el requisito general de motivación de las liquidaciones tributarias y procurar garantizar al máximo la posibilidad de defensa de los obligados tributarios⁸).

Así pues, la Administración Tributaria nunca podrá alegar insuficiencia investigadora para poder acogerse a dicho método de cuantificación, sino que, siempre que sea posible, deberá llevar a cabo toda la actividad que resulte precisa para conocer los datos y elementos necesarios para poder determinar la base imponible de los tributos.

Sin embargo, procede señalar en este punto la **limitación de la aportación de los datos, documentos o pruebas relacionados con las circunstancias que motiven la aplicación del método de estimación indirecta por parte del interesado**, ya que, con el fin de evitar la obstaculización y la dilación de las actuaciones administrativas, la LGT establece que solo se podrán tener en cuenta si se aportan antes de la correspondiente propuesta de regularización (caso en el cual no se incluirá el período transcurrido desde la apreciación de dichas circunstancias hasta la aportación de los datos, documentos o pruebas en el cómputo del plazo para concluir las actuaciones inspectoras) o si el obligado tributario demuestra que los datos, documentos o pruebas presentados con posterioridad a la propuesta de regularización fueron de imposible aportación en el procedimiento (lo que comportará la retroacción de las actuaciones al momento en que se apreciaron las mencionadas circunstancias⁹).

Finalmente, para acabar con el estudio de la base imponible, debe remarcar que, además de cuantificar el hecho imponible, otra de sus funciones es la de **constituir el primer elemento fundamental para la cuantificación del tributo**, ya que será sobre esta que se deberá aplicar el tipo de gravamen para iniciar el cálculo de la correspondiente cuota.

No obstante, en algunos supuestos, se prevén determinadas reducciones de la misma que se deben realizar con anterioridad a la aplicación del tipo correspondiente, las cuales darán lugar a la denominada base liquidable.

Lecturas recomendadas

En el mismo sentido existe consolidada doctrina administrativa y jurisprudencia, como puede observarse, entre otras, en la Resolución del TEAC de 23 de febrero del 2001 o de 13 de mayo de 1999, en las STS de 17 de octubre de 1998 o de 22 de enero de 1999 o en la SAN de 24 de octubre del 2002.

⁽⁹⁾ Artículo 158.3 de la LGT.

2.3. La base liquidable

Tal y como señala el artículo 54 de la LGT, “la **base liquidable** es la magnitud resultante de practicar, en su caso, en la base imponible las reducciones establecidas en la ley”, la cual constituirá la cuantía sobre la que se tendrá que aplicar el correspondiente tipo de gravamen¹⁰.

⁽¹⁰⁾Artículo 54 de la LGT.

Así pues, es evidente que la base liquidable constituirá siempre una **reducción de la base imponible**, aunque, debido a la posibilidad de que no se prevea ningún tipo de reducción de esta última, puede afirmarse que **no se trata de un elemento de cuantificación del tributo imprescindible**.

La naturaleza de la base liquidable

A pesar de que la base liquidable sea una reducción de la base imponible, algunos autores entienden que es una clase de esta última, mientras que otros opinan que, junto a esta, constituye la base general del tributo. Asimismo, hay los que defienden que, en los tributos en los que no se prevé, debe entenderse que coincide con la base imponible, si bien, en cualquier caso, no hay duda de su funcionalidad.

No obstante, a pesar de su carácter no necesario, constituye un elemento al que a menudo recurre el legislador para ofrecer un **trato fiscal más beneficioso**, ya sea por circunstancias subjetivas u objetivas (como ocurre en el ISD por razón de parentesco o porque un mismo bien se haya transmitido *mortis causa* a descendientes más de dos veces en un período de 10 años -art. 20 de la LISD-), por exigencias de capacidad económica (como es el caso del IBI, donde se compensa el aumento de los valores de la base imponible -art. 67 del TRLRHL-) o para fomentar determinadas actuaciones a través del estímulo fiscal (como pasa en el IRPF con las aportaciones y contribuciones a planes de pensiones -art. 51 de la LIRPF-).

La posibilidad de compensar bases imponibles negativas

Otro ejemplo de minoración de la base imponible para potenciar determinadas actuaciones (en este caso, la actividad económica) es el que tiene lugar en el IS, donde se prevé la posibilidad de compensarla con las bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores (artículos 4 y 10 del TRLIS).

3. El tipo de gravamen

El segundo de los elementos esenciales de cuantificación del tributo es el tipo de gravamen, el cual, como es obvio, también se encuentra estrictamente vinculado a las exigencias de legalidad y de capacidad económica ya conocidas.

3.1. Concepto

Tal y como establece el artículo 55.1 de la LGT, “el tipo de gravamen es la cifra, coeficiente o porcentaje que se aplica a la base liquidable para obtener como resultado la cuota íntegra”.

Con base en la mencionada definición, parece claro que el tipo de gravamen siempre será una cantidad numérica, cuya principal función es la de determinar, en principio, qué proporción de la capacidad económica cuantificada por la base liquidable (o, en su caso, por la base imponible) pertenecerá a la Hacienda pública.

3.2. Clases

Como puede desprenderse de la propia definición de la LGT, son varias las clases de tipos de gravamen que pueden hallarse en función de las diferentes características que se establecen en las normas propias de cada tributo, ya que son estas las que configuran sus rasgos específicos para cada caso concreto. Así, con base en sus distintos aspectos, pueden encontrarse las clasificaciones que se detallan a continuación.

3.2.1. En función de su relación con la base imponible (o liquidable)

Como apunta el propio artículo 55.1 de la LGT y especifica el apartado 2, el tipo de gravamen podrá consistir en una **cantidad de dinero o en un porcentaje** (las denominadas alícuotas), cuya distinción básicamente radica en la clase de medición en la que se haya concretado la base imponible (o liquidable). Así, podría decirse que mantienen una relación complementaria, en el sentido que, si esta última consiste en una cantidad monetaria, se le aplicará un tipo porcentual, mientras que si consiste en una magnitud no dineraria, el tipo será una cantidad de dinero. Sin embargo, téngase en cuenta que ambos tipos de gravamen no son excluyentes en relación con un mismo tributo, sino que se pueden utilizar los dos (estableciendo dos tipos de base imponible) para determinar la cuota tributaria de un impuesto.

El tipo de gravamen en las tasas y las contribuciones especiales

Si bien el tipo de gravamen es un elemento esencial de la cuantificación de los tributos, cierto es que, por su propio concepto y esencia, suele estar ausente en el caso de las tasas y las contribuciones especiales, lo que pone de manifiesto que los elementos del tributo están pensados básicamente para los impuestos y que estos son la figura principal.

Ejemplo de tipos de gravamen dinerario y porcentual

Una clara muestra de los dos tipos de gravamen y de su relación con la base imponible se encuentra por ejemplo, en el impuesto sobre las labores del tabaco, donde se distinguen dos bases imponibles en función del tipo que les sea aplicable (ya que, sin ir más lejos, los cigarrillos, por ejemplo, se encuentran gravados por ambos tipos simultáneamente). Así, en relación con el tipo porcentual, se establece que la base imponible será “el valor de las labores, calculado según su precio máximo de venta al público, en expendedurías de tabaco y timbre situadas en la península o Islas Baleares, incluidos todos los impuestos” y que se le aplicará un tipo del 57%, mientras que, en el caso del tipo que consiste en una cantidad monetaria, la base imponible estará conformada “por el número de unidades” y el tipo será de 12,7 euros por cada 1.000 cigarrillos (artículos 58.1.d) y 60 de la LIE). La cuota tributaria será la suma de las dos cantidades resultantes.

A su vez, **ambos tipos de gravamen** podrán ser de **carácter fijo** o de **carácter variable**, distinguiéndose entre **específicos** y **graduales** en el caso de los tipos que consisten en una cantidad monetaria, y entre **proporcionales** y **progresivos** en el caso de los porcentuales.

En relación con los primeros, serán **específicos** los que consistan en una cuantía invariable de dinero (la cual se identifica con la cuota íntegra del tributo), mientras que serán **graduales** los que vayan variando al alza en función de la magnitud de la base imponible.

Ejemplo de tipo de gravamen específico y variable

Un tributo en el que se establece un tipo de gravamen específico es, por ejemplo, el impuesto sobre el alcohol y bebidas alcohólicas, en el cual se establece que el tipo será de “830,25 euros por hectolitro de alcohol puro” (artículo 39 de la LIE). Por su parte, un ejemplo de tipo de gravamen variable es el que se establece en el ITPAJD en relación con las letras de cambio, ya que se prevé una escala en la que se especifican las diferentes cantidades que conformarán la cuota tributaria en función de la magnitud de la base imponible (la cuantía de la cantidad girada –artículo 37 del TRLITPAJD–).

En igual sentido, los tipos de gravamen **porcentuales** serán **proporcionales** cuando se mantengan constantes sea cual sea la magnitud de la base imponible (o liquidable), mientras que serán **progresivos** cuando vayan aumentando a medida que se vaya incrementando la base imponible (o liquidable).

Sin embargo, en este último caso, la **progresividad** también podrá ser de dos tipos: **continua** (cuando a la totalidad de la base imponible o liquidable se le aplique el porcentaje que corresponda en función de su cuantía) o **escalonada** (lo que significa que deberá dividirse la base en tramos ideales y aplicar a cada parte el porcentaje que corresponda, de modo que la cuota íntegra será la suma de los correspondientes resultados, como es el caso, por ejemplo, del tipo de gravamen sobre el ahorro (tanto estatal como autonómico) del IRPF -art. 66 y 76 de la LIRPF-).

Esquema de los tipos de gravamen en función de su relación con la base imponible (o liquidable)

- 1) Consistentes en una cantidad de dinero:
 - Específicos (fijos)
 - Graduales (variables)
- 2) Consistentes en un porcentaje:
 - Proporcionales (fijos)
 - Progresivos (variables):
 - Continuos (se aplican a toda la base)
 - Escalonados (se aplican a determinados tramos de la base)

Límite a la progresividad

En los tipos de gravamen progresivos, tanto continuos como escalonados, llega un punto en el que, a pesar de que la base imponible (o liquidable) sea superior, se aplica siempre el mismo porcentaje (es decir, se convierten en proporcionales), ya que si no, se podría llegar a aplicar un tipo del 100% claramente confiscatorio (y, por ende, inconstitucional –artículo 31.1 de la CE–).

De conformidad con el artículo 55.2 de la LGT, el conjunto de tipos de gravamen aplicables a las distintas unidades o tramos de la base imponible (o, en su caso, liquidable) de un tributo (ya sean graduales o progresivos) se denomina **tarifa**.

Sin embargo, debe destacarse en este punto uno de los problemas que plantean tanto los tipos de gravamen graduales como los progresivos, ya que en ambos casos puede darse el caso que, con un aumento mínimo de la base imponible (o liquidable), se deba pasar de un tramo a otro y las consecuencias tributarias sean desproporcionadas (es decir, que por un aumento ínfimo de la base imponible (o liquidable), la cuota tributaria sea excesivamente superior). Este hecho se conoce como **error de salto** y, consciente de ello, el artículo 56 de la LGT prevé que, salvo que la deuda tributaria deba pagarse con efectos timbrados, se podrá corregir de oficio reduciendo la cuota íntegra resultante (de manera que dicha reducción comprenda, como mínimo, el exceso de cuota relativa al incremento de la base).

Ejemplo normativo de la corrección del error de salto

A pesar de la posibilidad de corrección que prevé el artículo 56.3 de la LGT, hay algunos impuestos en los que su regulación ya contempla la posibilidad de paliar tales consecuencias, como es el caso del ISD. En este, el artículo 21 de la LISD establece la cuota que corresponderá por dicho tributo en función de la cuantía de la base liquidable, si bien las diferentes cuantías de base liquidable no son correlativas, sino que entre unas y otras hay una diferencia de 7.987,43 € (con la excepción del primer tramo, que es de 7.993,46 €). Así, la cuantía de la base liquidable que opere en cada caso casi siempre quedará entre dos de las cantidades prefijadas, de modo que procederá la cuota correspondiente a la última cuantía que cubra la base liquidable real y al resto de la base liquidable le será de aplicación un tipo porcentual continuo.

3.2.2. En función de la generalidad o particularidad de su aplicación

Teniendo en cuenta la cuantía de los tipos de gravamen, estos pueden distinguirse entre los **ordinarios** o **generales** (es decir, los que se aplicarán a la mayor parte de supuestos gravados por el tributo) y los **extraordinarios** o **particulares** (los cuales únicamente procederán en determinadas circunstancias o modalidades del hecho imponible previstas en la Ley). En relación con estos últimos, pueden ser superiores al tipo general (es decir, **incrementados**) o **reducidos** (en el sentido de bonificados), si bien la LGT solo hace referencia a estos últimos¹¹.

Ejemplo de error de salto

Un caso claro en el que puede verse el mencionado error de salto es en relación con las letras de cambio, ya que se prevé una escala en la que se especifican las diferentes cantidades que conformarán la cuota tributaria en función de la magnitud de la base imponible (la cuantía de la cantidad girada) y, entre otras magnitudes, se establece que de 24,05 a 48,08 euros de base corresponderán 0,12 euros de cuota, mientras que de 48,09 a 90,15 euros corresponderán 0,24 euros (artículo 37 del TRLITPAJD). Así, queda claro que, por un incremento de un céntimo de la base imponible, la cuota resultante se duplicará.

⁽¹¹⁾ Artículo 55.3 de la LGT.

Ejemplos de tipos de gravamen generales y particulares

Un claro ejemplo de las diferentes clases de los tipos de gravamen en función de su generalidad o particularidad puede encontrarse en el IS, en el cual el artículo 28 del TRLIS prevé un tipo general, un tipo incrementado (aplicable a las entidades que se dediquen a la exploración, investigación y explotación de yacimientos y almacenamientos subterráneos de hidrocarburos) y varios tipos reducidos (como pasa en relación con las sociedades cooperativas fiscalmente protegidas). Sin embargo, téngase en cuenta que las circunstancias que dan lugar a la aplicación de estos tipos de gravamen particulares no siempre son de carácter subjetivo, sino que, como pasa en el IVA en relación con los gravámenes reducidos y superreducidos, también pueden ser objetivas (como puede ser el tipo de bien cuya entrega se grava¹²).

⁽¹²⁾Artículo 91 de la LIVA.

En este punto, procede también señalar que dicha posibilidad de establecer coeficientes de incremento o de reducción del tipo imponible acostumbra a tener lugar en la mayoría de los impuestos municipales, en los que la Ley del Estado (el TRLRHL) establece el tipo básico pero suele permitir a los ayuntamientos que, en virtud de su autonomía y poder tributario, adopten decisiones complementarias sobre estos elementos de cuantificación.

Ejemplo de la potestad de los ayuntamientos para crear tipos de gravamen

Un supuesto en el que una ley del Estado establece las tarifas de un impuesto pero permite que los ayuntamientos las puedan incrementar es el IVTM, ya que el artículo 95 del TRLRHL contempla que dichos entes podrán elevar las cuotas fijadas en el apartado 1 del mismo precepto mediante la aplicación sobre ellas de un coeficiente que no podrá ser superior a 2 (es decir, el legislador estatal establece un tipo de gravamen discrecional, aunque fija un máximo y un mínimo). Asimismo, en el caso del IBI, el artículo 72 del TRLRHL señala que los ayuntamientos podrán incrementar los tipos fijados en el apartado 1 del mismo precepto, con los puntos porcentuales que para cada caso se indican, si concurren determinadas circunstancias (que el municipio sea capital de provincia o comunidad autónoma, que se preste servicio de transporte público colectivo de superficie, etc.), del mismo modo que les habilita a crear tipos reducidos (para un período máximo de seis años) cuando hayan entrado en vigor nuevos valores catastrales de inmuebles rústicos y urbanos, resultantes de procedimientos de valoración colectiva de carácter general.

Finalmente, en relación con la distribución competencial para regular el tipo de gravamen de un tributo, téngase en cuenta que, en el caso de los impuestos cedidos, las comunidades autónomas pueden tener competencias normativas, de modo que puede darse el caso que el Estado fije un régimen general que será de aplicación si no se desarrolla el régimen autonómico (como refleja el artículo 21 de la LISD) o incluso que se llegue a establecer un tipo de gravamen autonómico y uno estatal que sean de aplicación simultánea (como ocurre en el IRPF, ya que sus rendimientos están parcialmente cedidos¹³).

⁽¹³⁾Artículos 62 a 66 y 73 a 76 de la LIRPF.

3.3. El tipo de gravamen cero

Por último, debe dedicarse una especial mención al denominado **tipo cero**, el cual, previsto en último lugar por el artículo 55.3 de la LGT, no es más que una técnica para suprimir la prestación tributaria, es decir, un mecanismo que permite que, en lugar de suprimir un tributo, se reduzca su cuota resultante a cero. Sin embargo, cierto es que su función y su naturaleza podrá variar en cada tributo, aunque su resultado siempre será el mismo (por lo que nunca actuará como un auténtico tipo de gravamen).

Ejemplo de aplicación del tipo de gravamen 0

Uno de los impuestos en los que se aplica el tipo 0 es el IS, en relación con el cual el artículo 28.6 del TRLIS prevé que tributarán al tipo del 0% los fondos de pensiones regulados en el Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.

Así pues, en cuanto a sus efectos económicos, el tipo cero podría asimilarse totalmente a las exenciones, ya que también mantiene a los sujetos vinculados al tributo y, por consiguiente, a los correspondientes deberes formales y, en su caso, a la posibilidad de comprobación o investigación por parte de la Administración.

4. La cuota tributaria

De conformidad con los elementos cuantificadores del tributo explicados hasta el momento, parece que la cuota tributaria será el resultado de aplicar el tipo de gravamen a la base imponible (o, en su caso, a la base liquidable), cuyo pago constituirá el objeto de la obligación tributaria principal¹⁴.

(14) Artículo 19 de la LGT.

No obstante, como se desprende del artículo 56 de la LGT, la normativa no se refiere a la cuota tributaria bajo un único concepto, sino que, conforme a las previsiones de sus diferentes apartados, se distinguen la **cuota íntegra**, la **cuota líquida** y la **cuota diferencial**. Sin embargo, igual que ocurría en relación con la base imponible y la liquidable, la cuota líquida y la diferencial no son más que el resultado de aplicar una serie de incrementos o minoraciones al importe de la cuota íntegra (el resultado de aplicar el tipo de gravamen a la base imponible –o liquidable– o a la cuantía ya prefijada por la Ley), de modo que, en cualquier caso, no se trata de conceptos indispensables en tanto que siempre están relacionados con el último de los elementos imprescindibles de cuantificación: la **cuota tributaria**.

La terminología de la cuota tributaria

Otro ejemplo de la cuestión puramente terminológica de los diferentes conceptos que se prevén en relación con la cuota tributaria se encuentra en la LIVA, la cual habla de “cuota soportada” (la satisfecha por el sujeto pasivo) y “cuota devengada” (la que realmente le resulta exigible). También en este caso se trata de conceptos totalmente prescindibles, si bien la Ley ha apostado por su uso a efectos de facilitar la comprensión de la gestión del impuesto.

Así pues, en relación con la cuota tributaria, la LGT contempla tres conceptos diferentes: la cuota íntegra, la cuota líquida y la cuota diferencial.

4.1. La cuota íntegra

De conformidad con el artículo 56.1 de la LGT, la determinación de la **cuota íntegra** variará en función del tipo de tributo al que pertenezca, ya que, como se ha visto, en los tributos fijos vendrá normativamente predeterminada, pero en los tributos variables será el resultado de aplicar el tipo de gravamen previsto a la base imponible (o, en su caso, liquidable).

Sin embargo, y aunque puede parecer que dicho importe será el resultado a ingresar a un ente público por la realización de un hecho imponible, la Ley puede prever **modificaciones** en ambos casos, ya sea para incrementarlo o para reducirlo (lo que dará lugar a la **cuota líquida**).

En relación con la posibilidad de aumentar el importe de la cuota íntegra, se pueden prever **adiciones**, como puede ser la aplicación de coeficientes multiplicadores (lo que ocurre en el ISD al aplicar un coeficiente multiplicador en función del patrimonio preexistente del contribuyente y, en el caso estatal, de su grado de parentesco con el causante o donatario -art. 22 de la LISD-).

Por lo que respecta a las disminuciones, el propio artículo 56.4 de la LGT señala que se deberán aplicar las **reducciones** o **límites** que la Ley de cada tributo establezca en cada caso, así como las que se señalen con carácter general (como pueden ser, respectivamente, la reducción por corregir los mencionados errores de salto -art. 56.3 de la LGT- o la limitación contemplada respecto a la cuota conjunta del IRPF y el IP en relación con este segundo impuesto -art. 31 de la LIP-).

Asimismo, como contempla el apartado 5 del mencionado artículo 56, se podrán prever **bonificaciones** (minoración de porcentajes) y **deducciones** (reducciones de cantidades absolutas), tal y como ocurre, respectivamente, en el IAE (donde, entre otras, se establece una bonificación del 50% de la cuota íntegra para quienes inicien el ejercicio de cualquier actividad profesional durante los cinco años de actividad siguientes a la conclusión del segundo período impositivo de desarrollo de aquella -art. 88.1.b) del TRLRHL-) o en el IRPF (en el cual se prevén una serie de deducciones como puede ser la fijada por alquiler de la vivienda habitual -art. 68.7 de la LIRPF-).

Las disminuciones de la cuota íntegra

Son varios los motivos que pueden llevar al legislador a prever reducciones, bonificaciones y reducciones de la cuota imponible, como puede ser el estímulo de determinadas inversiones o actividades (como el fomento de las tecnologías de la información y la comunicación) o la práctica de ajustes técnicos (destinados, por ejemplo, a evitar la doble imposición). Sin embargo, la razón principal suele ser la personalización del tipo de gravamen, con el fin de gravar realmente la capacidad económica puesta de manifiesto en el hecho imponible.

4.2. La cuota líquida

Como se venía apuntando, el resultado de aplicar sobre la cuota íntegra las adiciones, límites, reducciones, bonificaciones y deducciones acabados de señalar será la denominada **cuota líquida**, tal y como señala el artículo 56.5 de la LGT.

Sin embargo, y aunque dicha cuantía (en aquellos casos en los que exista) será la que realmente constituya el importe a satisfacer por la realización del hecho imponible de un tributo, podrá ser minorada, aunque básicamente se le restarán aquellos ingresos que ya se han abonando a la Hacienda pública en concepto de pago del tributo en cuestión (lo que será la **cuota diferencial**).

4.3. La cuota diferencial

Por consiguiente, y como establece el artículo 56.6 de la LGT, la **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, y es que, aparte de practicar las deducciones previstas (ya sean para ajustar el gravamen del tributo a las circunstancias reales y personales de cada sujeto, para practicar los ajustes técnicos que resulten necesarios o por la propia mecánica de aplicación del impuesto), es evidente que se deberán restar aquellas cantidades que se hayan ido ingresando a la Administración tributaria referidas al hecho imponible y al sujeto pasivo en cuestión.

La cantidad que resulte será la que finalmente constituya el importe a ingresar o, en su caso, a devolver por la Administración tributaria en virtud del correspondiente tributo.

Ejemplos de deducciones a la cuota líquida

Un ejemplo de deducción prevista para ajustar el gravamen del tributo a las circunstancias reales y personales de cada sujeto sería la deducción por maternidad del IRPF¹⁵.

Respecto a practicar los ajustes técnicos que resulten necesarios, un ejemplo podría ser la deducción destinada a evitar la doble imposición internacional del IRPF¹⁶.

Por último, un ejemplo de práctica de deducciones previstas por la propia mecánica de aplicación del impuesto sería el IVA, en el que el sujeto pasivo se deduce las cuotas devengadas de las cuotas soportadas para determinar su cuantía a ingresar o devolver¹⁷.

⁽¹⁵⁾ Artículo 81 de la LIRPF.

⁽¹⁶⁾ Artículo 80 de la LIRPF.

⁽¹⁷⁾ Artículos 92 a 114 de la LIVA.

5. La deuda tributaria

Aunque podría parecer que la cuantía de la obligación principal (la cuota tributaria) o la cantidad a ingresar que resulte de las obligaciones de realizar pagos a cuenta (pagos fraccionados, retenciones e ingresos a cuenta) coincide con la deuda tributaria, no es así, sino que, a pesar de que dichas cuantías la integren, la deuda tributaria también engloba otros conceptos.

Así, como señala el artículo 58 de la LGT, “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”, del mismo modo que, en su caso, se integrará por “el interés de demora, los recargos por declaración extemporánea, los recargos del período ejecutivo y los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas a favor del Tesoro o de otros entes públicos”.

Por consiguiente, pueden formar parte de la deuda tributaria otros conceptos diferentes de la cuota y que no son objeto de la obligación tributaria principal, sino que, de conformidad con el artículo 25 de la LGT, tienen la consideración de accesorias. Por ello, estas otras prestaciones podrán existir o no en función de que se den las situaciones que las generen, ya que, a pesar de que puedan estar vinculadas con la obligación principal, su fundamento es totalmente independiente de que se den las circunstancias que comportan el nacimiento de un tributo (es decir, de que se realice el hecho imponible). En consecuencia, parece que el concepto de **deuda tributaria** aglutina una serie de cantidades de distinto origen y fundamento, pero que se encuentran bajo un mismo concepto a efectos de recaudación.

Sin embargo, téngase presente que, como deja claro el último apartado del artículo 58, **no formarán parte de la deuda tributaria las sanciones tributarias que pudieran imponerse** (aunque estén relacionadas con el pago del tributo que conforma la deuda tributaria), si bien, en relación con su cobro (y a pesar de que en general se impongan en un procedimiento separado del de la liquidación del tributo), sean aplicables las normas relativas a las actuaciones y al procedimiento de recaudación. Esta exclusión se justifica por la no consideración de prestación tributaria de las mencionadas sanciones, ya que derivan de la realización de las actuaciones tipificadas como infracciones y no de un presupuesto fáctico manifestativo de capacidad económica previsto como hecho imponible.

Lectura recomendada

Véase la descripción de tales obligaciones accesorias en los artículos 26 a 28 de la LGT.

6. Las garantías del crédito tributario

Por último, procede cerrar este módulo centrado en la cuantificación del tributo dedicando un último apartado a las garantías del crédito tributario, tanto por su relevancia como por su estrecha vinculación con la cuota y la deuda tributaria.

6.1. Concepto

Con carácter general, las **garantías** consisten en un tipo de medidas que establece el ordenamiento jurídico para asegurar el cumplimiento de una obligación, de modo que las que se encuentran vinculadas al crédito tributario serán aquellas destinadas a protegerlo, es decir, las medidas destinadas a asegurar el pago efectivo de la deudas contraídas con la Administración tributaria.

Ciertamente, teniendo en cuenta los fines de la Hacienda pública y el reconocimiento constitucional del deber de contribuir¹⁸, no es de extrañar que dichas garantías en el ámbito tributario gocen de una especial relevancia, y es que, en sentido amplio, hay muchas figuras e instituciones reconocidas por la Ley destinadas a proteger los créditos de la Administración. Así, podría incluirse bajo dicho concepto desde el propio procedimiento de apremio hasta las garantías personales (como la figura del sustituto, el retenedor, el sucesor o los responsables tributarios), si bien, en sentido técnico, se entiende que las garantías del crédito tributario son las que se enumeran expresamente como tales en los artículos 77 a 80 de la LGT¹⁹.

⁽¹⁸⁾ Artículo 31.1 de la CE.

⁽¹⁹⁾ La regulación de las garantías del crédito tributario en sentido técnico se encuentra en los artículos 77 a 80 de la LGT y los artículos 64 a 67 del RGR.

De este modo, constituyen las **garantías del crédito tributario** (destinadas a asegurar su efectivo ingreso) el derecho de prelación, la hipoteca legal tácita, el derecho de afección y el derecho de retención.

Teniendo en cuenta que tales medidas afectan a elementos del tributo (ya sea a la cuota tributaria o a los propios sujetos), merece la pena destacar que su regulación también deberá venir establecida por Ley, si bien debe remarcarse que constituirán una relación accesoria y diferenciada (aunque, obviamente vinculada) de la obligación tributaria principal. No obstante, a pesar de sus similitudes, dichas medidas pueden dividirse en dos grupos: las que garantizan el crédito tributario frente a otros créditos y las que lo vinculan al objeto material del tributo.

Sin embargo, antes de entrar con su análisis, procede destacar que, a pesar de su sentido técnico, dentro de la sección V del capítulo IV del título II de la LGT (denominada “Garantías de la deuda tributaria”) también se incluyen las medidas cautelares y las garantías para el aplazamiento y fraccionamiento del pago de la deuda tributaria, las cuales, por su relevancia, se tratarán en último lugar.

6.2. Las garantías del crédito tributario frente a otros créditos

Las garantías tributarias que pueden enumerarse dentro de dicho grupo son las siguientes:

1) El derecho de prelación

Tal y como señala el artículo 77 de la LGT, “la Hacienda pública tendrá prelación para el cobro de los créditos tributarios vencidos y no satisfechos en cuanto concurra con otros acreedores”, si bien se somete el reconocimiento de dicho derecho a que no se trate de acreedores de dominio, prenda, hipoteca u otro derecho real debidamente inscrito en el registro correspondiente con anterioridad a la fecha en que se haga constar en el mismo el derecho de la Hacienda pública (a no ser que existiesen indicios de que dichas inscripciones o anotaciones fueran consecuencia de actuaciones realizadas en perjuicio de los derechos de esta última –artículo 64 del RGR–).

2) La hipoteca legal tácita

En este caso, la garantía prevista por el artículo 78 de la LGT constituye un auténtico **derecho real de prelación respecto a los bienes o derechos inscribibles en un registro público o sus productos directos, ciertos o presuntos, gravados por un tributo periódico**, ya que establece que, para el cobro de las deudas devengadas y no satisfechas respecto al tributo en cuestión, el Estado, las comunidades autónomas y las entidades locales, sin tener que haber hecho ningún tipo de constitución ni inscripción (de ahí el nombre de dicha garantía), tendrán preferencia sobre cualquier otro acreedor o adquirente (aunque este hubiere inscrito sus derechos). Por ello, dicha medida también se conoce como **derecho de prelación especial**.

No obstante, el propio precepto limita temporalmente la eficacia de dicho derecho, previendo que únicamente procederá en relación con el cobro de deudas tributarias correspondientes al año natural en que se inicie el período voluntario para el pago de las mismas y al inmediato anterior, aunque el artículo 66 del RGR permite que el obligado tributario pueda constituir voluntariamente o por exigencia de la Hacienda pública una hipoteca especial para que deudas anteriores o de mayor cantidad gocen de la misma preferencia.

La naturaleza del derecho de prelación

Aunque el derecho de prelación no constituye un derecho real en sentido técnico (ya que entraña un privilegio frente a los otros acreedores), sí que se convierte en un derecho real sobre el valor de los bienes en caso de concurso, ya que, a pesar de que los créditos tributarios quedan sometidos a la Ley concursal, se otorga preferencia a la Hacienda pública a la hora de repartir el producto de los bienes embargados.

Operatividad de la hipoteca legal tácita

Teniendo en cuenta que dicha garantía se reduce a las deudas resultantes de los tributos periódicos que gravan bienes o derechos inscribibles en un registro público o sus productos directos (ciertos o presuntos), queda reducida, a efectos prácticos, al ámbito del IBI y del IVTM.

3) La desactivación de las garantías en sentido técnico de los créditos de titularidad de otros Estados o entidades internacionales o supranacionales

Para acabar con las garantías del crédito tributario frente a otros créditos, deben destacarse finalmente las previsiones que contiene el artículo 80.bis de la LGT, las cuales han venido a puntualizar que **los créditos de titularidad de otros Estados o entidades internacionales o supranacionales no gozarán de ningún tipo de garantía en sentido técnico de las que se prevén en relación con el crédito tributario cuando concurren con otros créditos de derecho público**, salvo, obviamente, que la normativa sobre asistencia mutua establezca otra cosa.

6.3. Garantías del crédito tributario que vinculan el objeto material del tributo

Por su parte, las garantías tributarias que pueden enumerarse dentro de dicho grupo son las que se detallan a continuación:

1) El derecho de afección

El artículo 79 de la LGT establece que **“los bienes y derechos transmitidos quedarán afectos a la responsabilidad del pago de las cantidades, liquidadas o no, correspondientes a los tributos que graven tales transmisiones, adquisiciones o importaciones, cualquiera que sea su poseedor”**. Sin embargo, el reconocimiento de dicho derecho real de afección no es ilimitado, sino que, por razones de seguridad jurídica, la LGT **exceptúa** su operatividad en el caso de que el poseedor sea un **tercero protegido por la fe pública registral** o que se justifique la **adquisición de los bienes con buena fe y justo título**, en establecimiento mercantil o industrial, en el caso de bienes muebles no inscribibles.

No obstante, como señala el apartado 1 del mismo precepto, **“los adquirentes de bienes afectos por Ley al pago de la deuda tributaria responderán subsidiariamente con ellos, por derivación de la acción tributaria, si la deuda no se paga”**.

Por consiguiente, como establece el artículo 67 del RGR, para el ejercicio del derecho de afección se **requerirá la declaración de responsabilidad subsidiaria**, de modo que únicamente se ejecutará el bien afecto si, una vez fallido el deudor principal, el responsable subsidiario no ingresara el importe de la correspondiente deuda tributaria (exenta de los intereses de demora, recargos o costas que se hubieran podido generar).

2) El derecho de retención

Finalmente, la última de las garantías en sentido técnico reconocida por la LGT es el derecho de retención²⁰, en virtud del cual, **respecto las mercancías declaradas en las aduanas, la Administración tributaria tendrá el derecho frente a todos a retenerlas para el pago de la pertinente deuda aduanera y fiscal** (a no ser que se hubiera garantizado de forma suficiente el pago de la misma).

Sin embargo, además del hecho de que es subsidiaria, obsérvese que dicha garantía solo habilita a la Administración a mantener los bienes (sin que pueda enajenarlos), de modo que su eficacia, en comparación con las demás, es realmente limitada.

6.4. Las medidas cautelares

A pesar de que su naturaleza jurídica en cuanto a garantías del crédito tributario resulte discutible, cierto es que también están destinadas a proteger intereses jurídicos de carácter público, entre los cuales se encuentra el cobro de las prestaciones tributarias.

Su regulación se encuentra establecida en el artículo 81 de la LGT, donde se empieza reconociendo con carácter general que la Administración Tributaria podrá adoptar medidas cautelares de carácter provisional para asegurar el cobro de las deudas para cuya recaudación sea competente, siempre que existan indicios racionales de que, en otro caso, dicho cobro se vería frustrado o gravemente dificultado.

El ámbito de las medidas cautelares

A diferencia del resto de garantías mencionadas (limitadas a asegurar la efectividad de las prestaciones tributarias), las medidas cautelares tienen un ámbito mucho más amplio, y es que, al estar destinadas a proteger los intereses públicos (es decir, a evitar que estos sean ignorados, perjudicados o burlados) también se pueden adoptar por los órganos de inspección para impedir que desaparezcan, se destruyan o se alteren las pruebas determinantes de la existencia o cumplimiento de obligaciones tributarias o que se niegue posteriormente su existencia o exhibición (artículo 146 de la LGT y artículo 41 del RGR, en relación con la previsión de las mismas facultades a los órganos de recaudación). De igual modo, el artículo 81.8 habilita a la Administración para acordar la retención del pago de devoluciones tributarias o de otros pagos que deba realizar a personas contra las que se haya presentado denuncia o querrela por delito contra la Hacienda pública o contra las que se dirija un proceso judicial por dicho delito, en la cuantía que se estime necesaria para cubrir la responsabilidad civil que se pudiera acordar. Así, no solo preten-

La desnaturalización del derecho de afección

A pesar de que la LGT sea clara al señalar que dicha garantía únicamente procederá respecto a las prestaciones relativas a los tributos que gravan la transmisión, adquisición o importación de bienes (como son el ISD, el ITPAJD, el IVA y los impuestos aduaneros), el artículo 64 del TRLRHL la prevé en relación con el IBI (cuando se produzca un cambio en la titularidad de los bienes o derechos gravados), lo que comporta no solo que se desnaturalice, sino que también se solape con el derecho de prelación y la hipoteca legal tácita.

⁽²⁰⁾ Artículo 80 de la LGT.

Ámbito del derecho de retención

A pesar de que pueda parecer que el ámbito de dicha garantía se limita a los tributos aduaneros, también se extiende al IVA, en relación con su gravamen sobre las importaciones. De hecho, así lo han entendido tanto el TS (véase, por ejemplo, la STS de 21 de enero de 1999) como el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (como consta en la Sentencia de 3 de febrero del 2000).

den garantizar el cobro de un crédito tributario, sino también el correcto cumplimiento de la normativa y otros intereses de carácter general.

Así pues, a diferencia del resto de garantías señaladas, su adopción exigirá un **acto administrativo expreso**, el cual se tendrá que notificar al interesado y deberá justificar el motivo por el que resultan procedentes, ya que solo podrán operar **si existe una hipotética posibilidad de perjuicio** (razón por la que se denominan cautelares). Por ello, otro de los requisitos fundamentales para su aplicación es que sean **proporcionadas al daño que se pretenda evitar y limitadas a la cuantía estrictamente necesaria para asegurar el cobro de la deuda**, prohibiéndose en todo caso que se adopten aquellas que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación.

De igual modo, tampoco es de extrañar que la Ley las configure como **provisionales**, previendo que cesarán cuando desaparezcan las circunstancias que motivaron su adopción o siempre que haya transcurrido el plazo de **seis meses** desde la misma (a no ser que se conviertan en medidas definitivas, que se sustituyan, a solicitud del interesado, por otra garantía que se estime suficiente, que el obligado tributario aporte aval solidario de entidad de crédito, sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución, que garantice el cobro de la cuantía de la medida cautelar o que se acuerde de forma motivada y excepcional su prórroga hasta un máximo de seis meses más).

Asimismo, otra de las características que se desprende de su reconocimiento en la LGT es que **únicamente se podrán acordar respecto a deudas tributarias que ya se encuentren liquidadas**, si bien se contemplan dos excepciones: cuando la Administración ya haya comunicado una propuesta de liquidación y cuando se trate de deudas relativas a cantidades retenidas o repercutidas a terceros²¹.

⁽²¹⁾ Artículo 81.5 de la LGT.

Por lo que respecta a sus diferentes **clases**, la LGT prevé medidas muy variadas, señalando que podrán consistir en la **retención del pago** de devoluciones tributarias o de otros pagos que deba realizar la Administración tributaria, en el **embargo preventivo** de bienes y derechos (del que se practicará, en su caso, anotación preventiva), en la **prohibición de enajenar, gravar o disponer** de bienes o derechos y en la **retención de un porcentaje de los pagos realizados por empresas a contratistas o subcontratistas**. Además, dicha enumeración acaba con una cláusula abierta, señalándose que también se podrá adoptar cualquier otra medida legalmente prevista²².

⁽²²⁾ Artículo 81.4 de la LGT.

Finalmente, debe destacarse que la normativa guarda silencio respecto a la posibilidad de recurrir el acto administrativo por el que se adoptan las medidas aquí estudiadas, cuestión que no ha sido pacífica entre la doctrina. Sin embargo, con independencia de la naturaleza que se quiera otorgar a tales actos, parece lógico que tendrán que poder recurrirse siempre que el obligado tributario considere que vulneran sus derechos o intereses legítimos.

6.5. Garantías para el aplazamiento y fraccionamiento del pago de la deuda tributaria

Por último, procede cerrar dicho módulo con el estudio de las garantías para el aplazamiento y fraccionamiento del pago de la deuda tributaria, las cuales, como se señalaba, también se incluyen en la sección dedicada a las “garantías de la deuda tributaria” de la LGT.

Así, como establece el artículo 82 de la LGT, para **garantizar los aplazamientos o fraccionamientos de la deuda tributaria**, la Administración tributaria podrá exigir que se constituya a su favor un aval solidario de una entidad de crédito, una sociedad de garantía recíproca o un certificado de seguro de caución, medidas que, de conformidad con el artículo 48 del RGR, deberán cubrir el importe de la deuda en período voluntario, los intereses de demora que genere el aplazamiento y un 25% de la suma de ambas partidas (del mismo modo que los avales o certificados de seguro de caución deberán exceder, al menos en seis meses, al vencimiento del plazo o plazos garantizados).

Sin embargo, cierto es que **dichas garantías no resultarán necesarias en todo caso**, sino que se eximirá su constitución cuando el solicitante del aplazamiento o fraccionamiento sea una administración pública y se podrá dispensar (total o parcialmente) cuando las deudas tributarias sean de cuantía inferior a la que se fije en la normativa tributaria o cuando el obligado al pago carezca de bienes suficientes para garantizar la deuda y la ejecución de su patrimonio pudiera afectar sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva y del nivel de empleo de la actividad económica respectiva, o pudiera producir graves quebrantos para los intereses de la Hacienda pública. Asimismo, se deja abierta tal posibilidad cerrando dicha enumeración con “los demás casos que establezca la normativa tributaria”²³.

⁽²³⁾ Artículo 82.2 de la LGT y 48 del RGR.

De igual modo, debe tenerse en cuenta que, a pesar de las garantías previstas con carácter general, la LGT permite la **admisión de otras medidas** si se justifica la imposibilidad de aportar las señaladas, tales como la hipoteca, la prenda, la fianza personal y solidaria o cualquier otra que se estime suficiente. Asimismo, el obligado tributario podrá solicitar en todo caso que se le **sustituyan las garantías exigidas por medidas cautelares**, aunque en dichos supuestos **no se limitarán a nivel temporal**²⁴.

⁽²⁴⁾ Artículo 82.1 de la LGT.

En cualquier caso, la garantía que se quiera aportar deberá indicarse en la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento, ya que el órgano que deba resolverla será el que deberá valorar también la aceptación de la misma. De este modo, una vez notificado al interesado el acuerdo de concesión de la solicitud

⁽²⁵⁾ Artículos 46.2.e) y 48.6 del RGR.

y la aceptación de la garantía, deberá formalizarse en el plazo de dos meses, ya que la eficacia del correspondiente aplazamiento o fraccionamiento quedará condicionada a dicha formalización²⁵.

Finalmente, de conformidad con el artículo 48.9 del RGR, las **garantías serán liberadas de inmediato una vez realizado el pago total de la deuda garantizada**, incluidos, en su caso, los recargos, los intereses de demora y las costas. Sin embargo, si se trata de garantías parciales e independientes, estas deberán ser liberadas de forma independiente cuando se satisfagan los plazos garantizados por cada una de ellas²⁶.

⁽²⁶⁾ Artículo 48.9 del RGR.

Ejercicios de autoevaluación

Ejercicios de selección

1. El impuesto sobre vehículos de tracción mecánica...
 - a) es un impuesto fijo, ya que la Ley predetermina la cuota que procederá (en tanto que será siempre la misma).
 - b) es un impuesto variable, ya que la Ley establece diferentes cuotas.
 - c) es un impuesto fijo, aunque la Ley establezca diferentes cuotas.
2. El tipo de gravamen de un tributo se debe aplicar...
 - a) sobre la base imponible, en aquellos tributos en los que esté prevista.
 - b) sobre la base imponible, a no ser que se prevea la base liquidable.
 - c) sobre la base liquidable, a no ser que se prevea la base imponible.
3. El método de estimación objetiva de la base imponible...
 - a) es de aplicación con carácter general.
 - b) resulta de aplicación en cualquier caso, operando como método subsidiario al de estimación directa.
 - c) únicamente podrá aplicarse cuando se encuentre expresamente previsto y siempre de forma voluntaria.
4. El método de estimación indirecta de la base imponible...
 - a) se podrá basar en magnitudes, índices, módulos o datos que concurren en otros obligados tributarios.
 - b) es de aplicación subsidiaria pero no restrictiva.
 - c) se aplicará siempre que concurren los presupuestos previstos en el artículo 53.1 de la LGT.
5. El tipo de gravamen...
 - a) podrá ser reducido o bonificado, pero nunca incrementado.
 - b) podrá ser cero en determinados supuestos.
 - c) consiste en un porcentaje que determina la cuota líquida tributaria.
6. En un mismo tributo...
 - a) podrá aplicarse un tipo de gravamen estatal y uno autonómico simultáneamente.
 - b) se deberá aplicar un tipo de gravamen consistente en una cantidad monetaria o uno que sea porcentual.
 - c) no podrá existir más de un tipo de gravamen.
7. La cuota íntegra...
 - a) puede encontrarse predeterminada por ley.
 - b) deriva de las adiciones, reducciones, bonificaciones o deducciones previstas normativamente.
 - c) es el importe que deberá satisfacer el contribuyente a la Hacienda pública.
8. La cuota diferencial...
 - a) es el resultado de aplicar sobre la cuota íntegra las adiciones, límites, reducciones, bonificaciones y deducciones que prevé la normativa.
 - b) podrá ser positiva o negativa.
 - c) es la que resulta de restar la cuota liquidable a la cuota íntegra.
9. La deuda tributaria se compone...
 - a) únicamente por la cuota tributaria resultante de un tributo.
 - b) exclusivamente por la cantidad que resulte a ingresar de la obligación principal y los eventuales recargos e intereses de demora.
 - c) por la cuota resultante de un tributo, los eventuales recargos e intereses de demora y las sanciones que puedan corresponder.
10. Las garantías del crédito tributario...
 - a) pueden encontrarse limitadas a determinados tributos.

- b) pueden proceder incluso ante terceros de buena fe.
- c) implican la posibilidad de enajenar un bien para cobrar el importe de la prestación tributaria.

Casos prácticos

1. El 10 de octubre del 2011, los órganos de la Inspección Tributaria notificaron a la sociedad X el inicio de un procedimiento inspector en relación con los rendimientos de actividades económicas relativos al IS del ejercicio 2009, en virtud del cual le requerían la aportación de copias de sus libros de contabilidad y demás registros obligatorios. Sin embargo, el administrador de la sociedad manifestó a los órganos inspectores que no los podía aportar al no llevarlos conforme al Código de Comercio, si bien podía facilitar todas las facturas de compra y venta y el resto de soportes documentales acreditativos de la totalidad de ingresos y gastos soportados por la entidad. Con base en los hechos descritos ¿cuál es el método de determinación de la base imponible que los órganos inspectores deberán emplear en este caso?

2. El Sr. Fabián Aliero, fallecido el 14 de diciembre del 2011, lega un coche de alta gama, cuyo valor neto es de 50.000 euros, a su sobrina, la Sra. Xenia Grau. Considerando los hechos descritos y con base en la normativa estatal, determinad, si es el caso, el sujeto pasivo, la base imponible, la eventual base liquidable, el tipo de gravamen, la cuota íntegra y la pertinente cuota tributaria del ISD, teniendo en cuenta que el patrimonio preexistente de la Sra. Grau es irrelevante a efectos del impuesto.

Solucionario

Ejercicios de selección

1. c, 2. b, 3. c, 4. a, 5. b, 6. a, 7. a, 8. b, 9. b, 10. b

Casos prácticos

1. De conformidad con el caso planteado, la cuestión a resolver se circunscribe básicamente en señalar si la Administración deberá determinar la base imponible de la sociedad X por el método de estimación directa o si el incumplimiento sustancial de las obligaciones contables y registrales le habilitará para emplear el método de estimación indirecta.

Al respecto, cierto es que, de conformidad con el artículo 53.1.d) de la LGT, el incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales es un presupuesto habilitador de la utilización del método de estimación indirecta, si bien no hay que olvidar que su aplicación es restrictiva y, sobre todo, subsidiaria a la de los métodos de estimación directa y objetiva.

De hecho, así se pronuncia reiterada jurisprudencia, como es el caso de la Resolución de 25 de enero de 1995 del TEAC, la cual señala expresamente que “el incumplimiento formal por sí solo no puede fundamentar la aplicación del régimen de estimación indirecta”. Además, así lo apunta expresamente el artículo 193.2 del RGGIT, el cual establece que, aunque se aprecie alguna de las circunstancias previstas en el artículo 53.1 de la LGT, “no determinará por sí sola la aplicación del método de estimación indirecta si, de acuerdo con los datos y antecedentes obtenidos a lo largo del desarrollo de las actuaciones inspectoras, pudiera determinarse la base o la cuota mediante el método de estimación directa u objetiva”. Por consiguiente, únicamente procederá la utilización del método de estimación indirecta cuando la de los demás métodos resulte impracticable, y en el caso planteado no parece que sea así.

En este sentido, y a pesar de que el método de estimación objetiva no se encuentre previsto a tal efecto (lo cual resulta indispensable), no puede afirmarse la inviabilidad del procedimiento de estimación directa, ya que el obligado tributario, a pesar de su incumplimiento formal, puede aportar prueba de los hechos y datos necesarios para determinar los rendimientos de sus actividades económicas (ya sean documentos de carácter bancario, certificaciones de obra, justificaciones de gastos, relaciones de clientes, etc.).

Así pues, siempre que sea posible llevar a cabo actividad investigadora, la Administración no podrá prescindir de la misma y, partiendo de la omisión contable o declarativa del contribuyente, aplicar presunciones, a no ser, claro está, que estas se encuentren explícitamente autorizadas por la Ley.

Por consiguiente, y considerando que la sociedad X puede aportar todas las facturas de compra y venta y el resto de soportes documentales acreditativos de la totalidad de ingresos y gastos soportados, parece que la Administración deberá utilizar claramente el método de estimación directa.

2. De conformidad con el artículo 5.5 de la LISD, el sujeto pasivo del ISD en las transmisiones *mortis causa* serán los causahabientes (es decir, en el caso descrito, la Sra. Xenia Grau) y, de acuerdo con el artículo 9.a) de la LISD, en tales casos, la base imponible será el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles (de modo que en el supuesto planteado será de 50.000 euros).

Conforme al artículo 20.2.a) de la LISD, deberá aplicarse a la base imponible la reducción de 7.993,46 euros, ya que la Sra. Xenia Grau pertenece al contemplado Grupo III (adquisiciones por colaterales de segundo y tercer grado, ascendientes y descendientes por afinidad). Así pues, la base liquidable será de 42.006,54 euros.

Por lo que respecta al tipo de gravamen, en este caso se establece una tarifa (es decir, un conjunto de tipos de gravamen aplicables a distintos tramos de la base liquidable), previéndose así en el artículo 21 de la LISD que la cuota íntegra del impuesto se obtendrá aplicando a la base liquidable la escala que haya señalado cada comunidad autónoma o, en su defecto, la establecida en su apartado 2.

En relación con el supuesto descrito, la escala prevista en el mencionado precepto determina que, para una base liquidable de hasta 39.943,26 euros, corresponderá una cuota íntegra de 3.734,59 euros y, por lo que respecta al resto de la base liquidable (es decir, 42.006,54 – 39.943,26 = 2.063,28 €), un tipo aplicable del 11,90% (por consiguiente, 2.063,28 × 11,90% = 245,53 €). Así pues, la cuota íntegra será de 3.980,12 euros (3.734,59 + 245,53 = 3.980,12 €).

Por último, de conformidad con el artículo 22 de la LISD, la cuota líquida del impuesto (que en este caso coincidirá con la diferencial) se obtendrá aplicando a la cuota íntegra el coefi-

ciente multiplicador en función de la cuantía de los tramos del patrimonio preexistente y del grupo según el grado de parentesco que haya establecido cada comunidad autónoma o, en su defecto, según lo que dispone el apartado 2 del mencionado precepto, en el cual se señala que, para patrimonios preexistentes de 0 hasta 402.678,11 euros y grupo de parentesco III (colaterales de segundo y tercer grado, ascendientes y descendientes por afinidad), el coeficiente multiplicador será de 1,5882. Así pues, la cuota tributaria que deberá liquidar la Sra. Xenia Grau será de 6.321,23 euros ($3.980,12 \times 1,5882 = 6.321,23$ €).