

Els elements de quantificació del tribut

Irene Rovira Ferrer

PID_00189618



Els textos i imatges publicats en aquesta obra estan subjectes –llevat que s'indiqui el contrari– a una llicència de Reconeixement-NoComercial-SenseObraDerivada (BY-NC-ND) v.3.0 Espanya de Creative Commons. Podeu copiar-los, distribuir-los i transmetre'ls públicament sempre que en citeu l'autor i la font (FUOC. Fundació per a la Universitat Oberta de Catalunya), no en feu un ús comercial i no en feu obra derivada. La llicència completa es pot consultar a <http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/es/legalcode.ca>

Índex

Introducció	5
Objectius	7
1. L'obligació tributària principal	9
2. La base imposable	11
2.1. Concepte	11
2.2. Mètodes de determinació de la base imposable	12
2.2.1. L'estimació directa	13
2.2.2. L'estimació objectiva	14
2.2.3. L'estimació indirecta	14
2.3. La base liquidable	16
3. El tipus de gravamen	18
3.1. Concepte	18
3.2. Classes	18
3.2.1. En funció de la seva relació amb la base imposable (o liquidable)	18
3.2.2. En funció de la generalitat o particularitat de la seva aplicació	20
3.3. El tipus de gravamen zero	21
4. La quota tributària	23
4.1. La quota íntegra	23
4.2. La quota líquida	24
4.3. La quota diferencial	24
5. El deute tributari	26
6. Les garanties del crèdit tributari	27
6.1. Concepte	27
6.2. Les garanties del crèdit tributari enfront d'altres crèdits	28
6.3. Garanties del crèdit tributari que vinculen l'objecte material del tribut	29
6.4. Les mesures cautelars	30
6.5. Garanties per a l'ajornament i fraccionament del pagament del deute tributari	31
Exercicis d'autoavaluació	35

Solucionari.....	37
-------------------------	-----------

Introducció

Després d'analitzar el fet imposable i els subjectes que integren la relació jurídicotributària, cal entrar a valorar la quantificació dels tributs, és a dir, la determinació de la suma de diners que correspondrà abonar a l'Administració per la materialització del pressupòsit fixat per la Llei per a configurar cada impost, taxa o contribució especial.

En aquest sentit, com s'ha vist, l'article 20 de l'LGT assenyala que la realització del fet imposable dels tributs comporta el naixement de l'obligació tributària principal o, com esmenta l'article 19 de l'LGT, el pagament de la quota tributària. No obstant això, la quantia d'aquesta quota no sempre està predeterminada per la normativa, sinó que això només ocorrerà en els denominats *tributs fixos*. En la resta de casos (és a dir, en els tributs variables), la Llei simplement ofereix un conjunt d'elements que en permeten la determinació, els quals són precisament els que constituïran l'objecte d'estudi d'aquest mòdul.

Així, el primer d'aquests elements és la base imposable, que consisteix fonamentalment a delimitar la dimensió del fet imposable sobre la qual s'haurà d'imposar el gravamen corresponent. Tanmateix, aquesta mesura no sempre serà clara i senzilla, sinó que, en funció de les dades de què es disposi o de la classe de fet imposable de què es tracti, es podran aplicar diferents mètodes de quantificació (concretament, el d'estimació directa, el d'estimació objectiva o el d'estimació indirecta).

No obstant això, en alguns supòsits, el legislador ha decidit oferir un tracte fiscal més beneficiós a través de la minoració d'aquesta base (ja sigui per circumstàncies subjectives o objectives, per exigències de capacitat econòmica o per a fomentar determinades actuacions), de manera que en aquests casos també serà necessari calcular la base liquidable.

A continuació, seguint un procés lògic, haurà d'aplicar-se el tipus de gravamen (que podrà consistir en una quantitat de diners o en un percentatge) sobre la base corresponent (o sobre els diferents trams de la mateixa base que normativament es determinin), la qual cosa donarà lloc a la denominada *quota íntegra*. De tota manera, en aquest punt es podran preveure noves disminucions o fins i tot increments del resultat que s'obtingui, amb la qual cosa es trobarà així l'anomenada *quota liquidable*.

Tanmateix, encara que aquest import serà la quantia del tribut, hauran de restar-se totes aquelles quantitats ja ingressades a la Hisenda pública en concepte del tribut (com els ingressos a compte), així com els imports que resultin ne-

cessaris per a practicar els ajustos tècnics corresponents o per la mateixa mecànica d'aplicació del tribut, la qual cosa donarà lloc, finalment, a la denominada *quota diferencial*.

Finalment, una vegada vistos els diferents elements de quantificació del tribut, aquest mòdul es tancarà amb una anàlisi del deute tributari (en tant que resulta substancial deixar clares les diferències que planteja respecte a la quota tributària), on se'n detallaran les característiques principals i els diferents elements que en componen la configuració.

Finalment, i en íntima relació amb el deute tributari, es dedicarà un últim apartat a les garanties del crèdit tributari, en el qual es tractarà tant la seva essència i funció com les diverses modalitats que podran tenir lloc.

Objectius

Els objectius principals que s'han d'assolir mitjançant l'estudi d'aquest mòdul són els següents:

1. Entendre el concepte de *quantificació dels tributs* i les diferències que presenta en els tributs de quota fixa i els de quota variable.
2. Conèixer la funció i els límits dels elements de quantificació dels tributs.
3. Establir amb claredat la relació que hi ha entre el fet imposable i l'obligació tributària i entre el fet imposable i la base imposable.
4. Comprendre les funcions i les característiques essencials de la base imposable i el sentit i les conseqüències dels seus diferents règims de determinació.
5. Delimitar la relació entre la base imposable i la base liquidable, tenint clara l'essència d'aquesta última.
6. Precisar la naturalesa del tipus de gravamen i entendre'n el concepte i la funció.
7. Conèixer les diferents classes de tipus de gravamen i les seves respectives especialitats.
8. Detectar la problemàtica coneguda com a *error de salt* i els diferents mecanismes per a esmenar-lo.
9. Entendre el concepte de *quota tributària* i la seva vinculació amb la base imposable (o liquidable) i el tipus de gravamen.
10. Delimitar els conceptes de *quota íntegra*, *quota líquida* i *quota diferencial* i tenir clara la seva relació.
11. Tenir clar el procediment de quantificació dels tributs i la lògica que mantenen els diferents elements per a calcular-los.
12. Distingir entre la quota i el deute tributari i delimitar les funcions respectives.
13. Conèixer els components legals del deute tributari i el seu règim jurídic.

1. L'obligació tributària principal

Tal com s'ha vist en el mòdul “El fet imposable” de l'assignatura, la conseqüència directa de realitzar el fet imposable d'un tribut és el naixement de l'**obligació tributària principal**, la qual té per objecte una prestació patrimonial a favor d'un ens públic o, com esmenta l'article 19 de l'LGT, el **pagament de la quota tributària**¹.

⁽¹⁾Article 19 de l'LGT.

No obstant això, com que no tots els fets imposables són susceptibles de materialitzar-se amb el mateix grau o intensitat, poden diferenciar-se dos tipus de tributs en funció de com se'n determina la quota: els tributs fixos i els tributs variables.

Per la seva banda, són **tributs fixos** aquells en els quals la Llei determina totalment i absolutament la quantia de la quota, mentre que els **tributs variables** són aquells en els quals la normativa simplement ofereix una sèrie de criteris de determinabilitat, és a dir, els elements de quantificació necessaris per a conèixer l'import de la prestació que s'ha de satisfer.

Exemples de tributs fixos i variables

Com a mostra de **tribut fix** (o de quota fixa) es pot esmentar la taxa estatal que ha de satisfer-se per l'expedició del document nacional d'identitat, el fet imposable de la qual (l'expedició del DNI) sempre serà el mateix i no hi haurà la possibilitat de graduació (motiu pel qual ja queda fixat normativament l'import de la quota que s'haurà de satisfer). En canvi, un **tribut variable** podria ser l'IRPF, ja que, com assenyala l'article 6 de la LIRPF, el seu fet imposable és l'obtenció de renda per part del contribuent i, per tant, és susceptible de realitzar-se en diferent mesura. Així doncs, en aquest darrer cas, la Llei no pot determinar la quota de manera predeterminada, sinó que simplement pot regular una sèrie d'elements de quantificació perquè pugui calcular-se en cada cas.

Per tant, mentre que en els tributs fixos la norma ja quantifica la conseqüència jurídica principal de realitzar el fet imposable, en els tributs variables només s'estableix de manera parcial i indirecta, encara que s'ofereixen tots els recursos necessaris perquè es pugui calcular (essencialment, les bases tributàries i els tipus de gravamen²). Conseqüentment, resulta clar que la quantificació dels tributs fixos no comportarà cap tipus de problema, atès que la seva quota ja està normativament predeterminada, per la qual cosa únicament serà en els

La taxa estatal per a l'expedició del DNI

La quota de la taxa esmentada, que es renova cada any mitjançant la Llei de pressupostos generals de l'Estat, està regulada a la Llei 84/78, de 28 de desembre, en la redacció donada per la Llei 11/2007, de 22 de juny, i a la disposició final tercera de l'RD 1553/2005, de 23 de desembre, pel qual es regula l'expedició del document nacional d'identitat i els seus certificats de signatura electrònica.

⁽²⁾Article 49 de l'LGT.

tributs variables on s'hauran d'aplicar els elements de quantificació legalment establerts per a poder fixar la quantia de l'obligació principal corresponent. De tota manera, mentre que la quantificació és un aspecte essencial dels tributs, cal tenir en compte que en ambdós casos regeix el principi constitucional de reserva de llei, el qual està previst de manera específica en l'article 8.a) de l'LGT.

Puntualització dels tributs fixos

Cal tenir en compte que el fet que la normativa pugui pre-determinar la quota que serà procedent en els tributs fixos no implica que aquesta sempre hagi de ser la mateixa, sinó que, com ocorre, per exemple, en l'impost sobre vehicles de tracció mecànica (que grava la titularitat dels vehicles d'aquesta naturalesa, aptes per a circular per les vies públiques, qualsevol que siguin la seva classe i categoria), l'article 95 del TRLRHL estableix una sèrie de quotes en funció de la potència i la classe del vehicle (sense perjudici que puguin ser modificades per la Llei de presupostos generals de l'Estat o pels ajuntaments).

2. La base imposable

A l'hora d'analitzar els diferents elements i operacions per a calcular la quota tributària, ha de tractar-se, en primer lloc, la base imposable, que consisteix, bàsicament, en determinar la quantia d'un element o diversos del fet imposable.

2.1. Concepte

Com assenyalava l'article 50.1 de l'LGT, "la **base imposable** és la magnitud dinerària o d'una altra naturalesa que resulta del mesurament o la valoració del fet imposable³".

⁽³⁾Article 50.1 de l'LGT.

D'aquesta manera, d'acord amb la seva definició legal, s'exigeix com a requisit indispensable de la base imposable la **connexió directa amb el fet imposable**, i és que aquesta quantitat serà la que servirà de punt de partida per a calcular la quota resultant del tribut (de manera que no pot estar desconnectada del pressupòsit que n'origina (i al mateix temps en justifica) l'exigència).

En aquest sentit, cal recordar que el fet imposable és una manifestació de la capacitat econòmica necessària per a la procedència dels tributs, per la qual cosa resulta evident que, en qualsevol cas, **la funció primordial de la base imposable serà la de mesurar la dimensió del fet imposable o d'alguns dels seus elements susceptible d'imposició** (especialment en aquells casos en què el pressupòsit de fet previst per la Llei reculli una manifestació de riquesa en abstracte, ja que seran la base imposable i el tipus de gravamen els que hauran d'adaptar la prestació corresponent a la capacitat econòmica demostrada pel subjecte en qüestió en la situació gravada).

Com és lògic, és la Llei la que determina, si escau, quin element o elements dels que conformen el pressupòsit de fet gravat s'ha de quantificar, la qual cosa no és tasca fàcil si considerem que, depenent de l'aspecte que es triï, es podria distorsionar l'autèntica naturalesa del tribut.

Lectura recomanada

Sobre aquest tema, vegeu les STS de 16 i 18 de gener de 1995.

A partir d'aquestes consideracions, i com especifica la mateixa Llei, no és estrany que, en funció de l'element que s'esculli, **la magnitud de la base imposable pugui ser dinerària o no**, encara que és cert que, en qualsevol cas, consistirà en una quantitat.

Exemples dineraris i no dineraris de la quantia base imposable

Un exemple clar de base imposable dinerària és la de l'IRPF, ja que, com assenyala l'article 15.1 de la LIRPF, consistirà en "l'import de la renda del contribuent". Així mateix, en el cas de l'IBI serà "el valor cadastral dels béns immobles" (article 65 del TRLRHL). Per la seva banda, un exemple de base imposable no dinerària pot ser la de l'impost especial sobre l'alcohol i begudes derivades, ja que, com estableix l'article 38 de la LIE, "està constituïda pel volum d'alcohol pur, a la temperatura de 20 °C, expressat en hectolitres, contingut en els productes objecte de l'impost". De la mateixa manera, la de l'impost sobre les labors del tabac podrà estar conformada "pel nombre d'unitats" (article 58.1.d de la LIE).

2.2. Mètodes de determinació de la base imposable

Com s'ha dit, la base imposable, que serà la que servirà de fonament per a calcular la quota tributària, consisteix en el mesurament o valoració del fet imposable o d'un dels seus elements, per la qual cosa, evidentment, la seva quantificació requerirà un procés de determinació. Com és lògic, aquest procediment, que es podrà basar en diferents mètodes, serà de vital importància, en tant que de la seva exactitud i precisió dependrà la capacitat econòmica que realment resulti gravada.

La determinació de la base imposable

Un exemple de la importància del mètode que s'usi per a determinar la base imposable pot trobar-se en l'IRPF, en el qual, si bé el fet imposable és l'obtenció de renda, la seva base imposable es constitueix per la diferència entre els ingressos i les despeses deduïbles que ha tingut el contribuent al llarg de l'exercici (articles 6 i 15 de la LIRPF). Per això, el resultat serà molt diferent si es tenen en compte les despeses reals o si s'apliquen índexs o valors predeterminats, i és que, sense anar més lluny, en aquest últim cas es deixaria de gravar el pressupòsit realment previst en el fet imposable.

En concret, de conformitat amb l'article 50.2 de l'LGT, "la base imposable podrà determinar-se pels següents mètodes: a) estimació directa, b) estimació objectiva, c) estimació indirecta".

Òbviament, seran les lleis de cada tribut les que hauran de determinar el mètode que s'haurà d'utilitzar en cada cas, encara que la mateixa LGT puntualitza que les bases imposables es determinaran, amb caràcter general, pel mètode d'estimació directa i que, en tot cas, el mètode d'estimació objectiva serà de caràcter voluntari per als obligats tributaris. Per la seva banda, també recalca que el mètode d'estimació indirecta serà el procediment de determinació subsidiari als altres⁴.

No obstant això, abans d'entrar a analitzar els diferents mètodes assenyalats, ha de dedicar-se una breu menció als **acords previs de valoració**, ja que consisteixen en la possibilitat que els obligats tributaris, amb caràcter previ a la re-

L'essència de la base imposable

A grans trets, la base imposable consisteix en la mesura del fet imposable o d'algun dels seus elements susceptible d'imposició, per la qual cosa, si el fet imposable consisteix en "l'obtenció de renda", la base imposable serà la quantitat de renda obtinguda minorada per determinats conceptes que la disminueixen (com el pagament de pensions compensatòries a favor del cònjuge –articles 15.1 i 55 de la LIRPF–) o si el fet imposable és "la realització, dins del terme municipal, de qualsevol construcció, instal·lació o obra per la qual s'exigeixi obtenció de la llicència d'obres o urbanística corresponent", la base imposable serà el cost real (d'execució material) d'aquestes construccions, instal·lacions o obres (articles 100 i 102 del TRLRHL).

⁽⁴⁾Articles 50.3 i 50.4 de l'LGT.

⁽⁵⁾Article 91 de l'LGT.

alització del fet imposable, presentin una proposta de valoració efectes fiscals de rendes, productes, béns, despeses i altres elements determinants del deute tributari que podrà ser **vinculant** per a l'Administració⁵.

Els acords previs de valoració

La singularitat d'aquestes labors que formen part dels deures d'informació i assistència de l'Administració tributària (article 85.2.d) de l'LGT) no només radica en el fet que la valoració de la base imposable o d'algun dels seus elements es realitzi **abans que el tribut sigui exigible**, sinó que, si l'Administració no respon a la sol·licitud en els terminis establerts per la normativa de cada tribut o si accepta la proposta, aquesta valoració serà **administrativament vinculant durant el termini de tres anys**. Un exemple concret pot trobar-se a l'article 30 del RISD, en el qual es preveu la possibilitat de valoració prèvia de despeses corresponents a projectes d'investigació científica o d'innovació tecnològica en relació amb l'IS.

2.2.1. L'estimació directa

El primer sistema que preveu la Llei per a quantificar la base imposable és el mètode d'estimació directa, que es preveu en la major part dels tributs en tant que és el que ofereix la determinació més ajustada.

En concret, l'**estimació directa** permet la correspondència total entre la definició i el mesurament de la base imposable, ja que se serveix de **dades concretes i reals del pressupòsit de fet gravat (de magnituds emprades en la mateixa definició d'aquest) per a determinar-lo**. Per això, no és estrany que l'article 50.3 en prevegi l'**aplicació amb caràcter general**.

De conformitat amb l'article 51 de l'LGT, aquest mètode el podrà utilitzar tant el contribuent com l'Administració tributària, si bé el primer haurà de partir de les seves pròpies dades i la segona de les declaracions o documents presentats a la mateixa Administració, de les dades consignades en llibres i registres comprovats administrativament i dels altres documents, justificants i dades que tinguin relació amb els elements de l'obligació tributària.

Així, la diferència principal d'aquest mètode respecte als següents radica en les dades que utilitza, ja que és l'únic que parteix de quantitats reals. Conseqüentment, resulta evident que és el sistema de quantificació que més s'ajusta a la capacitat econòmica que veritablement es pretén gravar.

No obstant això, és cert que l'aplicació d'aquest mètode no opera de manera íntegra en cap dels tributs del nostre sistema tributari, ja que en tots els casos hi ha determinades presumpcions o certes dades estimatives o imputades (ja sigui per raons de simplicitat –disminuint, així, els deures formals dels obligats tributaris i, en conseqüència, la seva pressió fiscal indirecta– o d'incapacitat administrativa per a comprovar-les).

L'estimació directa simplificada

Sens perjudici de les característiques acabades d'assenyalar, hi ha una singular versió del mètode d'estimació directa denominat *mètode d'estimació directa simplificada*, que es troba recollit en l'IRPF en relació amb la determinació dels coeficients d'amortització, de les provisions deduïbles i de les despeses de difícil justificació.

2.2.2. L'estimació objectiva

Pel que fa al mètode d'estimació objectiva, pot definir-se com el procediment pel qual es determina la base imposable mitjançant l'aplicació de magnituds, índexs, mòduls o dades previstes en la normativa pròpia de cada tribut⁶.

⁽⁶⁾Article 52 de l'LGT.

Partint d'aquestes consideracions, sembla clar que aquest mètode, que sempre serà de caràcter voluntari, només podrà quantificar la base imposable en els tributs en els quals es trobi expressament previst, la qual cosa actualment només ocorre en el cas de l'IRPF. En concret, per a cada activitat econòmica subjecta a aquest règim, en lloc de calcular el rendiment corresponent a partir de la comptabilitat i els registres pertinents, es preveuen una sèrie de signes, índexs, mòduls o coeficients amb uns rendiments predeterminats (que s'aplicaran de manera proporcional si l'activitat no s'ha exercit durant tot l'exercici), de manera que, a pesar que aquests signes, índexs, mòduls o coeficients poden estar basats en dades reals (com el nombre de treballadors o la superfície del local utilitzat), el resultat no serà un reflex de la situació efectiva i real de l'obligat tributari (motiu pel qual, en gran mesura, no se n'estableix l'aplicació de manera obligatòria).

L'estimació objectiva

Si bé aquest mètode per a quantificar la base imposable s'aplica únicament en l'IRPF (article 16 de la LIRPF), en l'IVA i l'IAE es preveu per a determinar la quota tributària.

La voluntarietat de l'estimació objectiva

Malgrat que l'article 50.2 de l'LGT estableixi clarament que el mètode d'estimació objectiva serà, en tot cas, de caràcter voluntari, convé puntualitzar que la regulació de l'IRPF assenyalava que, si s'hi renunciava, operaria el mètode d'estimació directa per un període mínim de tres anys (article 33.3 del RIRPF).

Per això, la seva utilització no ha estat exempta de crítiques, i més tenint en compte que bona part de les normes que n'estableixen el règim vulneren el principi de reserva de llei que l'article 8.a) de l'LGT fa extensiu a la regulació de la base imposable.

⁽⁷⁾Article 50.4 de l'LGT.

2.2.3. L'estimació indirecta

Finalment, el mètode d'estimació indirecta tampoc es basa en dades reals (sens perjudici que pugui utilitzar-les si estan disponibles), sinó en presumpcions o indicis que no tenen la certesa de la prova. No obstant això, troba la seva especial singularitat en l'aplicació restrictiva, ja que els pressupòsits en els quals podrà operar estan completament taxats i és de caràcter subsidiari respecte als dos altres mètodes descrits⁷.

Així, tal com assenyala l'article 53.1 de l'LGT, el **mètode d'estimació indirecta** s'aplicarà "quan l'Administració tributària no pugui disposar de les dades necessàries per a la determinació completa de la base imposable com a conseqüència d'alguna de les circumstàncies següents: a) falta de presentació de declaracions o presentació de declaracions incompletes o inexactes; b) resistència, obstrucció, excusa o negativa a l'actuació inspectora; c) incompliment substancial de les obligacions comptables o registrals, o d) desaparició o destrucció, fins i tot a causa de força major, dels llibres i registres comptables o dels justificants de les operacions".

Lectura recomanada

Vegeu la precisió de quan s'entendrà que escauen aquests supòsits a l'article 193 de l'RGGIT.

Tanmateix, perquè resulti aplicable el mètode d'estimació aquí estudiat, cal tenir en compte que no n'hi ha prou que es compleixin les determinades situacions descrites (totes elles basades en l'incompliment de deures de diferent tipus per part de l'obligat tributari), sinó que, a causa del seu caràcter subsidiari, requereix que no es pugui determinar la base imposable a partir del mètode d'estimació directa ni del d'estimació objectiva. Així doncs, si l'Administració pot conèixer les dades essencials per a quantificar-la, no serà aplicable l'estimació indirecta, fins i tot a pesar que l'obligat tributari hagi incomplert els seus deures formals o no hagi portat la comptabilitat d'acord amb el Codi de comerç.

Part dels motius que justifiquen aquesta restrictivitat en l'aplicació del mètode d'estimació indirecta es troba en els mitjans de què es podrà servir l'Administració en aquests casos, ja que haurà de determinar la base imposable a partir de les dades i els antecedents de l'obligat tributari que estiguin disponibles i que siguin rellevants amb aquest efecte, dels elements que indirectament acreditin l'existència dels béns i de les rendes, així com dels ingressos, vendes, costos i rendiments que siguin normals en el sector econòmic respectiu (ateses les dimensions de les unitats productives o familiars que hagin de comparar-se en termes tributaris), i de les magnituds, índexs, mòduls o dades que concorrin en altres obligats tributaris, segons les dades o antecedents que es posseïxin de supòsits similars o equivalents⁸.

Per tant, tenint en compte la possible arbitrarietat o excessiva discrecionalitat que comporta aquest mètode, és lògic que la seva aplicació es redueixi als supòsits en què no sigui possible acudir a un altre tipus d'estimació, de la mateixa manera que no és estrany que la seva aplicació exigeixi com a requisit *sine qua non* l'elaboració d'un **informe raonat per part de la Inspecció** en el qual s'expliqui la situació de la comptabilitat i els registres preceptius de l'obligat tributari i es justifiquin les causes determinants de l'aplicació del mètode esmentat, els mitjans triats per a determinar les bases, rendiments o quotes, i els càlculs i estimacions efectuats en virtut dels mitjans triats (cosa que no té

La subsidiarietat de l'estimació indirecta

De fet, el caràcter subsidiari d'aquest mètode està expressament previst per l'article 193.2 RGGIT, el qual assenyala que, encara que s'aprecii alguna de les circumstàncies previstes a l'article 53.1 de l'LGT, "no determina per si sola l'aplicació del mètode d'estimació indirecta si, d'acord amb les dades i els antecedents obtinguts al llarg del desenvolupament de les actuacions inspectores, es pot determinar la base o la quota mitjançant el mètode d'estimació directa o objectiva".

⁽⁸⁾Article 53.2 de l'LGT.

⁽⁹⁾Article 158.1 de l'LGT.

cap altra finalitat que la de complir amb el requisit general de motivació de les liquidacions tributàries i procurar garantir al màxim la possibilitat de defensa dels obligats tributaris⁹).

Així doncs, l'**Administració tributària mai podrà al·legar insuficiència investigadora per poder acollir-se a aquest mètode de quantificació**, sinó que, sempre que sigui possible, haurà de dur a terme tota l'activitat que resulti necessària per a conèixer les dades i elements necessaris per a poder determinar la base imposable dels tributs.

No obstant això, cal assenyalar en aquest punt la **limitació de l'aportació de les dades, documents o proves relacionats amb les circumstàncies que motivin l'aplicació del mètode d'estimació indirecta per part de la persona interessada**, ja que, amb la finalitat d'evitar l'obstaculització i la dilació de les actuacions administratives, l'LGT estableix que només es podran tenir en compte si s'aporten abans de la corresponent proposta de regularització (cas en el qual no s'inclourà el període transcorregut des de l'apreciació d'aquestes circumstàncies fins a l'aportació de les dades, documents o proves en el còmput del termini per a concloure les actuacions inspectores) o si l'obligat tributari demostra que les dades, documents o proves presentats després de la proposta de regularització van ser d'impossible aportació en el procediment (fet que comportarà la retroacció de les actuacions al moment en què es van apreciar les circumstàncies esmentades¹⁰).

Finalment, per acabar l'estudi de la base imposable, s'ha de remarcar que, a més de quantificar el fet imposable, una altra de les funcions que té és la de **constituir el primer element fonamental per a la quantificació del tribut**, ja que serà sobre aquesta quantificació que s'haurà d'aplicar el tipus de gravamen per iniciar el càlcul de la quota corresponent.

No obstant això, en alguns supòsits, es preveuen determinades reduccions de la quantificació que s'han de realitzar abans de l'aplicació del tipus corresponent, la qual cosa donarà lloc a la denominada *base liquidable*.

2.3. La base liquidable

Tal com assenyala l'article 54 de l'LGT, "la **base liquidable** és la magnitud resultant de practicar en la base imposable, si escau, les reduccions establertes en la llei", que constituirà la quantia sobre la qual s'haurà d'aplicar el tipus de gravamen corresponent¹¹.

Lectures recomanades

En el mateix sentit, hi ha consolidada doctrina administrativa i jurisprudència, com es pot observar, entre d'altres, en la resolució del TEAC de 23 de febrer de 2001 o de 13 de maig de 1999, en les STS de 17 d'octubre de 1998 o de 22 de gener de 1999 o en la SAN de 24 d'octubre de 2002.

⁽¹⁰⁾Article 158.3 de l'LGT.

⁽¹¹⁾Article 54 de l'LGT.

Així doncs, és evident que la base liquidable constituirà sempre una **reducció de la base imposable**, encara que, a causa de la possibilitat que no es prevegi cap tipus de reducció d'aquesta última, pot afirmar-se que **no es tracta d'un element de quantificació del tribut imprescindible**.

La naturalesa de la base liquidable

Malgrat que la base liquidable sigui una reducció de la base imposable, alguns autors entenen que és una classe d'aquesta última, mentre que uns altres opinen que, al seu costat, constitueix la base general del tribut. Així mateix, hi ha els qui defensen que, en els tributs en els quals no es preveu, ha d'entendre's que coincideix amb la base imposable, si bé, en qualsevol cas, no hi ha dubte de la seva funcionalitat.

Tanmateix, malgrat el seu caràcter no necessari, constitueix un element al qual sovint recorre el legislador per a oferir un **tracte fiscal més beneficiós**, ja sigui per circumstàncies subjectives o objectives (com ocorre en l'ISD per raó de parentiu o perquè un mateix bé s'hagi transmès *mortis causa* a descendents més de dues vegades en un període de deu anys -article 20 de la LISD-), per exigències de capacitat econòmica (com és el cas de l'IBI, on es compensa l'augment dels valors de la base imposable -article 67 del TRLRHL-) o per a fomentar determinades actuacions a través de l'estímul fiscal (com passa en l'IRPF amb les aportacions i contribucions a plans de pensions -article 51 de la LIRPF-).

La possibilitat de compensar bases imposables negatives

Un altre exemple de minoració de la base imposable per a potenciar determinades actuacions (en aquest cas, l'activitat econòmica) és el que té lloc en l'IS, on es preveu la possibilitat de compensar-la amb les bases imposables negatives de períodes impositius anteriors (articles 4 i 10 del TRLIS).

3. El tipus de gravamen

El segon dels elements essencials de quantificació del tribut és el tipus de gravamen, el qual, com és obvi, també està estrictament vinculat a les exigències de legalitat i de capacitat econòmica ja conegudes.

3.1. Concepte

De conformitat amb l'article 55.1 de l'LGT, "el tipus de gravamen és la xifra, coeficient o percentatge que s'aplica a la base liquidable per a obtenir com resultat la quota íntegra¹²".

⁽¹²⁾Article 55.1 de l'LGT.

D'acord amb la definició esmentada, sembla clar que el tipus de gravamen sempre serà una quantitat numèrica, la principal funció de la qual és la de determinar, en principi, quina proporció de la capacitat econòmica quantificada per la base liquidable (o, si escau, per la base imposable) pertanyerà a la Hisenda pública.

El tipus de gravamen en les taxes i les contribucions especials

Si bé el tipus de gravamen és un element essencial de la quantificació dels tributs, és cert que, pel seu propi concepte i essència, sol estar absent en el cas de les taxes i les contribucions especials, la qual cosa posa de manifest que els elements del tribut estan pensats bàsicament per als impostos i que aquests són la figura principal.

3.2. Classes

Com pot desprendre's de la mateixa definició de l'LGT, són diverses les classes de tipus de gravamen que poden trobar-se en funció de les diferents característiques que s'estableixen en les normes pròpies de cada tribut, ja que són aquestes les que configuren els seus trets específics per a cada cas concret. Així, considerant en els seus diferents aspectes, poden trobar-se les classificacions que es detallen a continuació.

3.2.1. En funció de la seva relació amb la base imposable (o liquidable)

Com apunta el mateix article 55.1 de l'LGT i especifica l'apartat 2, el tipus de gravamen podrà consistir en una **quantitat de diners o en un percentatge** (les denominades *alíquotes*), la distinció de les quals bàsicament radica en la classe de mesurament en què s'hagi concretat la base imposable (o liquidable). Així, podria dir-se que mantenen una relació complementària, en el sentit que, si aquesta última consisteix en una quantitat monetària, se li aplicarà un tipus percentual, mentre que, si consisteix en una magnitud no dinerària, el tipus serà una quantitat de diners. No obstant això, cal tenir en compte que ambdós tipus de gravamen no són excloents en relació amb un mateix tribut, sinó que es poden utilitzar tots dos (establint dos tipus de base imposable) per a determinar la quota tributària d'un impost.

Exemples de tipus de gravamen dineraris i percentuals

Una clara mostra dels dos tipus de gravamen i de la seva relació amb la base imposable es troba, per exemple, en l'impost sobre les labors del tabac, on es distingeixen dues bases imposables en funció del tipus que els sigui aplicable (ja que, sense anar més lluny, els cigarrets, per exemple, estan gravats per ambdós tipus simultàniament). Així, en relació amb el tipus percentual, s'estableix que la base imposable serà "el valor de les labors, calculat segons el seu preu màxim de venda al públic, en expenedories de tabac i timbre situades en la Península o les Illes Balears, inclosos tots els impostos" i que se li aplicarà un tipus del 57%, mentre que, en el cas del tipus que consisteix en una quantitat monetària, la base imposable estarà conformada "pel nombre d'unitats" i el tipus serà de 12,7 euros per cada 1.000 cigarrets (articles 58.1.d) i 60 de la LIE). La quota tributària serà la suma de les dues quantitats resultants.

Al seu torn, **ambdós tipus de gravamen podran ser de caràcter fix o de caràcter variable**, i es podran distingir entre **específics i graduals** en el cas dels tipus que consisteixen en una quantitat monetària, i entre **proporcionals i progressius** en el cas dels percentuals.

En relació amb els primers, seran **específics** els que consisteixen en una quantia invariable de diners (la qual s'identifica amb la quota íntegra del tribut), mentre que seran **graduals** els que vagin variant a l'alça en funció de la magnitud de la base imposable.

Exemple de tipus de gravamen específic i variable

Un tribut en el qual s'estableix un tipus de gravamen específic és, per exemple, l'impost sobre l'alcohol i begudes alcohòliques, en el qual s'estableix que el tipus serà de "830,25 euros per hectolitre d'alcohol pur" (article 39 de la LIE). Per la seva banda, un exemple de tipus de gravamen variable és el que s'estableix en l'ITPAJD en relació amb les lletres de canvi, ja que es preveu una escala en la qual s'especifiquen les diferents quantitats que conformaran la quota tributària en funció de la magnitud de la base imposable (la quantia de la quantitat girada –article 37 del TRLITPAJD–).

En igual sentit, els tipus de gravamen **percentuals** seran **proporcionals** quan es mantinguin constants sigui quina sigui la magnitud de la base imposable (o liquidable), mentre que seran **progressius** quan vagin augmentant a mesura que es vagi incrementant la base imposable (o liquidable).

No obstant això, en aquest últim cas, la **progressivitat** també podrà ser de dos tipus: **contínua** (quan a la totalitat de la base imposable –o liquidable– se li apliqui el percentatge que correspongui en funció de la seva quantia) o

Esquema dels tipus de gravamen en funció de la seva relació amb la base imposable (o liquidable)

1) Consistents en una quantitat de diners:

- Específics (fixos)
- Graduals (variables)

2) Consistents en un percentatge:

- Proporcionals (fixos)
- Progressius (variables):
 - Continus (s'apliquen a tota la base)
 - Escalonats (s'apliquen a determinats trams de la base)

⁽¹³⁾Articles 66 i 76 de la LIRPF.

escalonada (cosa que significa que haurà de dividir-se la base en trams ideals i aplicar a cada part el percentatge que correspongui, de manera que la quota íntegra serà la suma dels resultats corresponents (com és el cas, per exemple, del tipus de gravamen sobre l'estalvi (tant estatal com autonòmic) de l'IRPF - articles 66 i 76 de la LIRPF¹³).

De conformitat amb l'article 55.2 de l'LGT, el conjunt de tipus de gravamen aplicables a les diferents unitats o trams de la base imposable (o, si escau, liquidable) d'un tribut (ja siguin graduals o progressius) es denomina **tarifa**.

No obstant això, ha de destacar-se en aquest punt un dels problemes que plantegen tant els tipus de gravamen graduals com els progressius, ja que en ambdós casos pot donar-se el cas que, amb un augment mínim de la base imposable (o liquidable), s'hagi de passar d'un tram a un altre i les conseqüències tributàries siguin desproporcionades (és a dir, que per un augment ínfim de la base imposable (o liquidable), la quota tributària sigui excessivament superior). Aquest fet es coneix com a **error de salt** i, conscient d'això, l'article 56 de l'LGT preveu que, tret que el deute tributari hagi de pagar-se amb efectes timbrats, es podrà corregir d'ofici reduint la quota íntegra resultant (de manera que aquesta reducció compregui, com a mínim, l'excés de quota relativa a l'increment de la base).

Exemple normatiu de la correcció de l'error de salt

Malgrat la possibilitat de correcció que preveu l'article 56.3 de l'LGT, hi ha alguns impostos en els quals la regulació ja preveu la possibilitat de pal·liar aquestes conseqüències, com és el cas de l'ISD. Així, l'article 21 de la LISD estableix la quota que correspondrà per a aquest tribut en funció de la quantia de la base liquidable, si bé les diferents quanties de base liquidable no són correlatives, sinó que entre les unes i les altres hi ha una diferència de 7.987,43 € (amb l'excepció del primer tram, que és de 7.993,46 €). D'aquesta manera, la quantia de la base liquidable que operi en cada cas gairebé sempre quedarà entre dues de les quantitats prefixades, de manera que serà procedent la quota corresponent a l'última quantia que cobreixi la base liquidable real i a la resta de la base liquidable li serà aplicable un tipus percentual continuu.

3.2.2. En funció de la generalitat o particularitat de la seva aplicació

Tenint en compte la quantia dels tipus de gravamen, poden distingir-se els **ordinaris** o **generals** (és a dir, els que s'aplicaran a la major part de supòsits gravats pel tribut) i els **extraordinaris** o **particulars** (que únicament seran procedents en determinades circumstàncies o modalitats del fet imposable que preveu la Llei). En relació amb aquests últims, poden ser superiors al tipus general (és a dir, **incrementats**) o **reduïts** (en el sentit de bonificats), si bé l'LGT només fa referència a aquests últims¹⁴.

Límit a la progressivitat

En els tipus de gravamen progressius, tant continus com escalonats, arriba un punt en què, malgrat que la base imposable (o liquidable) sigui superior, s'aplica sempre el mateix percentatge (és a dir, es converteixen en proporcionals), ja que sinó es podria arribar a aplicar un tipus del 100% clarament confiscador (i, per tant, inconstitucional – article 31.1 de la CE–).

Exemple d'error de salt

Un cas clar en el qual pot veure's l'esmentat error de salt és en relació amb les lletres de canvi, ja que es preveu una escala en la qual s'especificuen les diferents quantitats que conformaran la quota tributària en funció de la magnitud de la base imposable (la quantia de la quantitat girada) i, entre altres magnituds, s'estableix que de 24,05 a 48,08 euros de base correspondran 0,12 euros de quota, mentre que de 48,09 a 90,15 euros correspondran 0,24 euros (article 37 del TRLITPAJD). Així, queda clar que, per un increment d'un cèntim de la base imposable, la quota resultant es duplicarà.

⁽¹⁴⁾ Article 55.3 de l'LGT.

Exemple de tipus de gravamen general i particular

⁽¹⁵⁾Article 91 de la LIVA.

Un exemple clar de les diferents classes dels tipus de gravamen en funció de la seva generalitat o particularitat pot trobar-se en l'IS. Així, l'article 28 del TRLIS preveu un tipus general, un tipus incrementat (aplicable a les entitats que es dediquin a l'exploració, investigació i explotació de jaciments i emmagatzematges subterranis d'hidrocarburs) i diversos tipus reduïts (com passa en relació amb les societats cooperatives fiscalment protegides). No obstant això, cal tenir en compte que les circumstàncies que donen lloc a l'aplicació d'aquests tipus de gravamen particulars no sempre són de caràcter subjectiu, sinó que, com passa en l'IVA en relació amb els gravàmens reduïts i súper reduïts, també poden ser objectives (com pot ser el tipus de bé respecte del qual es grava el lliurament¹⁵).

En aquest punt, cal també assenyalar que aquesta possibilitat d'establir coeficients d'increment o de reducció del tipus imposable acostuma a tenir lloc en la majoria dels impostos municipals, en els quals la llei de l'Estat (el TRLRHL) estableix el tipus bàsic però sol permetre als ajuntaments que, en virtut de la seva autonomia i poder tributari, adoptin decisions complementàries sobre aquests elements de quantificació.

Exemple de la potestat dels ajuntaments per a crear tipus de gravamen

Un supòsit en el qual una llei de l'Estat estableix les tarifes d'un impost però permet que els ajuntaments les puguin incrementar és l'IVTM, ja que l'article 95 del TRLRHL preveu que aquests ens podran elevar les quotes fixades en l'apartat 1 del mateix precepte mitjançant l'aplicació sobre les quotes d'un coeficient que no podrà ser superior a 2 (és a dir, el legislador estatal estableix un tipus de gravamen discrecional, encara que fixa un màxim i un mínim). Així mateix, en el cas de l'IBI, l'article 72 del TRLRHL assenyala que els ajuntaments podran incrementar els tipus fixats en l'apartat 1 del mateix precepte, amb els punts percentuals que per a cada cas s'indiquen, si concorren determinades circumstàncies (que el municipi sigui capital de província o comunitat autònoma, que es presti servei de transport públic col·lectiu de superfície, etc.), de la mateixa manera que els habilita a crear tipus reduïts (per a un període màxim de sis anys) quan hagin entrat en vigor nous valors cadastrals d'immobles rústics i urbans, resultants de procediments de valoració col·lectiva de caràcter general.

Finalment, en relació amb la distribució competencial per regular el tipus de gravamen d'un tribut, ha de tenir-se en compte que, en el cas dels impostos cedits, les comunitats autònomes poden tenir competències normatives, de manera que pot donar-se el cas que l'Estat fixi un règim general que serà aplicable si no es desenvolupa el règim autonòmic (com reflecteix l'article 21 de la LISD) o fins i tot que s'arribi a establir un tipus de gravamen autonòmic i un d'estatal que siguin aplicables simultàniament (com ocorre en l'IRPF, ja que els seus rendiments estan parcialment cedits¹⁶).

⁽¹⁶⁾Articles 62 a 66 i 73 a 76 de la LIRPF.

3.3. El tipus de gravamen zero

Finalment, ha de dedicar-se una menció especial al denominat **tipus zero**, el qual, previst en últim lloc per l'article 55.3 de l'LGT, no és més que una tècnica per a suprimir la prestació tributària, és a dir, un mecanisme que permet que, en lloc de suprimir un tribut, se'n redueixi la quota resultant a zero. No obstant això, cert és que la seva funció i la seva naturalesa podrà variar en cada tribut, encara que el seu resultat sempre serà el mateix (per la qual cosa mai no actuarà com un autèntic tipus de gravamen).

Exemple d'aplicació del tipus de gravamen 0

Un dels impostos en els quals s'aplica el tipus 0 és l'IS, en relació amb el qual l'article 28.6 del TRLIS preveu que tributaran al tipus del 0% els fons de pensions regulats en el Text refós de la llei de regulació dels plans i fons de pensions.

Així doncs, quant als seus efectes econòmics, el tipus zero podria assimilar-se totalment a les exempcions, ja que també manté els subjectes vinculats al tribut i, per tant, als deures formals corresponents i, si escau, a la possibilitat de comprovació o investigació per part de l'Administració.

4. La quota tributària

De conformitat amb els elements quantificadors del tribut explicats fins al moment, sembla que la quota tributària serà el resultat d'aplicar el tipus de gravamen a la base imposable (o, si escau, a la base liquidable), quantitat que constituirà l'objecte de l'obligació tributària principal¹⁷.

⁽¹⁷⁾Article 19 de l'LGT.

No obstant això, com es desprèn de l'article 56 de l'LGT, la normativa no es refereix a la quota tributària sota un únic concepte, sinó que, d'acord amb les previsions dels seus diferents apartats, es distingeixen la **quota íntegra**, la **quota líquida** i la **quota diferencial**. Tanmateix, igual que ocorria en relació amb la base imposable i la liquidable, la quota líquida i la diferencial no són més que el resultat d'aplicar una sèrie d'increments o minoracions a l'import de la quota íntegra (el resultat d'aplicar el tipus de gravamen a la base imposable –o liquidable– o aquell prefixat per la Llei), de manera que, en qualsevol cas, no es tracta de conceptes indispensables en tant que sempre estan relacionats amb l'últim dels elements imprescindibles de quantificació: la **quota tributària**.

La terminologia de la quota tributària

Un altre exemple de la qüestió purament terminològica dels diferents conceptes que es preveuen en relació amb la quota tributària es troba en la LIVA, que parla de "quota suportada" (la satisfeta pel subjecte passiu) i "quota meritada" (la que realment li resulta exigible). També en aquest cas es tracta de conceptes totalment prescindibles, si bé la Llei ha apostat pel seu ús a l'efecte de facilitar la comprensió de la gestió l'impost.

Així doncs, en relació amb la quota tributària, l'LGT preveu tres conceptes diferents: la quota íntegra, la quota líquida i la quota diferencial.

4.1. La quota íntegra

De conformitat amb l'article 56.1 de l'LGT, la determinació de la **quota íntegra** variarà en funció del tipus de tribut al qual pertanyi, ja que, com s'ha vist, en els tributs fixos vindrà normativament predeterminada, però en els tributs variables serà el resultat d'aplicar el tipus de gravamen previst a la base imposable (o, si escau, liquidable).

Tanmateix, i encara que pugui semblar que aquest import serà el resultat que s'haurà ingressar a un ens públic per la realització d'un fet imposable, la Llei pot preveure **modificacions** en ambdós casos, ja sigui per a incrementar-lo o per a reduir-lo (cosa que donarà lloc a la **quota líquida**).

En relació amb la possibilitat d'augmentar l'import de la quota íntegra, es poden preveure **addicions**, com pot ser l'aplicació de coeficients multiplicadors (el que ocorre en l'ISD en aplicar un coeficient multiplicador en funció del patrimoni preexistent del contribuent i, en el cas estatal, del seu grau de parentiu amb el causant o donatari -article 22 de la LISD-).

Pel que fa a les disminucions, el mateix article 56.4 de l'LGT assenyala que s'hauran d'aplicar les **reduccions** o **límits** que la llei de cada tribut estableixi en cada cas, així com les que s'assenyalin amb caràcter general (com poden ser, respectivament, la reducció per a corregir els errors de salt esmentats -prevista a l'article 56.3 de l'LGT- o la limitació prevista respecte de la quota conjunta de l'IRPF i l'IP en relació amb aquest segon impost -article 31 de la LIP-).

Així mateix, com preveu l'apartat 5 de l'article 56 esmentat, es podran preveure **bonificacions** (minoració de percentatges) i **deduccions** (reduccions de quantitats absolutes), tal com ocorre, respectivament, en l'IAE (on, entre d'altres, s'estableix una bonificació del 50% de la quota íntegra per als que iniciïn l'exercici de qualsevol activitat professional durant els cinc anys d'activitat següents a la conclusió del segon període impositiu de desenvolupament de l'activitat -article 88.1.b) del TRLRHL-) o en l'IRPF (en el qual es preveuen una sèrie de deduccions, com pot ser la fixada pel lloguer de l'habitatge habitual -article 68.7 de la LIRPF-).

4.2. La quota líquida

Com s'ha apuntat, el resultat d'aplicar sobre la quota íntegra les addicions, límits, reduccions, bonificacions i deduccions que s'acaben d'assenyalar serà la denominada **quota líquida**, tal com assenyala l'article 56.5 de l'LGT.

No obstant això, i encara que aquesta quantia (en els casos en què existeixi) serà la que realment constitueixi l'import que s'ha de satisfer per la realització del fet imposable d'un tribut, podrà ser minorada, encara que bàsicament se li restaran els ingressos que ja s'han abonant a la Hisenda pública en concepte de pagament del tribut en qüestió (la **quota diferencial**).

4.3. La quota diferencial

Per tant, i com estableix l'article 56.6 de l'LGT, la **quota diferencial** serà el resultat de minorar la quota líquida en l'import de les deduccions, pagaments fraccionats, retencions, ingressos a compte i quotes d'acord amb la normativa de cada tribut, i és que, a part de practicar les deduccions previstes (ja siguin per a ajustar el gravamen del tribut a les circumstàncies reals i personals de cada subjecte, per a practicar els ajustos tècnics que resultin necessaris o per la mateixa mecànica d'aplicació de l'impost), és evident que s'hauran de restar aquelles quantitats que s'hagin anat ingressant a l'Administració tributària referides al fet imposable i al subjecte passiu en qüestió.

Les disminucions de la quota íntegra

Són diversos els motius que poden portar el legislador a preveure reduccions, bonificacions i reduccions de la quota imposable, com pot ser l'estímul de determinades inversions o activitats (com el foment de les tecnologies de la informació i la comunicació) o la pràctica d'ajustos tècnics (destinats, per exemple, a evitar la doble imposició). No obstant això, la raó principal sol ser la personalització del tipus de gravamen, amb la finalitat de gravar realment la capacitat econòmica posada de manifest en el fet imposable.

La quantitat que resulti serà la que finalment constitueixi l'import que s'ha d'ingressar a l'Administració tributària o, si escau, retornar per part de la mateixa administració en virtut del tribut corresponent.

Exemples de deduccions a la quota líquida

Un exemple de deducció previstes per a ajustar el gravamen del tribut a les circumstàncies reals i personals de cada subjecte seria la deducció per maternitat de l'IRPF¹⁸.

Respecte de practicar els ajustos tècnics que resultin necessaris, un exemple podria ser la deducció destinada a evitar la doble imposició internacional de l'IRPF¹⁹.

Finalment, un exemple de pràctica de deduccions previstes per la mateixa mecànica d'aplicació de l'impost seria l'IVA, en el qual el subjecte passiu es dedueix les quotes meritudades de les quotes suportades per tal de determinar la quantia que s'ha d'ingressar o retornar²⁰.

⁽¹⁸⁾Article 81 de la LIRPF.

⁽¹⁹⁾Article 80 de la LIRPF.

⁽²⁰⁾Articles 92 a 114 de la LIVA.

5. El deute tributari

Encara que pugui semblar que la quantia de l'obligació principal (la quota tributària) o la quantitat que s'hagi d'ingressar a causa de les obligacions de realitzar pagaments a compte (pagaments fraccionats, retencions i ingressos en compte) coincideix amb el deute tributari, no és així, sinó que, malgrat que aquestes quanties l'integrin, el deute tributari també engloba altres conceptes.

Així, com assenyala l'article 58 de l'LGT, "el **deute tributari** està constituït per la quota o quantitat a ingressar que resulti de l'obligació tributària principal o de les obligacions de realitzar pagaments a compte", de la mateixa manera que, si escau, estarà integrat per "l'interès de demora, els recàrrecs per declaració extemporània, els recàrrecs del període executiu i els recàrrecs exigibles legalment sobre les bases o les quotes a favor del Tresor o d'altres ens públics".

Per tant, poden formar part del deute tributari altres conceptes diferents de la quota i que no són objecte de l'obligació tributària principal, sinó que, de conformitat amb l'article 25 de l'LGT, tenen la consideració d'accessoris. Per això, aquestes altres prestacions podran existir o no en funció que es donin les situacions que les generin, ja que, malgrat que puguin estar vinculades amb l'obligació principal, el seu fonament és totalment independent que es donin les circumstàncies que comporten el naixement d'un tribut (és a dir, que es realitzi el fet imposable). En conseqüència, sembla que el concepte de **deute tributari** aglutina una sèrie de quantitats de diferent origen i fonament, però que es troben sota un mateix concepte a efectes de recaptació.

No obstant això, cal tenir present que, com deixa clar l'últim apartat de l'article 58, **no formaran part del deute tributari les sancions tributàries que puguin imposar-se** (encara que estiguin relacionades amb el pagament del tribut que conforma el deute tributari), si bé, en relació amb el seu cobrament (i malgrat que en general s'imposin en un procediment separat del de la liquidació del tribut), són aplicables les normes relatives a les actuacions i al procediment de recaptació. Aquesta exclusió es justifica per la no-consideració de prestació tributària de les sancions esmentades, ja que deriven de la realització de les actuacions tipificades com a infraccions i no d'un pressupòsit fàctic manifestador de capacitat econòmica previst com a fet imposable.

Lectura recomanada

Vegeu la descripció d'aquestes obligacions accessoris als articles 26 a 28 de l'LGT.

6. Les garanties del crèdit tributari

Finalment, cal tancar aquest mòdul centrat en la quantificació del tribut dedicant un últim apartat a les garanties del crèdit tributari, tant per la rellevància que tenen com per l'estreta vinculació que mantenen amb la quota i el deute tributari.

6.1. Concepte

Amb caràcter general, les **garanties** consisteixen en un tipus de mesures que estableix l'ordenament jurídic per a assegurar el compliment d'una obligació, de manera que les que estan vinculades al crèdit tributari seran aquelles destinades a protegir-lo, és a dir, les mesures destinades a assegurar el pagament efectiu dels deutes contrets amb l'Administració tributària.

Certament, tenint en compte les finalitats de la Hisenda pública i el reconeixement constitucional del deure de contribuir²¹, no és estrany que aquestes garanties en l'àmbit tributari gaudeixin d'una especial rellevància, i és que, en sentit ampli, hi ha moltes figures i institucions reconegudes per la Llei destinades a protegir els crèdits de l'Administració. Així, podria incloure's en aquest concepte des del mateix procediment de constrenyiment fins a les garanties personals (com la figura del substitut, el retenidor, el successor o els responsables tributaris), si bé, en sentit tècnic, s'entén que les garanties del crèdit tributari són les que s'enumeren expressament com a tals en els articles 77 a 80 de l'LGT²².

⁽²¹⁾Article 31.1 de la CE.

⁽²²⁾La regulació de les garanties del crèdit tributari en sentit tècnic es recull en els articles 77 a 80 de l'LGT i els articles 64 a 67 de l'RGR.

D'aquesta manera, constitueixen les **garanties del crèdit tributari** (destinades a assegurar-ne l'ingrés efectiu) el dret de prelació, la hipoteca legal tàcita, el dret d'afeció i el dret de retenció.

Tenint en compte que aquestes mesures afecten elements del tribut (ja sigui la quota tributària o als subjectes mateixos), val la pena destacar que la seva regulació també haurà de venir establerta per Llei, si bé cal remarcar que constituïran una relació accessòria i diferenciada (encara que, òbviament vinculada) de l'obligació tributària principal. No obstant això, malgrat les seves similituds, aquestes mesures poden dividir-se en dos grups: les que garanteixen el crèdit tributari enfront d'altres crèdits i les que el vinculen a l'objecte material del tribut.

Tanmateix, abans d'entrar en l'anàlisi d'aquestes garanties, cal destacar que, malgrat el seu sentit tècnic, dins de la secció V del capítol IV del títol II de l'LGT (denominada "Garanties del deute tributari") també s'inclouen les mesures cautelars i les garanties per a l'ajornament i fraccionament del pagament del deute tributari, les quals, per la seva rellevància, es tractaran en últim lloc.

6.2. Les garanties del crèdit tributari enfront d'altres crèdits

Les garanties tributàries que poden enumerar-se dins d'aquest grup són les següents:

1) El dret de prelación

Tal com assenyala l'article 77 de l'LGT, "la Hisenda pública té prelación per al cobrament dels crèdits tributaris vençuts i no satisfets quan concorri amb altres creditors", si bé se sotmet el reconeixement d'aquest dret al fet que no es tracti de creditors de domini, penyora, hipoteca o un altre dret real degudament inscrit en el registre corresponent abans de la data en què es faci constar al mateix el dret de la Hisenda pública (tret que hi hagi indicis que aquestes inscripcions o anotacions són conseqüència d'actuacions realitzades en perjudici dels drets d'aquesta última –article 64 de l'RGR–).

2) La hipoteca legal tàcita

En aquest cas, la garantia prevista per l'article 78 de l'LGT constitueix un autèntic **dret real de prelación respecte als béns o drets susceptibles de ser inscrits en un registre públic o els seus productes directes, certs o presumptes, gravats per un tribut periòdic**, ja que estableix que, per a cobrar els deutes meritats i no satisfets respecte al tribut en qüestió, l'Estat, les Comunitats Autònomes i les entitats locals, sense haver d'haver fet cap tipus de constitució ni inscripció (d'aquí el nom d'aquesta garantia), tindran preferència sobre qualsevol altre creditor o adquirent (encara que aquest hagi inscrit els seus drets). Per això, aquesta mesura també es coneix com a **dret de prelación especial**.

No obstant això, el mateix precepte limita temporalment l'eficàcia d'aquest dret i preveu que únicament serà procedent en relació amb el cobrament de deutes tributaris corresponents a l'any natural en què s'iniciï el període voluntari per al pagament dels deutes i a l'immediat anterior, encara que l'article 66 de l'RGR permet que l'obligat tributari pugui constituir voluntàriament o per exigència de la Hisenda pública una hipoteca especial perquè deutes anteriors o de major quantitat gaudeixin de la mateixa preferència.

3) La desactivació de les garanties en sentit tècnic dels crèdits de titularitat d'altres estats o entitats internacionals o supranacionals

La naturalesa del dret de prelación

Encara que el dret de prelación no constitueix un dret real en sentit tècnic (ja que comporta un privilegi davant dels altres creditors), sí que es converteix en un dret real sobre el valor dels béns en cas de concurs, ja que, malgrat que els crèdits tributaris quedin sotmesos a la Llei concursal, s'atorga preferència a la Hisenda pública a l'hora de repartir el producte dels béns embargats.

Operativitat de la hipoteca legal tàcita

Tenint en compte que aquesta garantia es redueix als deutes resultants dels tributs periòdics que gravin béns o drets susceptibles de ser inscrits en un registre públic o els seus productes directes (certs o presumptes), queda reduïda, a efectes pràctics, a l'àmbit de l'IBI i de l'IVTM.

Per acabar amb les garanties del crèdit tributari enfront d'altres crèdits, han de destacar-se finalment les previsions que conté l'article 80.bis de l'LGT, les quals puntualitzen que **els crèdits de titularitat d'altres Estats o entitats internacionals o supranacionals no gaudiran de cap tipus de garantia en sentit tècnic de les que es preveuen en relació amb el crèdit tributari quan concorrin amb altres crèdits de dret públic**, excepte, òbviament, que la normativa sobre assistència mútua estableixi una altra cosa.

6.3. Garanties del crèdit tributari que vinculen l'objecte material del tribut

Per la seva banda, les garanties tributàries que poden enumerar-se dins d'aquest grup són les que es detallen a continuació:

1) El dret d'afecció

L'article 79 de l'LGT estableix que **“els béns i drets transmesos queden afectes a la responsabilitat del pagament de les quantitats, liquidades o no, corresponents als tributs que gravin aquestes transmissions, adquisicions o importacions, sigui quin sigui el seu posseïdor”**. No obstant això, el reconeixement d'aquest dret real d'afecció no és il·limitat, sinó que, per raons de seguretat jurídica, l'LGT n'exceptua l'operativitat en el cas que el posseïdor sigui un **tercer protegit per la fe pública registral** o que es justifiqui l'adquisició **dels béns amb bona fe i títol just**, en establiment mercantil o industrial, en el cas de béns mobles no susceptibles de ser inscrits.

Tanmateix, com assenyala l'apartat 1 del mateix precepte, **“els adquirents de béns afectes per llei al pagament del deute tributari han de respondre subsidiàriament amb aquests, per derivació de l'acció tributària, si el deute no es paga”**.

Per tant, com estableix l'article 67 de l'RGR, per a l'exercici del dret d'afecció **es requerirà la declaració de responsabilitat subsidiària**, de manera que únicament s'executarà el bé afecte si, una vegada fallit el deutor principal, el responsable subsidiari no ingressés l'import del deute tributari corresponent (exempt dels interessos de demora, recàrrecs o costes que s'hagin pogut generar).

2) El dret de retenció

Finalment, l'última de les garanties en sentit tècnic reconeguda per l'LGT és el dret de retenció, en virtut del qual, **respecte de les mercaderies declarades en les duanes, l'Administració tributària tindrà el dret davant de tots a retenir-les per al pagament del deute duaner i fiscal pertinent** (tret que s'hagi garantit de manera suficient el pagament del deute²³).

La desnaturalització del dret d'afecció

Malgrat que l'LGT sigui clara en assenyalar que aquesta garantia únicament serà procedent respecte de les prestacions relatives als tributs que gravin la transmissió, adquisició o importació de béns (com són l'ISD, l'ITPAJD, l'IVA i els impostos duaners), l'article 64 del TRLRHL la preveu en relació amb l'IBI (quan es produeixi un canvi en la titularitat dels béns o drets gravats), la qual cosa comporta no només que es desnaturalitzi, sinó que també se solapi amb el dret de prelación i la hipoteca legal tàcita.

⁽²³⁾ Article 80 de l'LGT.

Tanmateix, a més del fet que és subsidiària, cal observar que aquesta garantia només habilita l'Administració a mantenir els béns (sense que pugui alienar-los), de manera que la seva eficàcia, en comparació amb les altres, és realment limitada.

6.4. Les mesures cautelars

A pesar que la seva naturalesa jurídica quant a garanties del crèdit tributari resulti discutible, cert és que també estan destinades a protegir interessos jurídics de caràcter públic, entre els quals hi ha el cobrament de les prestacions tributàries.

La seva regulació està establerta a l'article 81 de l'LGT, on es comença reconeixent amb caràcter general que l'Administració tributària podrà adoptar mesures cautelars de caràcter provisional per a assegurar el cobrament dels deutes per a la recaptació dels quals sigui competent, sempre que hi hagi indicis racionals que, en un altre cas, aquest cobrament es veuria frustrat o greument dificultat.

L'àmbit de les mesures cautelars

A diferència de la resta de garanties esmentades (limitades a assegurar l'efectivitat de les prestacions tributàries), les mesures cautelars tenen un àmbit molt més ampli, i és que, en estar destinades a protegir els interessos públics (és a dir, a evitar que aquests siguin ignorats, perjudicats o burlats) també les poden adoptar els òrgans d'inspecció per impedir que desapareguin, es destrueixin o s'alterin les proves determinants de l'existència o compliment d'obligacions tributàries o que se'n negui posteriorment l'existència o exhibició (article 146 de l'LGT i article 41 de l'RGR, en relació amb la previsió de les mateixes facultats als òrgans de recaptació). D'igual manera, l'article 81.8 habilita l'Administració per acordar la retenció del pagament de devolucions tributàries o altres pagaments que hagi de realitzar a persones contra les quals s'hagi presentat denúncia o querrela per delictes contra la Hisenda pública o contra les quals es dirigeixi un procés judicial per aquest delictes, en la quantia que s'estimi necessària per a cobrir la responsabilitat civil que es pogués acordar. Així, no només pretenen garantir el cobrament d'un crèdit tributari, sinó també el compliment correcte de la normativa i altres interessos de caràcter general.

Així doncs, a diferència de la resta de garanties assenyalades, la seva adopció exigirà un **acte administratiu exprés**, el qual s'haurà de notificar a la persona interessada i haurà de justificar el motiu pel qual resulten procedents, ja que només podran operar **si existeix una hipotètica possibilitat de perjudici** (raó per la qual es denominen *cautelars*). Per això, un altre dels requisits fonamentals per a la seva aplicació és que siguin **proporcionades al dany que es pretengui evitar i limitades a la quantia estrictament necessària per a assegurar el cobrament del deute**, de manera que es prohibeix en tot cas que s'adoptin les que puguin produir un perjudici de difícil o impossible reparació.

D'igual manera, tampoc és estrany que la Llei les configuri com a **provisionals**, preveient que cessaran quan desapareguin les circumstàncies que en van motivar l'adopció o sempre que hagi transcorregut el termini de **sis mesos** des de l'adopció mateixa (tret que es converteixin en mesures definitives, que se substitueixin, a sol·licitud de la persona interessada, per una altra garantia

Àmbit del dret de retenció

Malgrat que pugui semblar que l'àmbit d'aquesta garantia es limita als tributs duaners, també s'estén a l'IVA en relació amb el seu gravamen sobre les importacions. De fet, així ho han entès tant el TS (vegeu, per exemple, l'STS de 21 de gener de 1999) com el Tribunal de Justícia de les Comunitats Europees (com consta en la sentència de 3 de febrer de 2000).

que s'estimi suficient, que l'obligat tributari aportí aval solidari d'entitat de crèdit, societat de garantia recíproca o certificat d'assegurança de caució que garanteixi el cobrament de la quantia de la mesura cautelar o que se n'acordi la pròrroga de manera motivada i excepcional fins a un màxim de sis mesos més).

Així mateix, una altra de les característiques que es desprèn del seu reconeixement en l'LGT és que **únicament es podran acordar respecte als deutes tributaris que ja estiguin liquidats**, si bé es recullen dues excepcions: quan l'Administració ja hagi comunicat una proposta de liquidació i quan es tracti de deutes relatius a quantitats retingudes o repercutides a tercers²⁴.

(24) Article 81.5 de l'LGT.

Pel que fa a les seves diferents **classes**, l'LGT preveu mesures molt variades, i assenyalava que poden consistir en **la retenció del pagament** de devolucions tributàries o d'altres pagaments que hagi de realitzar l'Administració tributària, en **l'embargament preventiu** de béns i drets (del qual es practicarà, si escau, anotació preventiva), en **la prohibició d'alienar, gravar o disposar** de béns o drets i en **la retenció d'un percentatge dels pagaments realitzats per empreses a contractistes o subcontractistes**. A més, aquesta enumeració acaba amb una clàusula oberta, que assenyalava que també es podrà adoptar qualsevol altra mesura legalment prevista²⁵.

(25) Article 81.4 de l'LGT.

Finalment, ha de destacar-se que la normativa guarda silenci respecte a la possibilitat de recórrer l'acte administratiu pel qual s'adopten les mesures aquí estudiades, qüestió que no ha estat pacífica entre la doctrina. No obstant això, amb independència de la naturalesa que es vulgui atorgar a aquests actes, sembla lògic que s'hauran de poder recórrer sempre que l'obligat tributari consideri que vulneren els seus drets o interessos legítims.

6.5. Garanties per a l'ajornament i fraccionament del pagament del deute tributari

Finalment, cal tancar aquest mòdul amb l'estudi de les garanties per a l'ajornament i fraccionament del pagament del deute tributari, les quals, com s'assenyalava, també s'inclouen en la secció dedicada a les "garanties del deute tributari" de l'LGT.

Així, com estableix l'article 82 de l'LGT, per a **garantir els ajornaments o fraccionaments del deute tributari**, l'Administració tributària podrà exigir que es constitueixi a favor seu un aval solidari d'una entitat de crèdit, una societat de garantia recíproca o un certificat d'assegurança de caució, mesures que, de conformitat amb l'article 48 de l'RGR, hauran de cobrir l'import del deute en període voluntari, els interessos de demora que generi l'ajornament i un 25% de la suma d'ambdues partides (de la mateixa manera que els avals o certificats d'assegurança de caució hauran d'excedir, almenys en sis mesos, al venciment del termini o terminis garantits).

Tanmateix, és cert que **aquestes garanties no resultaran necessàries en tots els casos**, sinó que se n'eximirà la constitució quan el sol·licitant de l'ajornament o fraccionament sigui una Administració pública i es podrà dispensar (totalment o parcialment) quan els deutes tributaris siguin de quantia inferior a la que es fixi a la normativa tributària o quan l'obligat al pagament no tingui béns suficients per a **garantir el deute i l'execució del seu patrimoni** pugui afectar substancialment el manteniment de la capacitat productiva i al nivell d'ocupació de l'activitat econòmica respectiva, o pugui produir greus crebants als interessos de la Hisenda pública. Així mateix, es deixa oberta aquesta possibilitat tancant aquesta enumeració amb "els altres casos que estableixi la normativa tributària²⁶".

⁽²⁶⁾Article 82.2 de l'LGT i 48 de l'RGR.

D'igual manera, cal tenir en compte que, malgrat les garanties previstes amb caràcter general, l'LGT permet l'admissió **d'altres mesures** si es justifica la impossibilitat d'aportar les assenyalades, com la hipoteca, la penyora, la fiança personal i solidària o qualsevol altra que s'estimi suficient. Així mateix, l'obligat tributari podrà sol·licitar en tot cas que se li **substitueixin les garanties exigides per mesures cautelars**, encara que en aquests supòsits **no es limitaran a escala temporal**²⁷.

⁽²⁷⁾Article 82.1 de l'LGT.

En qualsevol cas, la garantia que es vulgui aportar haurà d'indicar-se en la sol·licitud d'ajornament o fraccionament, ja que l'òrgan que hagi de resoldre-la serà el que n'haurà de valorar també l'acceptació. D'aquesta manera, una vegada notificat a la persona interessada l'acord de concessió de la sol·licitud i l'acceptació de la garantia, haurà de formalitzar-se en el termini de dos mesos, ja que l'eficàcia de l'ajornament o fraccionament corresponent quedarà condicionada a aquesta formalització²⁸.

⁽²⁸⁾Articles 46.2.e) i 48.6 de l'RGR.

Finalment, de conformitat amb l'article 48.9 de l'RGR, les **garanties seran alliberades immediatament una vegada realitzat el pagament total del deute garantit**, inclosos, si escau, els recàrrecs, els interessos de demora i les costes.

⁽²⁹⁾Article 48.9 de l'RGR.

No obstant això, si es tracta de garanties parcials i independents, aquestes hauran de ser alliberades de manera independent quan se satisfacin els terminis garantits per cadascuna d'elles²⁹.

Exercicis d'autoavaluació

Exercicis de selecció

1. L'impost sobre vehicles de tracció mecànica...

- a) és un impost fix, ja que la Llei predetermina la quota que és procedent (en tant que serà sempre la mateixa).
- b) és un impost variable, ja que la Llei estableix diferents quotes.
- c) és un impost fix, encara que la Llei estableixi diferents quotes.

2. El tipus de gravamen d'un tribut s'ha d'aplicar...

- a) sobre la base imposable, en els tributs en els quals estigui prevista.
- b) sobre la base imposable, tret que es prevegi la base liquidable.
- c) sobre la base liquidable, tret que es prevegi la base imposable.

3. El mètode d'estimació objectiva de la base imposable...

- a) és el que s'aplica amb caràcter general.
- b) resulta aplicable en qualsevol cas i opera com a mètode subsidiari al d'estimació directa.
- c) únicament es pot aplicar quan es trobi expressament previst i sempre de manera voluntària.

4. El mètode d'estimació indirecta de la base imposable...

- a) es podrà basar en magnituds, índexs, mòduls o dades que concorrin en altres obligats tributaris.
- b) és d'aplicació subsidiària però no restrictiva.
- c) s'aplicarà sempre que concorrin els pressupòsits previstos en l'article 53.1 de l'LGT.

5. El tipus de gravamen...

- a) podrà ser reduït o bonificat, però mai incrementat.
- b) podrà ser zero en determinats supòsits.
- c) consisteix en un percentatge que determina la quota líquida tributària.

6. En un mateix tribut...

- a) podrà aplicar-se un tipus de gravamen estatal i un d'autonòmic simultàniament.
- b) s'haurà d'aplicar un tipus de gravamen consistent en una quantitat monetària o un que sigui percentual.
- c) no hi podrà haver més d'un tipus de gravamen.

7. La quota íntegra...

- a) pot trobar-se predeterminada per llei.
- b) deriva de les addicions, reduccions, bonificacions o deduccions previstes normativament.
- c) és l'import que haurà de satisfer el contribuent a la Hisenda pública.

8. La quota diferencial...

- a) és el resultat d'aplicar sobre la quota íntegra les addicions, límits, reduccions, bonificacions i deduccions que preveu la normativa.
- b) podrà ser positiva o negativa.
- c) és la que resulta de restar la quota liquidable a la quota íntegra.

9. El deute tributari es compon...

- a) únicament de la quota tributària que resulta d'un tribut.
- b) exclusivament de la quantitat que resulti a ingressar de l'obligació principal i els recàrrecs i interessos de demora eventuals.
- c) de la quota que resulti d'un tribut, els recàrrecs i interessos de demora eventuals i les sancions que puguin correspondre.

10. Les garanties del crèdit tributari...

- a) poden estar limitades a determinats tributs.
- b) poden procedir fins i tot davant tercers de bona fe.

c) impliquen la possibilitat d'alienar un bé per cobrar l'import de la prestació tributària.

Casos pràctics

1. El 10 d'octubre de 2011, els òrgans de la Inspecció Tributària van notificar a la societat X l'inici d'un procediment inspector en relació amb els rendiments d'activitats econòmiques relatius a l'IS de l'exercici 2009, en virtut del qual li requerien l'aportació de còpies dels seus llibres de comptabilitat i altres registres obligatoris. No obstant això, l'administrador de la societat va manifestar als òrgans inspectors que no els podia aportar pel fet de no portar-los d'acord amb el Codi de comerç, si bé podia facilitar totes les factures de compra i venda i la resta de suports documentals acreditatius de la totalitat d'ingressos i despeses suportades per l'entitat. Considerant els fets descrits, quin és el mètode de determinació de la base imposable que els òrgans inspectors hauran d'emprar en aquest cas?

2. El Sr. Fabián Aliero, mort el 14 de desembre de 2011, llega un cotxe d'alta gamma, el valor net del qual és de 50.000 €, a la seva neboda, la Sra. Xènia Grau. Considerant els fets descrits i a partir de la normativa estatal, determineu, si és el cas, el subjecte passiu, la base imposable, l'eventual base liquidable, el tipus de gravamen, la quota íntegra i la quota tributària pertinent de l'ISD, tenint en compte que el patrimoni preexistent de la Sra. Grau és irrellevant als efectes de l'impost.

Solucionari

Exercicis de selecció

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

Casos pràctics

1. De conformitat amb el cas plantejat, la qüestió a resoldre se circumscriu bàsicament en assenyalar si l'Administració haurà de determinar la base imposable de la societat X pel mètode d'estimació directa o si l'incompliment substancial de les obligacions comptables i registrals l'habilitarà per emprar el mètode d'estimació indirecta.

Sobre aquest tema, és cert que, d'acord amb l'article 53.1.d) de l'LGT, l'incompliment substancial de les obligacions comptables o registrals és un pressupòsit habilitador de la utilització del mètode d'estimació indirecta, si bé no cal oblidar que la seva aplicació és restrictiva i, sobretot, subsidiària a la dels mètodes d'estimació directa i objectiva.

De fet, així es pronuncia reiterada jurisprudència, com és el cas de la Resolució, de 25 de gener de 1995, del TEAC, que assenyalava expressament que "l'incompliment formal per si sol no pot fonamentar l'aplicació del règim d'estimació indirecta". A més, així ho apunta expressament l'article 193.2 de l'RGGIT, el qual estableix que, encara que s'apreciï alguna de les circumstàncies previstes en l'article 53.1 de l'LGT, "no determina per si sola l'aplicació del mètode d'estimació indirecta si, d'acord amb les dades i els antecedents obtinguts al llarg del desenvolupament de les actuacions inspectores, es pot determinar la base o la quota mitjançant el mètode d'estimació directa o objectiva". Per tant, únicament serà procedent la utilització del mètode d'estimació indirecta quan la utilització dels altres mètodes resulti impracticable, i en el cas plantejat no sembla que sigui així.

En aquest sentit, i malgrat que el mètode d'estimació objectiva no està previst a tal efecte (la qual cosa resulta indispensable), no pot afirmar-se la inviabilitat del procediment d'estimació directa, ja que l'obligat tributari, malgrat el seu incompliment formal, pot aportar prova dels fets i dades necessàries per a determinar els rendiments de les seves activitats econòmiques (ja siguin documents de caràcter bancari, certificacions d'obra, justificacions de despeses, relacions de clients, etc.).

Així doncs, sempre que sigui possible dur a terme activitat investigadora, l'Administració no podrà prescindir-ne i, partint de l'omissió comptable o declarativa del contribuent, aplicar presumpcions, a no ser, és clar, que aquestes estiguin explícitament autoritzades per la Llei.

Per tant, i considerant que la societat X pot aportar totes les factures de compra i venda i la resta de suports documentals acreditatius de la totalitat d'ingressos i despeses suportats, sembla que l'Administració haurà d'utilitzar clarament el mètode d'estimació directa.

2. De conformitat amb l'article 5.5 de la LISD, el subjecte passiu de l'ISD en les transmissions *mortis causa* seran els causahavents (és a dir, en el cas descrit, la Sra. Xènia Grau) i, d'acord amb l'article 9.a) de la LISD, en aquests casos, la base imposable serà el valor net de l'adquisició individual de cada causahavent, entenent-se com a tal el valor real dels béns i drets minorats per les càrregues i deutes que siguin deduïbles (de manera que en el supòsit plantejat serà de 50.000 €).

D'acord amb l'article 20.2.a) de la LISD, haurà d'aplicar-se a la base imposable la reducció de 7.993,46 €, ja que la Sra. Xènia Grau pertany al grup III (adquisicions per col·laterals de segon i tercer grau, ascendents i descendents per afinitat). Així doncs, la base liquidable serà de 42.006,54 €.

Pel que fa al tipus de gravamen, en aquest cas s'estableix una tarifa (és a dir, un conjunt de tipus de gravamen aplicables a diferents trams de la base liquidable), tal com es preveu en l'article 21 de la LISD, que estableix que la quota íntegra de l'impost s'obté aplicant a la base liquidable l'escala que hagi assenyalat cada CA o, si no se n'ha assenyalat cap, l'establerta en l'apartat 2.

En relació amb el supòsit descrit, l'escala prevista en el precepte esmentat recull que, per a una base liquidable de fins a 39.943,26 €, correspondrà una quota íntegra de 3.734,59 € i, pel que fa a la resta de la base liquidable (és a dir, 42.006,54 - 39.943,26 = 2.063,28 €), un tipus aplicable de l'11,90% (per tant, 2.063,28 × 11,90% = 245,53 €). Així doncs, la quota íntegra serà de 3.980,12 € (3.734,59 + 245,53 = 3.980,12 €).

Finalment, de conformitat amb l'article 22 de la LISD, la quota líquida de l'impost (que en aquest cas coincidirà amb la diferencial) s'obté aplicant a la quota íntegra el coeficient multiplicador en funció de la quantia dels trams del patrimoni preexistent i del grup segons el grau de parentiu que hagi establert cada CA o, en defecte d'això, segons el que disposa

l'apartat 2 del precepte esmentat, en el qual s'assenyala que, per a patrimonis preexistents de 0 fins a 402.678,11 € i grup de parentiu III (col·laterals de segon i tercer grau, ascendents i descendents per afinitat), el coeficient multiplicador serà d'1,5882. Així doncs, la quota tributària que haurà de liquidar la Sra. Xènia Grau serà de 6.321,23 € ($3.980,12 \times 1,5882 = 6.321,23$ €).