

# Elements del tribut

Irene Rovira Ferrer

PID\_00195494



*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

<b>Introducció</b> .....	5
<b>Objectius</b> .....	6
<b>1. El fet imposable</b> .....	7
1.1. La relació jurídicotributària .....	7
1.2. Concepte, funcions i configuració .....	8
1.3. La delimitació negativa del fet imposable: supòsits de no-subjecció i exempcions .....	14
1.4. La meritació i l'exigibilitat dels tributs .....	16
<b>2. Els subjectes del tribut</b> .....	19
2.1. La capacitat d'obrar i la representació en l'àmbit tributari .....	19
2.2. Els subjectes actius del tribut .....	22
2.3. Els obligats tributaris .....	23
<b>3. La quantificació del tribut</b> .....	37
3.1. La base imposable .....	37
3.2. La base liquidable .....	40
3.3. El tipus de gravamen .....	41
3.4. La quota tributària .....	43
3.5. El deute tributari .....	44
3.6. Les garanties del crèdit tributari .....	45
<b>4. L'extinció del deute tributari</b> .....	47
4.1. El pagament .....	47
4.2. La prescripció .....	49
4.3. La compensació .....	53
4.4. La condonació .....	55
4.5. La insolvència provada del deutor .....	55
<b>Exercicis d'autoavaluació</b> .....	57
<b>Solucionari</b> .....	59



## Introducció

Una vegada contextualitzat el tribut com a font principal dels ingressos de caràcter públic, escau entrar a analitzar-lo de manera específica, valorant principalment els diferents elements que el componen i els principals efectes i conseqüències jurídiques que poden tenir lloc en relació amb aquest.

Així, en primer lloc, es tractarà el fet imposable, el qual és, sens dubte, l'element més important. Concretament, aquest element compon, configura i fonamenta qualsevol tipus de tribut, de la mateixa manera que és el que determina la resta dels seus aspectes i el que comporta, en el moment de la seva realització, el naixement de l'obligació tributària principal.

A continuació, després de delimitar-lo, s'analitzaran els diferents aspectes que el conformen i es tractaran els principals efectes jurídics que hi estan vinculats (com la seva meritació o l'exigibilitat). També s'analitzaran els diferents subjectes que poden formar part de la denominada relació juridicotributària (és a dir, del conjunt de drets i obligacions que poden derivar de l'aplicació dels tributs), i s'aprofitarà el seu estudi per a tractar la capacitat d'obrar en l'àmbit tributari, la possibilitat de representació, la responsabilitat tributària i la successió dels deutes tributaris.

En tercer lloc, considerant que la conseqüència primordial de la realització del fet imposable és el naixement de l'obligació tributària principal (o, com diu l'article 19 de la LGT, el pagament de la quota tributària), se centrarà l'atenció en la quantificació dels tributs, ja que l'import de la corresponent quota no sempre és predeterminat per la normativa. Sobre aquest tema, quan aquesta quantitat no està prefixada, la llei ofereix un conjunt d'elements que en permeten la determinació, els quals es concreten en la base imposable, la base liquidable, el tipus de gravamen i la quota tributària. Així mateix, en aquest punt, es dedicarà una anàlisi al deute tributari, ja que és substancial deixar clares les diferències que planteja respecte de la quota tributària.

Finalment, aquest mòdul es tancarà amb l'estudi de l'extinció del deute tributari, i és que, malgrat que el lògic final sembli que és el pagament (ja que, al cap i a la fi, consisteix en una obligació de donar), hi ha altres causes que també en comporten la conclusió (concretament, la prescripció, la compensació, la condonació i la denominada baixa provisional per insolvència o insolvència provada del deutor).

## Objectius

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

- 1.** Comprendre la relació juridicotributària i dominar els trets essencials de l'obligació tributària principal com a nucli d'aquesta.
- 2.** Entendre el concepte del fet imposable dels tributs, reconèixer-ne les funcions i saber analitzar-ne l'estructura identificant els diferents elements i aspectes que el componen.
- 3.** Identificar la meritació dels diferents tributs, dominar-ne les conseqüències jurídiques i distingir-la de l'exigibilitat de l'obligació tributària.
- 4.** Entendre i reconèixer les exempcions tributàries i els supòsits de no-subjecció.
- 5.** Situar, en el marc general de l'Estat, els subjectes actius de l'obligació tributària.
- 6.** Comprendre la configuració de la capacitat d'obrar en matèria tributària i situar el règim general de representació.
- 7.** Definir i conèixer els caràcters i el règim jurídic de cadascuna de les figures que integren els obligats tributaris i delimitar la posició dels ens sense personalitat jurídica.
- 8.** Conèixer les funcions i les característiques essencials de la base imposable, el sentit i les conseqüències dels seus diferents règims de determinació i la seva relació amb la base liquidable, el tipus de gravamen i la quota tributària.
- 9.** Entendre els components del deute tributari i el seu règim jurídic.
- 10.** Comprendre els efectes de l'extinció del deute tributari i conèixer els diferents motius que hi poden donar lloc.

# 1. El fet imposable

Abans d'entrar a analitzar el fet imposable, cal dedicar un breu apartat a la seva contextualització, que ha de partir de l'estudi la denominada relació juridicotributària.

## 1.1. La relació juridicotributària

Com és sabut, la funció tributària encomanada a l'Administració (basada principalment en l'aplicació dels tributs) s'instrumenta per mitjà d'una sèrie d'actes connectats entre si que donen lloc als denominats procediments tributaris, i és precisament en el si d'aquests actes que s'origina un conjunt de vincles diferenciats que conformen l'anomenada relació juridicotributària. D'aquesta manera, mitjançant aquest concepte, la LGT ha procurat mantenir un esquema jurídic unitari de la relació que l'Administració tributària manté amb els particulars, encara que aquest terme no s'ha d'entendre en un sentit estricte, sinó com una acumulació de vincles de diferent naturalesa que s'estableixen amb motiu de l'aplicació dels tributs.

Així, de conformitat amb l'article 17.1 de la LGT<sup>1</sup>, es pot definir la **relació juridicotributària** com "el conjunt d'obligacions i deures, drets i potestats originats per l'aplicació dels tributs".

<sup>(1)</sup>Article 17 de la LGT

No obstant això, és evident que, malgrat ser independents entre si, els diferents vincles jurídics que conformen el complex contingut de la relació juridicotributària estan relacionats amb l'obligació tributària principal, la qual, de conformitat amb l'article 19 de la LGT, és el pagament de la quota tributària.

### L'obligació tributària principal

L'obligació tributària principal constitueix el deure de lliurar una prestació patrimonial a un ens públic, el qual, de conformitat amb l'article 20 de la LGT, neix a conseqüència de la realització d'un fet imposable (és a dir, per la materialització d'un pressupòsit al qual la llei ha vinculat el seu naixement).

Tanmateix, precisament per l'autonomia d'aquests vincles, no sempre es presentaran tots, i, quan apareguin, tampoc ho faran de la mateixa manera. De fet, com detalla el mateix article 17.2 de la LGT, el contingut de la relació juridicotributària pot integrar obligacions materials i formals tant per als obligats tributaris com per a l'Administració, tot i que s'ha de subratllar que, a més de l'obligat tributari que hagi realitzat el fet imposable objecte del tribut, s'hi poden veure obligats altres subjectes.

## Les obligacions formals i materials de la relació juridicotributària

De conformitat amb l'article 17.3 de la LGT, les obligacions de caràcter material són les de caràcter principal, les de realitzar pagaments a compte, les establertes entre particulars resultants del tribut i les accessòries, mentre que, d'acord amb l'article 29.1, les de caràcter formal són aquelles que, sense tenir caràcter pecuniari, la normativa tributària o duanera imposa als obligats tributaris, deutors o no del tribut, i el compliment de les quals estigui relacionat amb el desenvolupament d'actuacions o procediments tributaris o duaners. En concret, les obligacions materials a càrrec dels obligats tributaris es detallen en els articles 19 a 25 de la LGT, mentre que les formals s'especifiquen en l'article 29. Així mateix, d'acord amb l'art. 17.3 de la LGT, en el marc de l'assistència mútua entre estats membres de la Unió Europea, es podran establir les altres obligacions tributàries que es considerin oportunes. Per la seva banda, les obligacions materials a càrrec de l'Administració es troben majoritàriament previstes en els articles 30 a 33 de la LGT, si bé les formals no estan expressament enumerades com a tals. De totes maneres, de la regulació dels procediments d'aplicació dels tributs es poden destacar els següents drets: el deure d'impuls dels procediments tributaris, el de resoldre expressament, el de notificar els actes de naturalesa tributària, el d'informació i assistència als obligats tributaris i el de tracte respectuós als obligats tributaris.

En tot cas, encara que el contingut de la relació juridicotributària pugui ser variable, l'article 17.5 de la LGT prohibeix taxativament que se n'alterin els elements mitjançant actes o convenis entre particulars, de manera que, malgrat que en reconeix les possibles conseqüències juridicoprivades, deixa clar que no produiran cap efecte davant l'Administració. De la mateixa manera, l'article 18 de la LGT estableix que, tret que es disposi el contrari, actuarà la **indisponibilitat del crèdit tributari** en relació amb l'Administració (és a dir que, en principi, aquesta no pot tenir cap tipus de facultat, per transmetre'l ni, en definitiva, modificar qualsevol dels elements principals de l'obligació tributària), i això, igual que en el cas anterior, no deixa de ser una manifestació del principi de legalitat que impera en la matèria<sup>2</sup>.

<sup>(2)</sup>Article 18 de la LGT

Finalment, cal destacar que el mateix precepte 17.2 afegeix com a part del contingut de la relació juridicotributària les **sancions per incompliments tributaris**, encara que no tenen la consideració d'obligació accessòria (art. 25.2 de la LGT) ni formen part del deute tributari (art. 58.3 de la LGT).

### La naturalesa de les sancions tributàries

Si bé les sancions formen part de la relació juridicotributària, mai no tindran la consideració d'obligació tributària accessòria ni formaran part del deute tributari.

## 1.2. Concepte, funcions i configuració

Com assenyalava l'article 20.1 de la LGT, es pot definir el **fet imposable** com "el pressupòsit fixat per la llei per a configurar cada tribut i la realització del qual origina el naixement de l'obligació tributària principal<sup>3</sup>".

<sup>(3)</sup>Article 20.1 de la LGT

Així, queda clar que la naturalesa del fet imposable és clarament jurídica, de manera que els fets gravats seran sempre pressupòsits normatius i la valoració de si un fet és constitutiu del naixement d'un tribut s'ha de fer amb criteris estrictament jurídics.

### El fet imposable de l'IS

A tall d'exemple, l'article 4.1 del TRLIS assenyalava que el fet imposable de l'impost de societats el constitueix "l'obtenció de renda, sigui quina sigui la font o origen, per part del subjecte passiu", subjectes que detalla l'article 7.



Així mateix, sembla evident que el seu **establiment determina la configuració** de la **resta** d'elements que **integren els tributs** (com ara els subjectes que, en principi, hauran de satisfer el pagament de la quota pertinent); de la mateixa manera que, tenint en compte que la seva realització comporta el naixement de l'obligació tributària principal, en funció del lloc i el moment en què es dugui a terme es determinen les normes que hi seran aplicables.

Amb base en el concepte del fet imposable, és possible derivar que les **principals funcions** que en compleix l'establiment són les següents:

Òbviament, la primera funció és la de **donar lloc al naixement** de l'obligació de **pagament de la quota tributària**, sempre que la seva realització l'hagi dut a terme un obligat tributari. De fet, el naixement d'aquesta obligació és el que permet diferenciar el fet imposable de la resta de pressupòsits de fet que estableix la normativa tributària, ja que es poden generar d'altres deures que, si bé poden estar relacionats amb l'obligació de pagament de la quota tributària o ser-ne independents, no constituïran l'obligació principal (com ara, per exemple, les obligacions formals).

La segona funció és la **identificació de cada tribut**, ja que, com també assenyala l'article 20 de la LGT, serveix per a configurar els principals elements de la seva estructura. En concret, aquesta identificació es pot dur a terme a dos nivells, ja sigui diferenciant els tributs entre les diferents categories tributàries entre si (impostos, taxes i contribucions especials) o diferenciant cada tribut dins de cadascuna de les diferents categories tributàries (i és que, malgrat que puguin gravar la mateixa matèria imposable –com passa, per exemple, en l'IRPE, l'IS i l'IRNR amb l'obtenció de renda–, cadascun grava uns pressupòsits diferents, atès que no és permesa la doble imposició –concretament, l'obtenció per part d'una persona física resident, una persona jurídica i una persona física no resident, respectivament–).

### **La prohibició de la doble imposició**

Prova de la prohibició de la doble imposició són la multitud de convenis internacionals signats per Espanya destinats a evitar-la o, més concretament, els articles 6.2 i 6.3 de la LOFCA –en què es prohibeix a les comunitats autònomes establir tributs sobre fets imposables gravats per l'Estat o pels tributs locals–.

Finalment, el fet imposable **serveix d'índex o manifestació de capacitat econòmica**, en el sentit que, de conformitat amb l'article 3.1 de la LGT, "l'ordenació del sistema tributari es basa en la capacitat econòmica de les persones obligades a satisfer els tributs". Així, el legislador està obligat que el fet imposable manifesti algun tipus de riquesa, per la qual cosa es pot entendre com el pressupòsit legitimador del tribut.

Pel que fa a l'**estructura**, el fet imposable el conformen dos elements (l'element subjectiu i l'element objectiu), els quals s'acostumen a trobar regulats en d'altres preceptes normatius.

## 1) L'element subjectiu

L'**element subjectiu** del fet imposable d'un tribut és el que es refereix a la persona o persones protagonistes de les circumstàncies que s'hi descriuen, per la qual cosa aquest element normalment predetermina l'obligat o els obligats principals del tribut.

Evidentment, aquest és un dels aspectes més importants que han de preveure les normes que estableixen i configuren el fet imposable, cosa que en principi realitzen establint una relació (de fet o jurídica) en què s'ha de trobar la persona que resultarà gravada pel tribut respecte del pressupòsit objecte d'aquest (i és que, sense anar més lluny, poden concórrer diverses persones amb la mateixa intensitat i rellevància en la realització d'un mateix fet gravat). No obstant això, certament en molts casos aquesta persona es pot derivar directament de la definició del mateix pressupòsit de fet (com és el cas, per exemple, de l'IRPF –art. 6.1 de la LIRPF–).

Precisament, si tenim en compte com concorre l'element subjectiu en la configuració del fet imposable, es pot establir la distinció entre els **impostos reals** (que graven un supòsit purament objectiu, és a dir, constitutivament autònom i independent de qualsevol element subjectiu –com és el cas de l'IVA–) i els **impostos personals** (en els quals el fet imposable només es pot constituir amb base en una persona determinada –com pot ser l'IRPF–), ja que, en aquests últims, cal que la determinació del pressupòsit gravat faci referència a un subjecte concret.

Així mateix, una altra distinció que té lloc amb base en la concurrència de l'element subjectiu és la que classifica els impostos entre **subjectius** i **objectius**. Els primers són aquells en què es tenen en compte les circumstàncies personals o familiars del subjecte passiu a l'hora de determinar la quantia de l'obligació tributària principal. Així, en aquests casos, la quantitat que cal ingressar a la Hisenda pública es pot modular en funció de la situació de cada subjecte passiu, mentre que en els impostos objectius aquestes circumstàncies no es tenen en compte.

## 2) L'element objectiu

### **Impostos reals/personals i subjectius/objectius**

Els impostos personals que afecten persones físiques (com és el cas de l'IRPF o de l'ISD) sempre són subjectius, mentre que, amb caràcter general, els impostos reals són de caràcter objectiu.

Per la seva banda, l'**element objectiu** del fet imposable es pot definir com el supòsit previst per la normativa que, en materialitzar-se, origina el naixement de l'obligació tributària principal, és a dir, com els fets, les actuacions o les circumstàncies la realització dels quals donarà lloc a la imposició d'un determinat tribut.

Com ja és sabut, les normes que estableixin aquestes situacions han de ser de rang legal i, en tot cas, han de respectar el principi de capacitat econòmica d'acord amb el que preveu l'article 31 de la CE, i és que l'acte o situació que es grava ha de fer referència a una manifestació de riquesa que, en general, serà l'obtenció d'una renda, la titularitat d'un patrimoni, la realització d'un acte de consum o el tràfic o circulació de riquesa.

No obstant això, i encara que dos o més tributs puguin gravar una mateixa manifestació de capacitat, mai no poden gravar el mateix fet imposable, i és que en el nostre ordenament està totalment prohibida la doble imposició. De totes maneres, pot ser que la descripció del supòsit de fet imposable (és a dir, l'aspecte objectiu d'aquest) no faci referència expressa al concret element expressiu de riquesa gravat o que fins i tot en sigui aliè, com passa, per exemple, en els IE (ja que, malgrat que graven el consum, l'article 5 de la Llei 38/1992, de 28 de desembre, assenyalava que el seu fet imposable és "la fabricació i importació dels productes objecte d'aquests impostos dins el territori de la Comunitat").

Així mateix, pot passar que, encara que una llei reguladora d'un tribut tingui un article denominat fet imposable, el seu establiment sigui genèric, de manera que calgui que uns altres preceptes o fins i tot textos normatius posteriors el despleguin i el concretin. Aquest és el cas dels fets imposables de caràcter específic, que es diferencien dels de caràcter genèric perquè la descripció dels actes o pressupòsits gravats no està perfectament detallada, sinó que, sense que s'hi especifiquin els fets o les circumstàncies que generen el pagament de la quota tributària, queden inclosos en la seva delimitació global (és a dir, apareixen configurats atenent a trets de caràcter general).

En qualsevol cas, el que és comú en tots els tributs és que, a diferència de l'element subjectiu, l'element objectiu del fet imposable es compon, al seu torn, d'una sèrie d'aspectes de diferent naturalesa, concretament de l'aspecte material, l'espacial, el temporal i el quantitatiu.

#### a) L'aspecte material

L'**aspecte material** del fet imposable consisteix en els fets, les circumstàncies o les situacions la realització dels quals origina el naixement de l'obligació tributària principal, per la qual cosa s'hi plasma la riquesa o manifestació de capacitat econòmica que grava un tribut. Així doncs, aquesta és la part del fet

imposable que justifica la seva procedència, de la mateixa manera que és la que configurarà amb caràcter general la resta d'elements del tribut i la que, en gran mesura, en permetrà la identificació.

### El caràcter de l'aspecte material

Normalment, aquests pressupòsits, que acostumen a ser l'únic aspecte expressament previst en regular el fet imposable, solen ser de caràcter econòmic (com la propietat de béns i drets), jurídic (com la constitució d'una societat), relatius a alguna activitat que comporti l'obtenció de llicència administrativa (com la realització d'obres) o relatius a una determinada qualitat o condició personal (com la transmissió d'un títol nobiliari).

Com s'apuntava, d'acord amb aquest aspecte es poden distingir els fets imposables de caràcter específic i els de caràcter genèric, per bé que també es poden diferenciar els de **caràcter simple** (els que estan constituïts per un únic acte o situació que té lloc de manera aïllada i els de caràcter complex) i els de **caràcter complex** (que es componen d'una sèrie de circumstàncies o actuacions que juntes conformen el pressupòsit gravat general).

Així mateix, en funció d'aquest (concretament de la manifestació de riquesa gravada) es poden distingir els **impostos** entre **directes** i **indirectes** des d'un punt de vista econòmic, ja que són directes els que graven directament la capacitat econòmica de les persones o entitats i indirectes els que utilitzen un índex de referència d'aquest caràcter. Així, mentre que la matèria gravada pels primers normalment és la renda o el patrimoni (ja sigui per la mera titularitat, per l'extensió de documents del tràfic jurídic o per transmissions *inter vivos* o *mortis causa*), la susceptible d'imposició en els segons és, per excel·lència, el consum.

### La distinció dels impostos entre directes i indirectes des d'un punt de vista jurídic

En aquest punt, s'ha de destacar que, tradicionalment, la distinció entre impostos directes i indirectes també s'ha dut a terme des d'un punt de vista jurídic. En aquests casos, es valora la possibilitat de repercussió jurídica de la càrrega tributària. Així, els primers són aquells en què el pagament de la quota tributària recau sobre una persona determinada que no té cap dret legal a rescabalar-se, mentre que, en els segons, el subjecte que hagi de suportar l'obligació principal pot exigir el reemborsament de la quantia liquidada a un tercer.

### b) L'aspecte espacial

Per la seva banda, l'**aspecte espacial** consisteix en el lloc on es produeix o realitza el fet imposable, la qual cosa és de summa rellevància a l'hora de determinar si queda subjecte a l'eficàcia de la llei que va establir el corresponent tribut o, en cas que hi hagi dues lleis que el prevegin, l'ens públic amb competència per a poder-lo exigir (cas en què s'haurà d'acudir a les normes que regulen l'aplicació de la normativa tributària en l'espai). En concret, mentre que està prohibida la doble imposició, s'ha de prestar especial atenció als punts de connexió entre els diferents ordenaments jurídics, tant pel que fa al pla internacional com, especialment (tenint en compte el nostre complex escenari competencial), a escala nacional.

#### Compatibilitat de les classificacions del fet imposable

Com passa amb els impostos, les diferents classificacions dels fets imposables no són excloents, és a dir, que són compatibles entre si.

### c) L'aspecte temporal

En relació amb l'**aspecte temporal**, es pot entendre com la dimensió de temps en què té lloc la materialització dels pressupòsits gravats pel tribut, és a dir, com el període durant el qual els actes o les circumstàncies previstos en el fet imposable es realitzen de manera íntegra i es produeix la **meritació del tribut**. No obstant això, mentre que en els denominats tributs **instantanis** aquest és clar (és a dir, en els fets imposables que, com el de l'IVA, consisteixen en un acte concret que té un principi i un final determinats), cal que la llei el determini en el cas dels tributs **periòdics** (ja que, en aquests supòsits, com passa en l'IBI, el fet imposable gaudeix d'una continuïtat que s'ha de fraccionar), la qual cosa, una vegada realitzada, és el que es coneix com a **període impositiu**.

#### Vegeu també

En relació amb aquest aspecte i la meritació dels tributs, vegeu l'apartat "La meritació i l'exigibilitat del tribut" d'aquest mòdul.

### d) L'aspecte quantitatiu

Finalment, l'**aspecte quantitatiu** del fet imposable fa referència a la quantitat o mesura en què es realitza, és a dir, la seva quantia, el seu volum o la seva intensitat. Tanmateix, s'ha de precisar que el que es mesura no és el fet imposable en si mateix (per exemple, en el cas del gravamen sobre TPO, la transmissió d'un bé), sinó els béns, materials o immaterials, que en formen part (és a dir, en el cas plantejat, el valor del bé transmès).

Evidentment, aquest aspecte pot ser rellevant a l'hora de determinar la quantia de la quota tributària resultant (ja que, per exemple, en el cas de l'IRPF –que es compon de la quantitat de rendes percebudes–, es calcula aplicant un tipus progressiu a la base liquidable), encara que certament hi ha fets imposables en què aquesta dimensió quantitativa no tindrà cap tipus d'importància. De fet, així ocorre en tots els tributs de caràcter fix (com ara la taxa per l'expedició o renovació del DNI), ja que, en aquest supòsits, el bé contingut en el fet imposable susceptible de mesurament sempre es materialitzarà amb el mateix grau o quantia (raó per la qual, en el cas plantejat, l'import a satisfer per la meritació del tribut ja l'estableix la mateixa normativa).

#### La taxa per l'expedició o renovació del DNI

Concretament, de conformitat amb l'habilitació que preveu la disposició final tercera del RD 1553/2005, de 23 de desembre, la taxa per l'expedició o renovació del DNI es fixa actualitzada cada any en la Llei de pressupostos generals de l'Estat.

Així doncs, amb aquest últim aspecte, queden tractats tots els elements que integren el fet imposable, la qual cosa és de summa rellevància a l'hora de determinar les diferents característiques d'un determinat tribut. Per això, a continuació s'ofereix un quadre resum amb els trets principals:

Elements del fet imposable

#### Element subjectiu

Relació (de fet o jurídica) entre un subjecte i les circumstàncies descrites en l'aspecte material del fet imposable que determina la persona o les persones que l'han de materialitzar.

<b>Element subjectiu</b>
<b>Element objectiu</b>

Conjunt d'actes o situacions la realització dels quals dóna lloc al naixement de l'obligació tributària principal. Aquest element es compon de quatre aspectes diferents: el material, l'espacial, el temporal i el quantitatiu.

<b>Aspecte material</b>	Pressupòsit de fet que es té en compte per a l'establiment d'un tribut i que implica una manifestació de capacitat econòmica.
<b>Aspecte espacial</b>	Lloc on es produeix o realitza el fet imposable.
<b>Aspecte temporal</b>	Dimensió de temps en què té lloc la materialització dels pressupòsits gravats per un tribut.
<b>Aspecte quantitatiu</b>	Quantitat o mesura en què es realitza el fet imposable, és a dir, la quantia, el volum o la intensitat.

### 1.3. La delimitació negativa del fet imposable: supòsits de no-subjecció i exempcions

Després de veure la configuració general del fet imposable, s'ha de prestar una especial atenció als elements que en realitzen la delimitació negativa: els supòsits de no-subjecció i les exempcions.

#### 1) Els supòsits de no-subjecció

Com reconeix el mateix article 20.2 de la LGT, "la Llei pot completar la delimitació del fet imposable mitjançant l'esment de **supòsits de no-subjecció**", els quals consisteixen a grans trets en actuacions o circumstàncies no incloses en l'àmbit objectiu del fet imposable però que, malgrat quedar fora de la seva òrbita, hi tenen una certa proximitat<sup>4</sup>.

<sup>(4)</sup>Art. 20.2 de la LGT

Així, els **supòsits de no-subjecció** consisteixen en situacions en què el fet imposable d'un tribut no té lloc, però que, com que hi estan íntimament relacionades, la llei decideix deixar clar que no estaran subjectes a gravamen (encara que, realment, aquestes normes no aporten cap novetat a l'ordenament jurídic), de manera que la seva principal funció és aclarir la definició del fet imposable mitjançant la seva delimitació negativa.

#### Efectes jurídics del fet imposable en els supòsits de no-subjecció

Observeu que les circumstàncies previstes en un supòsit de no-subjecció es troben fora del fet imposable del tribut al qual s'associa, per la qual cosa en aquests casos no es produeix el naixement de l'obligació tributària principal ni cap tipus de sujecció al tribut.

### Exemple de la funció aclaridora

Un exemple de la funció aclaridora dels supòsits de no-subjecció es pot trobar en l'IVTM, ja que, si bé l'article 92.1 del TRLRHL assenyala que el fet imposable és "la titularitat dels vehicles d'aquesta naturalesa, aptes per a circular per les vies públiques, siguin quines siguin la classe i la categoria", l'article 92.3.a) puntualitza que no hi estan subjectes "els vehicles que, tot i haver estat donats de baixa en els registres per antiguitat del seu model, puguin ser autoritzats per a circular excepcionalment en ocasió d'exhibicions, certàmens o curses limitades als d'aquesta naturalesa". Així doncs, i encara que és evident que aquests vehicles no són aptes per a circular amb caràcter general per les vies públiques, la normativa ho especifica per a evitar qualsevol tipus de confusió.

## 2) Les exempcions tributàries

De conformitat amb l'article 22 de la LGT, "són supòsits d'exempció aquells en què, malgrat que es realitzi el fet imposable, la Llei eximeix del compliment de l'obligació tributària principal<sup>5</sup>".

<sup>(5)</sup>Art. 22 de la LGT

Així, la principal diferència amb els supòsits de no-subjecció és que, mentre que si no existissin aquests últims no passaria res (ja que simplement són aclaridors), si no hi hagués les exempcions naixeria l'obligació tributària principal, de manera que, encara que en cap cas no sigui exigible el pagament de la quota tributària, els subjectes afectes per les exempcions queden subjectes a la resta d'obligacions a què pugui donar lloc la generació del fet imposable (com els deures informatius, el deure de suportar comprovacions, etc.).

Per això, considerant que afecten elements essencials del tribut, s'ha de tenir en compte que les exempcions han de tenir **rang de llei**, cosa que, a més d'estar expressament prevista en la mateixa Constitució (art. 133.3), la recull la LGT (art. 8.a) –s'hi estableix que la delimitació del fet imposable s'ha de regular en tot cas mitjançant una llei, per la qual cosa també afecta els supòsits de no-subjecció– i 8.d) –s'hi exigeix la llei per a "l'establiment, modificació, supressió i pròrroga de les exempcions, reduccions, bonificacions, deduccions i altres beneficis o incentius fiscals"–).

Sobre la base dels diferents aspectes i característiques de les exempcions, es poden elaborar diverses catalogacions, si bé les que destaquen són les que s'assenyalen a continuació:

En primer lloc, es poden distingir les denominades exempcions **subjectives** (en virtut de les quals s'exonera de l'obligació tributària principal determinats subjectes que realitzen el fet imposable) i les anomenades exempcions **objectives** (en què simplement s'exclou el naixement de l'obligació de pagament de la quota tributària en determinats supòsits inclosos en el fet imposable amb independència de qui els realitzi), encara que certament també es poden trobar algunes exempcions **mixtes** (és a dir, aquelles en què s'eximeix de l'obligació

tributària principal determinats subjectes que realitzen supòsits concrets del fet imposable, encara que, en definitiva, aquestes exempcions no deixen de ser objectives).

Així mateix, en funció de l'abast quantitatiu, es poden diferenciar les exempcions **totals** (en què s'exonera l'obligat tributari de la totalitat del deure de pagament de la quota tributària) i les exempcions **parcials** (que tenen lloc quan simplement es minora la quantia ordinària de l'obligació tributària principal mitjançant bonificacions, exempcions de supòsits concrets que integren el fet imposable, deduccions de la quota, reduccions de la base, etc.), si bé només són autèntiques exempcions les primeres.

### **Altres classificacions**

A tall d'exemple, una altra classificació de les exempcions per la qual han optat alguns autors és la que les divideix en funció del procediment d'aplicació, és a dir, distingint entre les "pregades" (si la seva aplicació l'ha de sol·licitar l'interessat) i "automàtiques" (si la seva aplicació es produeix d'ofici). Així mateix, uns altres les classifiquen en funció de si la seva durada és limitada o il·limitada en el temps, i les distingeixen entre "temporals" i "permanents", respectivament.

Finalment, convé apuntar que, tant si les exempcions es vinculen a comportaments anteriors a la realització del fet imposable com a circumstàncies futures, **la seva meritació tindrà lloc en el moment en què es materialitzi la meritació del tribut al qual s'associen** (que normalment és quan es materialitza el fet imposable d'aquest), és a dir, quan s'origina el naixement de l'obligació tributària principal.

## **1.4. La meritació i l'exigibilitat dels tributs**

Finalment, amb la finalitat de completar aquest estudi general del fet imposable, és procedent dedicar un últim apartat a la meritació dels tributs, i distingir-lo especialment de la seva exigibilitat.

Per la seva banda, de conformitat amb l'article 21.1 de la LGT, la **meritació dels tributs** "és el moment en el qual s'entén realitzat el fet imposable i en què es produeix el naixement de l'obligació tributària principal".

Si bé la seva determinació no planteja cap problema en els tributs **instantanis** (ja que el seu fet imposable consisteix en un determinat acte o situació que té un principi i un final clarament determinats –com pot ser l'adquisició d'un bé–), no passa el mateix en els tributs **periòdics** (és a dir, els que es duen a terme al llarg del temps de manera indeterminada), ja que en aquests no es pot conèixer amb exactitud el moment en què conclourà l'acte o pressupòsit gravat. En aquests casos, que a més tendeixen a repetir-se, cal que la llei en determini l'àmbit temporal (cosa que es denomina **període impositiu**) i, una vegada fixat, que assenyalí l'instant concret dins d'aquest en què es produirà



la meritació del tribut (ja que aquest, que sempre és de caràcter instantani, no sempre tindrà lloc al final –com passa, de conformitat amb l'article 75 del TRLRHL, amb l'IBI–).

### **El període impositiu de la base imposable**

S'ha de tenir en compte que hi ha fets imposables que, encara que pertanyin a tributs instantanis, s'han generat al llarg d'un període de temps (el que es denomina període impositiu de la base imposable), com és el cas de l'IIVTNU (ja que, si bé es produeix la seva meritació quan es transmet la propietat o el corresponent dret real, el fet imposable es determina a partir de l'increment de valor que hagin experimentat aquests terrenys durant el període de temps que hagin romàs en el patrimoni del transmissent –art. 104 i 107 del TRLRHL–).

En tot cas, s'ha de tenir present que, a part de donar lloc al naixement de l'obligació tributària principal, un altre dels efectes que deriva de la meritació d'un tribut és la **concreció** de la **normativa** que hi és **aplicable**, ja que, com estableix el segon incís de l'article 21.1 de la LGT "la data de la meritació determina les circumstàncies rellevants per a la configuració de l'obligació tributària, llevat que la llei de cada tribut disposi una altra cosa."

No obstant això, considerant que l'article 10.2 de la LGT assenyala que, llevat que es disposi el contrari, les normes tributàries que s'han d'aplicar als tributs han de ser les que es trobin en vigor en el moment d'inici del seu període impositiu, es pot plantejar el cas que, dins del període impositiu però abans de la meritació, tingui lloc una modificació normativa, supòsit en què s'haurien d'atendre les previsions de la normativa de cada tribut per a veure quina norma hi seria aplicable (i és que no podria prevaler la LGT ni per raons de jerarquia ni d'especialitat). Per tant, si es dóna el cas, s'hauria d'aplicar la llei vigent que estigués en vigor en el moment de la meritació, sense que això signifiqués de cap manera incórrer en retroactivitat.

Finalment, convé recalcar que no s'ha de confondre la meritació d'un tribut (que dóna lloc al naixement de l'obligació tributària principal) amb la seva exigibilitat (és a dir, que l'Administració tributària creditora pugui reclamar el pagament de la quota tributària), i és que, com destaca l'article 21.2 de la LGT, "es pot establir l'exigibilitat de la quota o la quantitat que s'ha d'ingressar, o d'una part d'aquesta, en un moment diferent del de la meritació del tribut" (ja sigui posterior o fins i tot anterior).

### **Exemple**

Un clar exemple d'aquesta distinció es pot observar en el cas de l'IRPF, ja que la seva meritació té lloc l'últim dia del seu període impositiu (el 31 de desembre –art. 12 de la LIRPF–) i la seva obligació de pagament acostuma a sorgir durant els mesos de maig i juny del següent exercici fiscal. Així mateix, en aquest cas, la normativa exigeix ingressos anticipats a compte de l'eventual obligació tributària principal durant tot el període impositiu, en moments en què encara no s'ha realitzat el fet imposable de forma completa ni s'ha produït la meritació del tribut (art. 78 del RIRPF).

#### **Vegeu també**

Per a obtenir-ne més informació, es pot consultar la STC 126/1987, de 16 de juliol, la STC 182/1997, de 28 d'octubre, o la STS de 5 d'abril de 2001.

Precisament, atenent el moment en què s'ha d'ingressar la quota tributària, es pot fer una nova distinció entre els **tributs que tenen una liquidació periòdica o bé de caràcter instantani**, la qual cosa no té res a veure amb el caràcter periòdic o instantani de fets imposables (i és que res no impedeix que els tributs instantanis puguin tenir un període de liquidació periòdic).

### **Exemple**

Un supòsit de tribut periòdic el fet imposable del qual és de caràcter instantani pot ser l'IVA, ja que, malgrat que, amb caràcter general, la seva liquidació sigui trimestral, la seva meritació té lloc en un moment determinat (quan es realitza la posada a disposició dels adquirents de béns o la prestació de serveis en els casos d'operacions gravades; quan les adquisicions intracomunitàries de béns es consideren efectuades, o quan es produeix la meritació dels drets d'importació –art. 71.3 del RIVA i 75, 76 i 77 de la LIVA–).

En tot cas, cal recordar que, amb caràcter general, la data de la meritació determina les circumstàncies rellevants per a la configuració de l'obligació tributària principal (article 21.1 de la LGT), per la qual cosa, tant a l'hora de quantificar la quota tributària com de realitzar una comprovació eventual, els elements que s'han de tenir en compte sempre són els vigents en aquest moment.

## 2. Els subjectes del tribut

### 2.1. La capacitat d'obrar i la representació en l'àmbit tributari

Abans d'entrar a estudiar els subjectes del tribut, és convenient dedicar una breu anàlisi a la capacitat d'obrar en l'àmbit tributari i a la possibilitat de representació, i és que tots dos temes són fonamentals en les relacions entre les persones i ens que conformen l'objecte d'aquest apartat.

#### 1) La capacitat d'obrar

En termes similars a l'article 30 de la LRJPAC, l'article 44 de la LGT regula la capacitat d'obrar en l'àmbit tributari, i la defineix com la **facultat de les persones per a realitzar actes amb eficàcia jurídica** (és a dir, l'aptitud dels obligats tributaris per a exercir i complir per si mateixos els drets i deures dels quals són titulars<sup>6</sup>).

<sup>6</sup>Art. 44 de la LGT

Així, tenint en compte les conseqüències que poden implicar els actes amb eficàcia jurídica, no és gens estrany que la capacitat d'obrar es trobi normativament detallada i protegida, i, d'aquesta manera, s'exclou de l'autonomia de la voluntat.

No obstant això, aquest article al·ludeix a "**les persones que la tinguin conforme a dret**" per a determinar els subjectes que la tindran en l'àmbit tributari, per la qual cosa, per saber quins són, s'ha de recórrer a la normativa civil (que, amb caràcter general, la reconeix a les persones físiques majors d'edat que no estiguin legalment incapacitades i a les persones jurídiques de conformitat amb les regles de la seva constitució<sup>7</sup>).

<sup>7</sup>Art. 45.2 de la LGT

Tanmateix, l'esmentat article 44 remarca expressament que tenen capacitat d'obrar els **menors d'edat** i els **incapacitats** en les relacions tributàries derivades de les activitats que l'ordenament jurídic els permeti exercir i no els ho prohibeixi la seva incapacitació (és a dir, que puguin realitzar sense l'assistència d'una persona que exerceixi la seva pàtria potestat, tutela, curatela o defensa judicial), i és que, tenint en compte que la capacitat esmentada és del tot contingent (ja que depèn de moltes variables, com l'edat, la maduresa intel·lectual o l'habilitat d'autogovern), es pot donar el cas que simplement es restringeixi respecte de determinades facultats.

#### 2) La representació en l'àmbit tributari

Malgrat que la capacitat d'obrar estigui exclosa de l'autonomia de la voluntat, els obligats tributaris que la tinguin reconeguda poden decidir actuar per mitjà d'un representant (art. 45 a 47 de la LGT), la qual cosa, en el cas dels subjectes que no la posseeixin, és un imperatiu perquè puguin dur a terme les seves actuacions. Així, hi ha dos tipus de representació:

#### a) La representació legal

Tal com estableix l'article 45.1 de la LGT, les persones que no tinguin capacitat d'obrar, hauran d'actuar per mitjà dels seus representants legals, tot i que només es determinen els de les persones jurídiques i les entitats sense personalitat jurídica que preveu l'article 35.4 de la LGT (de manera que, en els altres casos, sembla que hi serà aplicable el dret comú).

Així doncs, la LGT només concreta que, en el cas de les persones jurídiques, han d'actuar les persones que, en el moment en què es produeixin les actuacions tributàries corresponents, tinguin la titularitat dels òrgans als quals correspongui la seva representació (ja sigui per disposició de la llei o per acord vàlidament adoptat), mentre que, per part de les entitats sense personalitat jurídica, ha d'actuar en la seva representació el subjecte que la tingui, sempre que l'acrediti fefaentment i, si no s'ha designat un representant, el que aparentment exerceixi la gestió o direcció, i, si no, qualsevol dels seus membres o partícips<sup>8</sup>.

<sup>(8)</sup>Art. 45 de la LGT

#### b) La representació voluntària

L'article 46 de la LGT admet amb caràcter general la **representació voluntària** de tots els obligats tributaris amb capacitat d'obrar i, a diferència de la LRJPAC i del dret comú, l'entén subsistent, excepte manifestació en contra del representat (és a dir, que una vegada comunicada, les successives actuacions administratives s'entendran amb el representant, llevat que, òbviament, es manifesti el contrari<sup>9</sup>).

<sup>(9)</sup>Art. 46 de la LGT

No obstant això, no estableix requisits específics en relació amb el **representant** ni limitacions objectives o subjectives relatives a la seva actuació (més enllà de la prohibició general que exclou la representació respecte dels drets personalíssims), de manera que sembla que la representació voluntària es pot estendre a tots els actes i tràmits que lliurement decideixi el representat (respectant, això sí, les previsions específiques que es puguin establir en relació amb determinats procediments concrets).

#### Vegeu també

Per a obtenir-ne més informació, es poden veure, entre d'altres, les previsions concretes que estableix l'article 142.3 de la LGT en relació amb el procediment inspector o les de l'article 232.4 respecte de les reclamacions economicoadministratives.

Així mateix, la LGT estableix els seus aspectes formals de manera molt flexible, i fins i tot la presumeix en els actes de mer tràmit i quan concorren diversos titulars en una mateixa obligació tributària (ja que s'entén atorgada a qualsevol d'ells, tret que es produeixi una manifestació expressa en contra). De fet, la LGT només exigeix la seva acreditació de forma expressa adequada per a la realització de determinats tràmits concrets previstos a l'article 46.2 de la LGT, tot i que, a més de preveure que també es pot requerir reglamentàriament en altres supòsits, apunta que, en qualsevol moment, es pot demanar als representants que actuïn per via telemàtica. Tanmateix, en tot cas és procedent el **principi general d'esmena**, en virtut del qual, en cas de falta o insuficiència del poder de representació, l'òrgan administratiu competent ha de concedir un termini de deu dies perquè s'aporti o es corregeixi el defecte.

### La representació mixta

Finalment, cal assenyalar que hi ha un altre tipus de representació que es troba a cavall entre la legal i la voluntària, i és que l'article 47 de la LGT obliga determinats obligats tributaris que, a l'efecte d'entaular les seves relacions amb l'Administració tributària, nomenin un representant que pot ser lliurement designat. No obstant això, és cert que aquesta representació mixta està limitada als obligats tributaris que no resideixin a Espanya, els quals han de designar el representant esmentat amb domicili en territori espanyol quan actuïn en aquest per mitjà d'un establiment permanent, quan ho estableixi expressament la normativa tributària o quan, per les característiques de l'operació o l'activitat realitzada o per la quantia de la renda obtinguda, ho requereixi l'Administració tributària.

### 3) El domicili fiscal

Finalment, és convenient tancar aquest apartat dedicat a qüestions generals relacionades amb els subjectes del tribut amb un breu estudi del domicili fiscal, i és que, tenint en compte els efectes rellevants de la seva determinació (ja sigui per a conèixer la competència territorial dels òrgans administratius, per a la pràctica de notificacions o per a fer actuacions de comprovació o inspecció), mereix una atenció especial.

Segons l'article 48.1 de la LGT, el "**domicili fiscal** és el lloc de localització de l'obligat tributari en les seves relacions amb l'Administració tributària".

No obstant això, com es veurà, són diverses les figures que conformen els subjectes del tribut, de manera que, com és lògic, la determinació del domicili fiscal no serà la mateixa per a cadascuna (com estableix l'article 48.2 de la LGT).

#### El domicili fiscal dels diferents subjectes

D'acord amb l'article 48.2 de la LGT, en el cas de les persones físiques, el domicili fiscal és el lloc on tenen la residència habitual, encara que l'article 48.1 de la LGT estableix que, quan les persones físiques duguin a terme principalment activitats econòmiques, l'Administració tributària, en els termes reglamentàriament establerts, podrà considerar com a domicili fiscal el lloc on estigui efectivament centralitzada la gestió administrativa i la direcció de les activitats que es duguin a terme o, si no es pot determinar, el lloc en el qual radiqui el valor més alt de l'immobilitzat en què es realitzin. En relació amb les persones jurídiques i les entitats sense personalitat jurídica que preveu l'article 35.4 de la LGT, el domicili fiscal és el lloc on estigui efectivament centralitzada la seva gestió administrativa i la direcció dels seus negocis, sigui o no el seu domicili social. No obstant

#### La residència habitual de les persones físiques

Segons l'article 9 de la LIRPF, la residència habitual de les persones físiques és el lloc en el qual s'estiguin, contínuament o alternativament, més de 183 dies a l'any o on radiqui el nucli principal o la base de les seves activitats o interessos econòmics, de manera directa o indirecta.

això, com passa amb les persones físiques, si aquest no es pot determinar, serà el lloc on radiqui el valor més alt de l'immobilitzat. Finalment, per a les persones o entitats no residents a Espanya, el domicili fiscal és el que fixi la normativa reguladora de cada tribut o, si no es preveu, el domicili del seu representant o, en cas que actuïn a Espanya mitjançant un establiment permanent, és el que resulti d'aplicar-hi les regles establertes respecte de les persones físiques i jurídiques.

Tenint en compte la seva rellevància, no és estrany que cada Administració, en relació amb els tributs que ha de gestionar, el pugui comprovar i rectificar, ni que l'article 2.3 del RGGIT hagi establert com a deure de l'AEAT i de les administracions tributàries autonòmiques **comunicar-se mensualment els possibles canvis** sobre aquests dels quals puguin tenir constància.

Tanmateix, malgrat aquestes previsions, la comunicació específica del domicili fiscal i de qualsevol canvi que experimenti a l'Administració tributària constitueix un deure ineludible dels obligats tributaris, l'incompliment del qual, de conformitat amb l'article 198 de la LGT, constitueix una infracció tributària<sup>10</sup>.

<sup>(10)</sup>Art. 48.3 de la LGT i 17 del RGGIT

A més, en aquest punt, s'han de destacar especialment les previsions de l'article 17.3 del RGGIT, en virtut del qual, en cas d'inobservança de l'esmentat deure, es poden considerar vàlides les **notificacions** i actuacions realitzades al domicili anterior. Així mateix, fins i tot estableix que "els procediments que s'hagin iniciat d'ofici abans de la comunicació d'aquest canvi, els pot continuar tramitant l'òrgan corresponent al domicili inicial<sup>11</sup>".

<sup>(11)</sup>Art. 17.3 del RGGIT

## 2.2. Els subjectes actius del tribut

Entrant en els subjectes que conformen la relació juridicotributària, és evident que en tota relació obligacional hi ha, almenys, dos subjectes diferenciats: el que ha de complir una determinada conducta (ja sigui de fer, no fer o donar) i el que té dret a exigir-la. Per tant, en les obligacions derivades de l'aplicació dels tributs també és possible parlar de dos tipus de subjectes: els subjectes que han de complir les obligacions tributàries (materials o formals) que pugui comportar la realització d'un fet imposable i els subjectes actius (que són els que poden reclamar aquestes actuacions).

Així, els **subjectes actius del tribut** són els ens públics encarregats de dur a terme els procediments d'aplicació dels tributs, és a dir, els ens encarregats de la seva gestió i recaptació.

No obstant això, convé precisar en aquest punt que no tots els subjectes actius d'un tribut són els que s'hagin establert o els seus titulars i és que poden no ser fins i tot els destinataris dels rendiments que pugui generar. Així, es pot donar el cas que el subjecte realment actiu (és a dir, qui té potestat administrativa

<sup>(12)</sup>Art. 133 de la CE i 4 de la LGT

per a desplegar i, especialment, exigir l'aplicació dels tributs) no estigui facultat per a establir-los, ja que, com és sabut, els titulars del poder financer són únicament l'Estat, les comunitats autònomes i les corporacions locals<sup>12</sup>.

En tot cas, i encara que només es prevegi de manera expressa en el cas dels subjectes passius del tribut (art. 8.c de la LGT), la determinació dels subjectes actius també està subjecta al principi de reserva de llei tributària i al principi constitucional de legalitat, i és que, a més dels articles 103 i 105.c de la CE, els subjectes integrants de la relació tributària són un element essencial de tots els tributs.

### 2.3. Els obligats tributaris

Encara que es podria pensar que els subjectes passius del tribut són totes les persones (físiques o jurídiques) o entitats sense personalitat jurídica que hagin de complir qualsevol classe d'obligació (formal o material) derivada de l'aplicació dels tributs, la normativa tributària ha substituït el concepte de subjecte passiu pel d'obligat tributari, i l'ha deixat reduït, en conseqüència, a la figura del contribuent i a la del substitut d'aquest.

#### La reserva de llei en l'àmbit dels obligats tributaris

Malgrat que l'article 8.c subjecta a la reserva de llei la determinació dels obligats tributaris, en definir els obligats tributaris i en enumerar com a tals els obligats de deures formals, la LGT fa referència a "la normativa", per la qual cosa sembla que aquesta reserva només afecta a l'hora d'establir obligacions materials (és a dir, que la imposició de deures formals pot venir imposada per normes reglamentàries).

Així, l'article 35 de la LGT defineix els **obligats tributaris** com "les persones físiques o jurídiques i les entitats a les quals la normativa imposa el compliment d'obligacions tributàries", i hi afegeix que, entre d'altres, són els contribuents, els substituïts del contribuent, els obligats a realitzar pagaments fraccionats, els retenidors, els obligats a practicar ingressos a compte, els obligats a repercutir, els obligats a suportar la repercussió, els obligats a suportar la retenció, els obligats a suportar els ingressos a compte, els successors i els beneficiaris de supòsits d'exempció, devolució o bonificacions tributàries, els subjectes als quals la normativa tributària imposa el compliment d'obligacions tributàries formals, i finalment els responsables tributaris.

No obstant això, aquestes figures presenten grans diferències entre si, i és que divergeixen tant en la seva naturalesa i el contingut com fins i tot en si fan referència a obligacions pròpies o de tercers. De fet, es barregen categories subjectives en si mateixes amb meres obligacions que poden derivar de l'aplicació dels tributs (ja que, per exemple, el contribuent pot estar, al seu torn, obligat a suportar retencions o a fer pagaments fraccionats), per la qual cosa tampoc

no tenen la mateixa rellevància (de fet, l'única realment imprescindible en l'aplicació dels tributs és la del contribuent –és a dir, la del subjecte que realitza el fet imposable–, ja que les altres poden aparèixer o no).

Així mateix, també divergeixen entre si els diferents subjectes que poden ser catalogats com a tals, ja que, com es desprèn dels apartats 1 i 4 de l'article 35 de la LGT, els obligats tributaris poden ser tant persones físiques i jurídiques com, fins i tot, **entitats sense personalitat jurídica**, i és que l'esmentat article 35.4 puntualitza que, en les lleis en què així s'estableixi, tindran la consideració d'obligats tributaris les herències jacents, comunitats de béns i altres entitats que, sense personalitat jurídica, constitueixin una unitat econòmica o un patrimoni separat susceptible d'imposició.

En aquests casos, la seva subjecció als tributs és com la de qualsevol altre obligat tributari, considerant, si escau, que realitzen el fet imposable de manera unitària o, en tot cas, que queden obligades a complir les obligacions pertinents (és a dir, entenent que hi ha una sola relació juridicotributària –i no diverses de solidàries– entre l'entitat en qüestió i l'Administració –encara que els partícips o cotitulars d'aquestes, de conformitat amb l'article 42.1.b de la LGT, són responsables solidaris de les obligacions tributàries materials en proporció a les seves respectives participacions–).

#### **La solidaritat entre obligats tributaris i les entitats sense personalitat jurídica**

Mentre que la concurrència d'obligats tributaris en el pressupòsit d'una obligació comporta la seva solidaritat en els deures derivats d'aquesta (és a dir, que tots ells formaran el costat passiu de la relació que neixi amb l'Administració tributària i respondran de la totalitat de les obligacions que sorgeixin), en el cas dels ens sense personalitat jurídica hi ha un únic obligat tributari com a tal i una única relació amb l'Administració (sense que els partícips o cotitulars en siguin part).

Per la seva banda, també s'ha de remarcar que res no impedeix que els obligats tributaris siguin **entitats públiques**, i és que, considerant la plena submissió al dret amb el qual han d'actuar els ens públics, sembla evident que, a més dels tributs propis, també es poden trobar subjectes als tributs d'altres administracions.

Finalment, cal assenyalar que, a diferència del dret privat (que presumeix la mancomunitat en cas de concurrència de deutors –art. 188 del CC–), l'article 35.7 de la LGT estableix que “la concurrència de diversos obligats tributaris en un mateix pressupòsit d'una obligació (per la qual cosa no es limita a la realització del fet imposable) determina que quedin solidàriament obligats enfront l'Administració tributària al compliment de totes les prestacions, llevat que per llei es disposi expressament una altra cosa.”



Així doncs, tots els subjectes que es trobin en aquestes situacions han de respondre de la totalitat d'obligacions que sorgeixin, de manera que, sens perjudici de les accions de repercussió que puguin exercir entre ells (les denominades accions de retorn, que es tramiten en la jurisdicció civil), l'Administració es pot dirigir indistintament a qualsevol d'ells i exigir-li la integritat dels corresponents deures (art. 106.1 del RGGIT).

Així doncs, tancant amb aquestes últimes consideracions l'anàlisi global de la configuració dels obligats tributaris, cal entrar a valorar amb detall les principals figures subjectives que en componen el concepte, començant, per la rellevància que tenen, amb els denominats subjectes passius.

### 1) Els subjectes passius

De conformitat amb l'article 36 de la LGT, els subjectes passius del tribut els conformen el **contribuent** i el **substitut** d'aquest, figures que, sense cap dubte, són les més importants d'entre les que configuren els obligats tributaris (especialment la primera, que és l'única que és imprescindible per a la configuració de qualsevol tribut<sup>13</sup>).

<sup>(13)</sup>Art. 36 de la LGT

En concret, la LGT defineix el **subjecte passiu** com l'obligat tributari que, segons la llei, ha de complir l'obligació tributària principal (és a dir, el que ha d'assumir el pagament de la quota tributària) i les obligacions formals que hi són inherents, ja sigui com a contribuent (perquè ha realitzat el fet imposable) o com a substitut d'aquest.

#### a) El contribuent

Per la seva banda, de conformitat amb l'article 36.2 de la LGT, "és contribuent el subjecte passiu que realitza el fet imposable", encara que, tenint en compte les característiques del fet imposable, és qui el realitzi o qui es trobi en les circumstàncies previstes en aquest<sup>14</sup>.

<sup>(14)</sup>Art. 36.2 de la LGT

El contribuent, doncs, és el titular de la capacitat econòmica manifestada en el fet imposable imprescindible per a la imposició del tribut, per la qual cosa, en principi, serà ell el gravat per aquest (i el que quedarà obligat a complir davant la Hisenda pública l'obligació tributària principal i els altres deures que se'n derivin). No obstant això, és cert que es pot donar el cas que no sigui ell qui acabi suportant el compliment d'aquestes obligacions (especialment de les materials), motiu pel qual el fet que pagui efectivament l'obligació tributària principal no és una *conditio sine qua non* d'aquesta categoria (ni, per tant, de la de subjecte passiu).

En tot cas, tenint en compte la seva rellevància, és evident que la seva determinació ha de ser clara (especialment en els casos de realització conjunta d'un fet imposable en què només un subjecte adquireix aquesta condició –com passa en el gravamen de TPO–) i, en tot cas, ha d'estar establerta per normes amb rang de llei (art. 8.c de la LGT).

## b) El substitut del contribuent

Pel que fa al **substitut** del contribuent, l'article 36.3 de la LGT el defineix com “el subjecte passiu que, per imposició de la llei i en lloc del contribuent, està obligat a complir l'obligació tributària principal, i també les obligacions formals inherents a aquesta”, si bé “pot exigir del contribuent l'import de les obligacions tributàries satisfetes, llevat que la llei assenyali una altra cosa”. No obstant això, a diferència de la importància del contribuent, és cert que aquesta figura es preveu en molt pocs tributs, i és que s'ha anat veient desplaçada per la figura del retenidor<sup>15</sup>.

<sup>(15)</sup>Art. 36.3 de la LGT

Així, sembla que el tret definidor d'aquesta figura és que el substitut es col·loca en la posició del contribuent i s'ha de fer càrrec de tots els deures materials i formals derivats de l'obligació tributària principal, i queda com a únic subjecte vinculat davant la Hisenda pública.

### La singularitat de la figura del substitut

El retenidor i el substitut es diferencien en el fet que, en la substitució, el contribuent deixa de tenir cap relació amb l'Administració, mentre que, en la retenció, continua obligat a presentar la corresponent declaració, a ingressar-la i a complir els deures formals que siguin procedents.

No obstant això, com afegeix l'últim paràgraf de l'article 36.3 de la LGT, el substitut pot exigir al contribuent l'import de les obligacions materials satisfetes, tret que la llei disposi una altra cosa, cosa que, encara que sigui absolutament lògica (atès que la capacitat econòmica gravada és la del contribuent), s'ha de remarcar que es preveu com a possibilitat.

### La previsió legal dels substituïts

Actualment, aquesta figura únicament es preveu en el cas dels IE (art. 8.2 de la LIE), en l'ICICO (art. 101.2 del TRLRHL) i en quatre supòsits respecte dels quals es poden establir taxes (art. 23.2 del TRLRHL), si bé únicament es preveu de manera expressa la possibilitat de repercussió en un d'aquests últims supòsits: “tenen la condició de substituïts del contribuent [...] en les taxes establertes per raó de serveis o activitats que beneficiïn o afectin els ocupants d'habitatges o locals, els propietaris d'aquests immobles, els quals poder repercutir, si escau, les quotes sobre els respectius beneficiaris” –art. 23.2 del TRLRHL–).

### La legalitat dels subjectes passius

Observeu que en aquest cas la regulació dels subjectes passius que conté l'article 36 de la LGT fa en tot moment referència a la llei (a excepció de la “normativa duanera” a la qual es remet l'apartat 1), per la qual cosa sembla que la seva determinació només la poden abordar normes amb rang legal (de manera que és irrellevant qui sigui el subjecte realment gravat).

## 2) El retenidor i els altres obligats a realitzar pagaments a compte

Com s'ha vist, la següent figura que l'article 35.2 de la LGT engloba dins dels obligats tributaris és la dels obligats a fer pagaments a compte de l'obligació tributària principal, els quals, de conformitat amb els articles 23 i 37 d'aquesta, són els retenidors, els obligats a fer pagaments fraccionats i els obligats a practicar ingressos a compte.

### a) El retenidor

Sense cap dubte, el retenidor és la figura més important dins dels obligats a fer pagaments a compte, i es troba prevista essencialment en l'àmbit de l'IRPF, l'IRNR i l'IS. En aquest sentit, mentre que el període impositiu d'aquests tributs és d'un any i que la seva meritació es produeix al final d'aquest, es va crear la possibilitat de fer ingressos anticipats, establint tècniques de retenció en la font de determinades categories de rendiments a càrrec del pagador d'aquests.

#### Exemple

Es pot veure un exemple de regulació d'obligacions de retenció en l'article 99 de la LIRPF.

Per tant, com assenyala l'article 37.2 de la LGT, es pot definir la figura del **retenidor** com "la persona o l'entitat a què la llei de cada tribut imposa l'obligació de detreure i ingressar a l'Administració tributària, en ocasió dels pagaments que hagi de realitzar a altres obligats tributaris, una part del seu import a compte del tribut que correspongui a aquests", de manera que, així, a més aconseguir un major i millor control del compliment de les obligacions tributàries (ja que també han de complir les corresponents obligacions formals), l'Administració tributària aconsegueix tenir liquiditat al llarg de tot l'any<sup>16</sup>.

<sup>(16)</sup>Art. 37.2 de la LGT

Les retencions es calculen d'acord amb el que la llei estableixi en cada cas, ja sigui aplicant a l'import monetari pagat un **percentatge fix** (com passa, per exemple, amb els rendiments del capital mobiliari en l'IRPF –art. 101.4 de la LIRPF–) o utilitzant un **percentatge calculat** en funció de diversos elements que fan referència a les circumstàncies personals i familiars del contribuïent (com és el cas dels rendiments del treball personal en l'IRPF –art. 101.1 de la LIRPF–) i, en tot cas, els retinguts, a més d'haver de suportar la seva pràctica, estan legalment obligats a facilitar al retenidor totes les dades necessàries per al seu càlcul correcte.

### b) Els altres obligats a fer pagaments a compte

En primer lloc, l'article 37.1 de la LGT estableix que està obligat a fer pagaments fraccionats el contribuïent a qui la llei de cada tribut imposi l'obligació d'ingressar quantitats a compte de l'obligació tributària principal abans que aquesta sigui exigible, per la qual cosa, d'acord amb aquesta definició, només els contribuïents poden formar part d'aquesta figura<sup>17</sup>.

<sup>(17)</sup>Art. 37.1 de la LGT

En la pràctica, aquesta obligació únicament s'imposa als subjectes que realitzen activitats econòmiques (és a dir, empresaris i professionals), i se'ls obliga a ingressar una part dels rendiments d'aquestes activitats (també calculat mitjançant un percentatge) durant el període impositiu del tribut que els gravi.

#### Exemple

Es pot veure un exemple de regulació d'aquestes obligacions a l'article 23 del TRIRNR.

Per la seva banda, l'article 37.3 de la LGT concreta que està **obligada a practicar ingressos a compte** la persona o l'entitat que satisfà rendes en espècie o dineràries i a què la llei imposi l'obligació de realitzar ingressos a compte de qualsevol tribut, de manera que, a diferència dels obligats a realitzar pagaments fraccionats, els ingressos es realitzen a compte de l'obligació tributària principal d'un tercer<sup>18</sup>.

<sup>(18)</sup>Art. 37.3 de la LGT

A primera vista, sembla que aquesta figura coincideix amb la del retenidor, si bé les principals diferències es troben en relació amb **les rendes en espècie**.

#### Exemple

Es pot veure un exemple de regulació d'aquestes obligacions a l'article 140 del TRLIS.

En aquests casos, com que no hi ha prestació en diners, no es pot sostreure la quantitat que s'ha de pagar a Hisenda aplicant un percentatge a la retribució satisfeta, per la qual cosa el subjecte que lliura la renda en espècie n'ha de fer una valoració dinerària i efectuar el corresponent pagament a l'Administració tributària. Així, addicionalment a la prestació satisfeta, ha d'efectuar el corresponent pagament de la retenció a la Hisenda pública, de manera que, tret que la repercuteixi al subjecte gravat pe contribuent de la corresponent obligació tributària principal, ha d'ingressar, a diferència del que passa en les retencions, una quantitat extra.

Finalment, cal destacar que les tres obligacions de pagament a compte descrites són totalment **independents de l'obligació principal**, de manera que, malgrat que el seu import es pugui deduir de la quota tributària resultant, constitueixen deutes tributaris per si mateixes. Per tant, si un retenidor o un obligat a ingressar a compte no compleix el seu deure, ha de respondre per la falta de compliment en nom propi, i és que, encara en cas que el subjecte responsable de l'obligació tributària principal acabi ingressant la seva totalitat a l'hora de liquidar l'obligació, s'ha de fer càrrec dels interessos de demora i de les eventuais sancions que puguin ser procedents (tant pel que fa a l'obligació material en si mateixa com a les obligacions formals derivades d'aquesta).

#### **La regularització de l'incompliment de l'obligació de retenir i d'ingressar a compte i els límits a la doble imposició**

En aquest punt, cal destacar la interpretació que ha mantingut el TS en sentències com la de 25 d'abril de 2002 o la de 5 de març de 2008, segons la qual l'exigència de la retenció al retenidor quan els subjectes passius ja hagin pagat la totalitat de la quota tributària corresponent implica una clara, rotunda i abusiva doble imposició i un enriquiment injust per part de l'Administració. Tanmateix, això no impedeix que l'Administració tributària pugui exigir al retenidor els interessos, els eventuais recàrrecs i les possibles sancions que pugui merèixer, ja sigui perquè no ha practicat la retenció o perquè l'ha practicat de manera quantitativament insuficient.

### 3) Els responsables del tribut

La següent figura tributària a la qual la LGT dóna la condició d'obligat tributari és la dels **responsables** del deute tributari, els quals, com estableix l'article 41.1 de la LGT, estan configurats per la llei com a solidaris o subsidiaris, al costat dels deutors principals (entenen-se per aquests els obligats tributaris de l'article 35.2 de la LGT).

Així, lluny de desplaçar el subjecte passiu o els deutors principals en la relació tributària i ocupar la seva posició (com passa amb els substituïts del contribuent), es col·loquen al costat d'ells ocupant una posició accessòria, ja que al seu costat sempre hi ha necessàriament un deutor que no ha pagat el **deute**.

No obstant això, malgrat l'impagament d'aquest i **amb independència de si és culposa o objectiva**, la responsabilitat només afectarà, excepte determinades excepcions, l'import del deute tributari exigit en període voluntari i no englobarà les sancions, sens perjudici que els responsables s'hagin de fer càrrec de les conseqüències del seu propi incompliment.

Així mateix, en cap cas la responsabilitat no inclou les obligacions formals del tribut, sinó que es limita, amb més o menys extensió, a les prestacions materials que se'n derivin, si bé és cert que, per mitjà de la denominada **acció de retorn**, els responsables tenen dret a exigir el reemborsament dels deutes als quals hagin hagut de fer front el deutor o deutors principals (la qual cosa es tramita en la jurisdicció civil<sup>19</sup>).

En tot cas, de conformitat amb l'article 41.5 de la LGT, "tret que una norma amb rang de llei disposi una altra cosa, la derivació de l'acció administrativa per a exigir el pagament del deute tributari als responsables requereix un acte administratiu en què, prèvia audiència a l'interessat, es declari la responsabilitat i se'n determini l'abast i l'extensió<sup>20</sup>".

Aquest acte administratiu serà el que **reconegui, quantifiqui i exigeixi la responsabilitat al responsable** (indicant expressament el pressupòsit de fet d'aquesta), si bé abans l'Administració competent pot adoptar les mesures cautelars que consideri oportunes i fer les actuacions d'investigació pertinents amb les facultats previstes als òrgans d'inspecció i recaptació (art. 142 i 162 de la LGT).

A grans trets, el procediment per a emetre aquesta derivació de la responsabilitat és igual tant per a la responsabilitat solidària com per a la subsidiària, i amb la notificació d'aquesta, d'acord amb l'article 62.2 de la LGT, s'obre el termini voluntari per a l'ingrés del deute corresponent. Per tant, si els responsables no ingressen el deute pertinent dins del període voluntari, s'inicia el període

#### L'accessorietat del responsable respecte del deutor principal

Els responsables tributaris sempre es col·loquen al costat del deutor principal de manera accessòria, és a dir, que l'Administració sempre exigirà el deute tributari a aquest últim en primer lloc i de manera preferent. Així, només es dirimirà contra el responsable si el deutor principal no compleix la seva obligació de satisfer el deute.

<sup>(19)</sup>Apartats 3, 4 i 6 de l'article 41 de la LGT

<sup>(20)</sup>Art. 41.5 de la LGT

executiu, per la qual cosa, de conformitat amb la normativa general, hauran de respondre dels eventuais recàrrecs i interessos de demora que el seu impagament pugui generar. El desenvolupament del procediment de declaració de responsabilitat es troba desenvolupat als articles 174 a 176 de la LGT.

No obstant això, el que sí que és diferent en tots dos tipus de responsabilitat és el moment en què es pot emetre la derivació de responsabilitat esmentada i, com és lògic, el seu pressupòsit habilitador, ja que, si bé la **solidària** es pot tramitar abans o després de vèncer el període voluntari d'ingrés del deutor principal (encara que el requeriment del pagament només es pot realitzar una vegada aquest hagi vençut), l'acte declaratiu de la **subsidiària** només es pot dictar una vegada declarat fallit el deutor principal i, si escau, els responsables solidaris (el que es denomina el benefici d'excussió a favor del responsables subsidiaris –art.175.1 i 176 de la LGT–).

### **La prescripció del dret a exigir el pagament del deute tributari als responsables**

Sobre aquest tema, una altra diferència que es presenta entre els responsables subsidiaris i solidaris és que, en relació amb aquests últims, el termini per a exigir l'obligació de pagament comença a comptar a partir de l'endemà de la finalització del període voluntari de pagament del deutor principal (excepte en el cas que els fets que constitueixen el pressupòsit de la responsabilitat es produeixin amb posterioritat, cas en el qual s'iniciarà a partir del moment en què tals fets tinguin lloc), mentre que, en relació amb els obligats subsidiaris, es comença a comptar des de la notificació de l'última actuació recaptatòria practicada al deutor principal o a qualsevol dels responsables solidaris (art. 67.2 de la LGT). De totes maneres, en tots dos casos, la interrupció de la prescripció per a un obligat s'estén a tots els altres obligats (i, com a tals, a tots els responsables –art. 68.8 de la LGT–).

Finalment, cal tenir en compte que, com a procediment declaratiu que és, hi és aplicable el termini general de **caducitat** de sis mesos<sup>21</sup>, de la mateixa manera que s'ha de destacar que, si el responsable no està d'acord amb el corresponent acte (ja sigui pel pressupòsit de fet del qual deriva la responsabilitat o per les liquidacions que se li exigeixen), podrà interposar els corresponents recursos o reclamacions, si bé en cap cas no es poden revisar les liquidacions que ja hagin guanyat fermesa. En aquests casos, únicament es poden modificar les quanties exigides al responsable, encara que, en els supòsits que preveu l'article 42.2 de la LGT, es prohibeix fins i tot la impugnació de les corresponents liquidacions (per tant, en aquests, l'objecte de la reclamació o el recurs només pot incloure l'abast global de la responsabilitat<sup>22</sup>).

Així, vistos els trets generals, es poden veure amb més detall les característiques de cada tipus de responsabilitat.

#### **a) Els responsables solidaris**

#### **La competència per a emetre la declaració de responsabilitat**

Com assenyala l'article 142.2 de la LGT, "en el supòsit de liquidacions administratives, si la declaració de responsabilitat s'efectua abans del venciment del període voluntari de pagament, la competència per a dictar l'acte administratiu de declaració de responsabilitat correspon a l'òrgan competent per a dictar la liquidació. En els altres casos, aquesta competència correspon a l'òrgan de recaptació".

<sup>(21)</sup> Art. 104 de la LGT

<sup>(22)</sup> Art. 174.5 de la LGT

L'article 42 de la LGT és el que regula la responsabilitat solidària i estableix els diferents supòsits en què pot tenir lloc, si bé, com estableix expressament, les lleis poden establir altres pressupòsits de fet diferents. Així, estableix que són responsables solidaris les persones o entitats que es trobin en els següents supòsits<sup>23</sup>:

(23) Apartats 1 i 2 de l'art. 42 de la LGT

- Les que siguin causants o col·laboradors actius en la comissió d'infraccions tributàries (que també han de respondre de la sanció).
- Les que siguin copartípcis d'ens desproveïts de personalitat jurídica (en proporció a les seves participacions).
- Les que succeeixin per qualsevol concepte en la titularitat o exercici d'exploracions o activitats econòmiques, tret que la successió hagi tingut lloc en un procediment concursal o que s'hagi obtingut el certificat detallat de l'Administració dels deutes, les sancions i les responsabilitats tributàries derivades de l'exercici d'aquestes (que han de respondre solidàriament de les obligacions tributàries contretes per l'anterior titular i de les derivades del seu exercici –incloent-hi les obligacions derivades de la falta d'ingrés de les retencions i els ingressos a compte practicats o que s'hagin hagut de practicar i les sancions<sup>24</sup>–).
- Les que realitzin actuacions que impedeixin l'execució del patrimoni del deutor (incloent-hi les sancions tributàries i els recàrrecs i interessos de demora que hagi pogut generar el deutor principal fins a l'import del valor dels béns o drets que hagi pogut embargar o alienar l'Administració tributària).

(24) Apartats 1 i 2 de l'art. 42 de la LGT

Així mateix, la disposició addicional setena de la LGT afegeix que han de respondre solidàriament les comunitats autònomes respecte del pagament dels deutes tributaris contrets per les entitats de dret públic que en depenguin, per societats mercantils que tinguin un capital social que pertanyi íntegrament a aquestes o per institucions associatives voluntàries públiques en què participin i, per la seva banda, les corporacions locals en relació amb el pagament dels deutes tributaris contrets pels organismes autònoms locals i les entitats públiques empresarials locals, i dels que, si s'escau, contreguin les mancomunitats, les comarques, les àrees metropolitanes, les entitats d'àmbit inferior al municipi i qualsevol institució associativa voluntària pública en la qual participin<sup>25</sup>.

(25) Disposició addicional setena de la LGT

## b) Els responsables subsidiaris

Com assenyalava l'article 41.1 de la LGT en distingir les classes de responsabilitat, excepte un precepte legal exprés en contra, la responsabilitat sempre serà subsidiària. En aquest cas, és l'article 43 de la mateixa Llei el que estableix

els diferents supòsits en què tindrà lloc, encara que, igual que en el cas de la responsabilitat solidaria, les lleis poden establir altres supòsits. Concretament, assenyala que són responsables subsidiaris les persones i entitats següents:

- Administradors de persones jurídiques que hagin comès (directament o indirectament) infraccions tributàries (els quals també han de respondre de les sancions).
- Administradors de fet o de dret de persones jurídiques obligades a efectuar declaració i ingrés de repercusions o retencions quan, existint continuïtat en l'exercici de l'activitat, la presentació de les autoliquidacions sense ingrés per tals conceptes sigui reiterativa i pugui acreditar-se que no obeeixen a una intenció real de complir amb les pertinents obligacions tributàries.
- Administradors de persones jurídiques no liquidades que hagin cessat en la seva activitat, però que no hagin fet el necessari per al pagament dels deutes tributaris pendents en el moment del cessament.
- Gestors de patrimonis en liquidació que hagin incomplert deures tributaris.
- Adquirents de béns afectes al pagament de deutes tributaris.
- Agents i comissionistes de duanes quan actuïn per nom i compte dels seus comitents (si bé no respondran del deute duaner).
- Contractistes cessionaris de l'execució d'obres o prestacions de serveis (per les obligacions tributàries relatives als tributs que s'hagin de repercutir o quantitats que s'hagin de retenir als treballadors, professionals o altres empresaris). No obstant això, n'estan exempts quan el contractista o subcontractista hagi aportat al pagador un certificat administratiu d'estar al corrent de les seves obligacions tributàries.
- Persones o entitats que controlin persones jurídiques creades o utilitzades de manera abusiva o fraudulenta per a eludir la responsabilitat patrimonial universal enfront de la Hisenda pública i existeixi unicitat de persones o esferes econòmiques o confusió o desviació patrimonial (els quals també han de respondre de les sancions).
- Persones o entitats els obligats tributaris de les quals tinguin el control, creades o utilitzades de manera abusiva o fraudulenta per a eludir la responsabilitat universal enfront de la Hisenda pública i existeixi unicitat de persones o esferes econòmiques o confusió o desviació patrimonial (els quals també ha de respondre de les sancions).

**L'apreciació del cessament d'una activitat a l'efecte de derivar la responsabilitat**

En relació amb aquest supòsit, s'ha de destacar la STS de 10 de febrer de 2011, la qual assenyala que, per a evitar que s'eludeixi la corresponent responsabilitat, el cessament s'ha de valorar com una qüestió fàctica, i s'entén produït encara que es mantingui una activitat residual.

#### 4) Els successors del tribut



Finalment, l'última de les principals figures que l'article 35 de la LGT qualifica com a obligats tributaris és la dels successors del tribut, els quals es regulen, amb una forta inspiració civil, en la secció 2a del capítol II del títol II de la LGT.

Així, seguint la distinció del dret privat, la LGT diferencia la regulació de la successió de les persones físiques (art. 39) de la de les persones jurídiques i els ens sense personalitat jurídica (art. 40), per la qual cosa convé tractar-les de manera diferenciada. No obstant això, abans d'entrar en la seva anàlisi, s'ha de recordar que, malgrat que la successió del tribut hagi estat admesa, en l'àmbit tributari regeix la indisponibilitat del crèdit tributari i la limitació a l'àmbit privat dels efectes dels pactes o convenis particulars pels quals s'alterin elements del tribut (art. 17.5 i 18 de la LGT), per la qual cosa, malgrat que la transmissió del tribut *mortis causa* s'accepti, la *inter vivos* en què l'obligat primigeni s'alliberi sempre està prohibida.

#### a) La successió de les persones físiques

L'article 39.1 de la LGT comença establint amb caràcter general que, "a la mort dels obligats tributaris, les obligacions tributàries pendents s'han de transmetre als hereus, sens perjudici del que estableix la legislació civil en relació amb l'adquisició de l'herència". Per tant, de conformitat amb l'article 1003 del CC, tots els hereus han de respondre personalment (amb els seus béns i drets) de les obligacions tributàries del causant, tret que repudiïn l'herència o l'acceptin a benefici d'inventari<sup>26</sup>.

<sup>(26)</sup>Art. 39.1 de la LGT

No obstant això, de conformitat amb l'article 867 del CC, el mateix precepte de la LGT estableix que els **legataris** estan exempts de respondre de les obligacions esmentades excepte en dos casos concrets: quan tota l'herència s'hagi distribuït a través de llegats i en els supòsits en què s'institueixin llegats de part alíquota (és a dir, els que tenen per objecte una proporció ideal del cabal relict).

Pel que fa a l'àmbit **objectiu** de la **successió**, s'han de transmetre totes les obligacions tributàries meritades (i no només l'obligació tributària principal – amb independència que en el moment de la mort del causant el deute tributari no estigui liquidat–), i també els recàrrecs i interessos de demora<sup>27</sup>.

<sup>(27)</sup>Apartats 1 i 2 de l'article 39 de la LGT

No obstant això, **mai** no es **transmeten** les **sancions ni la pròpia responsabilitat**, tret que s'hagi notificat l'acord de derivació de responsabilitat abans de la defunció<sup>28</sup>.

<sup>(28)</sup>Art. 39.1 i 189.1 de la LGT

Per la seva banda, l'apartat 3 de l'article 39 de la LGT estableix que, mentre l'herència es trobi **jacent**, amb la finalitat de mantenir la continuïtat de les relacions jurídiques de les que sigui part el causant, el compliment de les obli-

gacions tributàries del causant correspon a aquesta per mitjà del seu representant, i és que, com s'ha vist, aquesta és enumerada expressament com a obligat tributari en l'article 35.4 de la LGT.

Així, les actuacions administratives que tinguin per objecte la quantificació, determinació i liquidació de les obligacions tributàries del causant s'han de fer o continuar amb el representant de l'herència jacent (el qual, s'ha apuntat, serà el que tingui la representació legal, sempre que resulti acreditada en forma fefaent o, si no s'ha designat, qui aparentment exerceixi la gestió o direcció i, si no, qualsevol dels seus membres o partícips –art. 45.3 de la LGT–), encara que, si al final del procediment no es coneixen els hereus o aquests hi renunciïn, les liquidacions s'hauran de fer a nom de l'herència jacent (i s'hauran de satisfer amb càrrec als béns d'aquesta<sup>29</sup>).

(29) Art. 39.3 de la LGT

Si s'escau, **si hi ha més d'un successor**, tots queden obligats respecte de les obligacions esmentades de manera solidària (ja que, com assenyala l'art. 39.2 de la LGT, les actuacions s'entenen amb qualsevol dels successors, i la liquidació que resulti d'aquestes actuacions s'haurà de notificar a tots els interessats que constin en l'expedient), sens perjudici, òbviament, de la regulació sobre el repartiment de deutes i gravàmens que estableixi la legislació civil.

En concret, el **procediment de recaptació** en els casos de successió es troba previst en l'article 177 de la LGT i es desplega a l'article 127 del RGR, en relació amb el que cal destacar que, si bé l'hereu o, si no, la mateixa herència jacent se subroga en la posició que tingui el causant en el moment de la defunció, el successor pot suspendre provisionalment el procediment fent ús del seu dret a deliberar (el *ius delationis*<sup>30</sup>).

(30) Art. 177 de la LGT i 127 del RGR

#### **b) La successió de les persones jurídiques i els ens sense personalitat jurídica**

Abans d'entrar a analitzar la successió de les persones jurídiques i dels ens sense personalitat jurídica, és procedent remarcar que es pot donar el cas que un successor d'aquests també pugui ser responsable solidari o subsidiari de les seves obligacions i responsabilitats prèvies per la seva condició d'administrador, liquidador o adquirent de la titularitat de les explotacions o activitats econòmiques, si bé, en aquest cas, prevaldria la seva condició de successor en tant que obligat tributari principal i solidari (a més del fet que la seva consideració com a tal no necessita un procediment administratiu especial de derivació de responsabilitat).

Així doncs, un cop realitzada aquesta precisió, cal assenyalar que és l'article 40 de la LGT el que aborda la successió de les persones jurídiques i dels ens sense personalitat i, seguint la tipologia mercantil, distingeix els supòsits següents<sup>31</sup>:

(31) Art. 40 de la LGT

**1. Societats i entitats amb personalitat jurídica dissoltes i liquidades en les quals la llei limita la responsabilitat patrimonial dels socis, partícips o cotitulars:** en aquests casos, les obligacions tributàries pendents (liquidades o no) d'aquestes societats i entitats es transmeten als socis, partícips o cotitulars, els quals queden obligats solidàriament fins al límit del valor de la quota de liquidació que els correspongui, que és proporcional a la seva quota de capital (si bé aquesta limitació de què gaudeixen –la prova de la qual, si s'escau, els competeix– comporta una excepció al principi d'integritat del deute propi de la solidaritat i la resta de percepcions patrimonials rebudes per aquests en els dos anys anteriors a la data de dissolució que van minorar el patrimoni social que hauria de respondre de tals obligacions, sens perjudici del que preveu l'art. 42.2.a) de la LGT 34 –art. 40.1 de la LGT–).

**2. Societats i entitats amb personalitat jurídica dissoltes i liquidades en què la llei no limita la responsabilitat patrimonial dels socis, partícips o cotitulars:** en aquests casos, les obligacions tributàries pendents (liquidades o no) d'aquestes societats i entitats es transmeten íntegrament als socis, partícips o cotitulars, que queden obligats solidàriament al seu compliment (de manera que, a diferència del supòsit anterior, han de respondre de les eventuals obligacions tributàries que se'ls transmetin amb tot el seu patrimoni<sup>32</sup>).

<sup>(32)</sup>Art. 40.1 de la LGT

**3. Societats mercantils i entitats amb personalitat jurídica extingides o dissoltes sense liquidació i societats mercantils i entitats amb personalitat jurídica en què s'hagi cedit el total de l'actiu i el passiu:** en aquests supòsits, les obligacions tributàries pendents d'aquestes (liquidades o no) es transmeten a les persones o entitats que succeeixin o que siguin beneficiàries de la corresponent operació<sup>33</sup>.

<sup>(33)</sup>Art. 40.3 de la LGT

**4. Fundacions dissoltes o entitats sense personalitat jurídica:** les obligacions tributàries pendents d'aquestes (liquidades o no) es transmeten als destinataris dels béns i drets de les fundacions o als partícips o cotitulars d'aquestes entitats<sup>34</sup>.

<sup>(34)</sup>Art. 40.4 de la LGT

No obstant això, en el cas de les entitats sense personalitat jurídica, s'ha de tenir present que, en produir-se la successió, els copartícips o cotitulars d'aquests deixen de ser responsables solidaris en els termes que preveu l'article 42.1.b de la LGT, ja que precisament la dissolució de l'entitat comporta la desaparició del subjecte passiu dels deutes tributaris respecte dels quals es predicava aquesta responsabilitat. Aquesta puntualització és important perquè, sense anar més lluny, els successors hauran de respondre de les sancions que es puguin exigir per les infraccions comeses per l'entitat<sup>35</sup>.

<sup>(35)</sup>Art. 40.5 de la LGT

Sobre aquest tema, i a diferència de les persones físiques, l'article 40.5 de la LGT estableix que els successors de les persones jurídiques i de les entitats sense personalitat jurídica han de respondre de les **sancions** que puguin ser procedents per les infraccions comeses per les societats i entitats esmentades, si bé, com puntualitza, els són exigibles fins al límit del valor de la quota de liquidació que els correspongui conforme al que s'ha exposat en relació amb les societats i entitats amb personalitat jurídica dissoltes i liquidades en les quals la llei limita la responsabilitat patrimonial dels socis, partíceps o cotitulars<sup>36</sup>.

<sup>(36)</sup>Art. 40.5 de la LGT

Aquestes previsions, que vulneren clarament el principi de la personalitat de la pena, són totalment excessives, i és que s'estableix una responsabilitat objectiva per infraccions de tercers que no requereix cap tipus de culpabilitat que en justifiqui la imputació.

Finalment, observeu que l'única limitació en la successió de les sancions es predica en funció de la quota de liquidació, per la qual cosa, com puntualitza l'article 127.6 del RGR, aquest límit no s'aplica als supòsits de dissolució sense liquidació (i, d'altra banda, deixa clar que també en aquests casos es transmet la responsabilitat esmentada).

Finalment, quant al procediment per a la recaptació dels deutes transmesos, l'article 177.2 de la LGT assenyala que "l'Administració tributària es pot dirigir contra qualsevol dels socis, partícips, cotitulars o destinataris, o contra tots ells simultàniament o successivament, per a requerir-los el pagament del deute tributari i costes pendents", ja que aquests se subroguen a aquests efectes en la mateixa posició en què es trobava l'entitat abans de la seva extinció o, si escau, dissolució<sup>37</sup>.

<sup>(37)</sup>Art. 177.2 de la LGT i 127.4 del RGR

### 3. La quantificació del tribut

Tal com s'ha vist, la conseqüència directa de realitzar el fet imposable d'un tribut és el naixement de l'obligació tributària principal, la qual té per objecte el **pagament de la quota tributària**<sup>38</sup>. No obstant això, la quantia de la quota tributària no sempre es troba predeterminada per la normativa, i és que no tots els fets imposables són susceptibles de materialitzar-se amb el mateix grau o intensitat.

<sup>(38)</sup>Art. 19 de la LGT

Així, la llei només determina totalment i absolutament la quantia de la quota tributària en els denominats **tributs fixos** (és a dir, en aquells que tenen un aspecte quantitatiu que sempre és el mateix i no existeix la possibilitat de graduació), mentre que en els **tributs variables** simplement ofereixen una sèrie de criteris per a determinar la quantia de la prestació que s'ha de satisfer (els anomenats elements de quantificació).

#### Puntualització dels tributs fixos

Encara que la normativa pugui predeterminar la quota dels tributs fixos no implica que aquesta sempre sigui la mateixa, sinó que, com passa, per exemple, en l'IVTM (que grava la titularitat dels vehicles d'aquesta naturalesa, aptes per a circular per les vies públiques), l'article 95 del TRLRHL estableix una sèrie de quotes en funció de la potència i la classe del vehicle.

#### Exemples de tributs fixos i variables

Com a exemple de tribut fix (o de quota fixa) es pot esmentar la taxa estatal que s'ha de satisfer per l'expedició del DNI, el fet imposable de la qual (l'expedició del DNI) sempre és òbviament el mateix (motiu pel qual es quantifica anualment la quota pertinent mitjançant la Llei de pressupostos generals de l'Estat). En canvi, un tribut variable seria 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.

Per tant, mentre que en els tributs fixos la norma ja quantifica la conseqüència jurídica principal de realitzar el seu fet imposable, en els tributs variables només s'estableix de manera parcial i indirecta, és a dir, que només es concreta la base imposable, la base liquidable, el tipus de gravamen i la quota tributària. No obstant això, tenint en compte que la quantificació és un aspecte essencial dels tributs, en tots dos casos regeix el principi de reserva de llei, el qual es troba previst de manera específica en l'article 8.a de la LGT.

#### 3.1. La base imposable

De conformitat amb l'article 50.1 de la LGT, "la base imposable és la magnitud dinerària o d'una altra naturalesa que resulta del mesurament o la valoració del fet imposable", per la qual cosa sempre es trobarà en connexió directa amb aquest últim<sup>39</sup>.

<sup>(39)</sup>Art. 50.1 de la LGT

En concret, el seu import és el que servirà de punt de partida per a calcular la quota resultant del tribut, i és que la seva funció primordial és **mesurar** la **dimensió del fet imposable** o d'algun dels seus **elements**, que serà el que

s'haurà de sotmetre a gravamen. Per tant, no és gens estrany que, en funció del fet imposable o de l'element que s'hagi de valorar, la seva magnitud sigui o no dinerària, encara que sempre consistirà en una quantitat.

### **Exemples dineraris i no dineraris de la quantia base imposable**

Un exemple de base imposable dinerària es troba en l'IBI, ja que serà "el valor cadastral dels béns immobles" (art. 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".

En tot cas, és evident que la seva determinació sempre requereix un procediment de quantificació, el qual es pot basar en algun dels tres mètodes que es troben previstos i que es detallen a continuació.

### **Els acords previs de valoració**

No obstant això, abans d'entrar a analitzar els diferents mètodes assenyalats, s'han de destacar aquí els acords previs de valoració (art. 91 de la LGT), els quals, qualificats per l'article 85.2.d de la LGT com a tasques d'informació i assistència, consisteixen en la possibilitat que els obligats tributaris, amb caràcter previ a la realització del fet imposable, presentin una proposta de valoració a efectes fiscals de rendes, productes, béns, despeses i altres elements determinants del deute tributari que, si és acceptada o no resposta per l'Administració en els terminis normativament establerts, és administrativament vinculant durant el termini de tres anys.

En relació amb els **mètodes de determinació de la base imposable**, de conformitat amb l'article 50.2 de la LGT, són tres: a) Estimació directa, b) Estimació objectiva, c) Estimació indirecta.

Òbviament, són les lleis de cada tribut les que han de determinar el **mètode** que s'ha d'utilitzar en cada cas, encara que la mateixa LGT puntualitza que, amb caràcter general, les bases imposables s'han de determinar pel mètode d'estimació directa i que, en tot cas, el mètode d'estimació objectiva és de caràcter voluntari per als obligats tributaris. Així mateix, recalca que el mètode d'estimació indirecta únicament actua de forma subsidiària respecte dels altres dos<sup>40</sup>.

<sup>(40)</sup>Art. 50.3 i 50.4 LGT

En concret, les principals característiques de cadascun dels mètodes assenyalats són les que es detallen a continuació:

#### **1) El mètode d'estimació directa**

A part de ser el primer mètode que enumera la LGT, és el que es preveu en la major part dels tributs, i és que, clarament, és el que ofereix la determinació més ajustada (ja que permet una total correspondència entre la definició de la base imposable i la mesura d'aquesta).

En concret, per a la determinació de la base imposable, l'estimació **directa** se serveix de dades concretes i reals del pressupòsit de fet gravat (de magnituds emprades en la mateixa definició d'aquest), per la qual cosa no és gens estrany que l'article 50.3 prevegi la seva aplicació amb caràcter general<sup>41</sup>.

<sup>(41)</sup>Art. 50.3 de la LGT

Aquest mètode el pot utilitzar tant el contribuent com l'Administració tributària, partint el primer de les seves pròpies dades i la segona de les declaracions o els documents presentats a aquesta, 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<sup>42</sup>. De fet, la principal diferència d'aquest mètode respecte dels següents és que és l'únic que **utilitza quantitats reals**, per la qual cosa és el que més s'ajusta a la capacitat econòmica que veritablement es pretén gravar.

<sup>(42)</sup>Art. 51 de la LGT

#### La previsió de l'estimació directa

Malgrat que és el mètode que més s'ajusta a la capacitat econòmica que es pretén gravar, la seva aplicació no actua 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 –així, disminueixen els deures formals dels obligats tributaris i, en conseqüència, la seva pressió fiscal indirecta– o d'incapacitat administrativa per a la seva comprovació).

#### 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", el qual està 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) El mètode d'estimació objectiva

En el mètode d'**estimació objectiva** es determina la base imposable mitjançant l'aplicació de magnituds, índexs, mòduls o dades previstes en la normativa pròpia de cada tribut, per la qual cosa únicament actua quan així es prevegi expressament (cosa que, en relació amb la base imposable, només passa en el cas de l'IRPF i, per a determinar la quota tributària, en l'IVA i l'IAE<sup>43</sup>).

<sup>(43)</sup>Art. 52 de la LGT

En tot cas, **la seva aplicació sempre és de caràcter voluntari**, i és que implica l'aplicació d'una sèrie de signes, índexs, mòduls o coeficients que, malgrat que puguin estar basats en dades reals (com el nombre de treballadors o la superfície del local utilitzat), no donen com a resultat un reflex de la situació efectiva i real de l'obligat tributari.

### 3) El mètode d'estimació indirecta

Finalment, el mètode d'**estimació indirecta** es basa en presumpcions o indicis sense certesa de prova, encara que, si es troba disponible alguna dada real, es podria tenir en consideració<sup>44</sup>.

<sup>(44)</sup>Art. 53 de la LGT

Com s'apuntava, la seva aplicació és la més restrictiva de totes, ja que està sotmesa a una doble limitació: que es doni algun dels pressupòsits en què aquesta es troba prevista i que no es puguin aplicar els dos altres mètodes descrits<sup>45</sup>.

<sup>(45)</sup>Art. 50.4 i 53 de la LGT i 193.2 del RGGIT

### Supòsits d'aplicació del mètode d'estimació indirecta

L'article 53.1 de la LGT assenyala que el mètode d'estimació indirecta s'aplica "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 per causa de força major, dels llibres i registres comptables o dels justificants de les operacions anotades en aquests". En concret, la precisió de quan s'entén que són procedents aquests supòsits es troba en l'article 193 del RGGIT.

Així, tenint en compte la possible arbitrarietat o excessiva discrecionalitat que comporta l'aplicació d'aquest mètode, és lògic que **la seva aplicació es prevegi de manera subsidiària**, de la mateixa manera que no és gens estrany que l'article 158.1 de la LGT exigeixi com a requisit *sine qua non* per a la seva aplicació l'elaboració d'un **informe raonat per part de la Inspecció** en què 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 la determinació de les bases, els rendiments o les quotes i els càlculs i les estimacions efectuats en virtut dels mitjans triats (cosa que no té cap altra finalitat que la de complir el requisit general de motivació de les liquidacions tributàries i procurar garantir al màxim la possibilitat de defensa dels obligats tributaris).

Finalment, per a tancar les consideracions sobre la base imposable, s'ha de remarcar que, en alguns supòsits, es preveuen determinades reduccions d'aquesta, les quals donen lloc a la denominada base liquidable.

### 3.2. La base liquidable

De conformitat amb l'article 54 de la LGT, "la **base liquidable** és la magnitud resultant de practicar, si escau, a la base imposable les reduccions que estableix la llei", la qual constitueix la quantia sobre la qual s'ha d'aplicar el corresponent tipus de gravamen.

Així doncs, és evident que la base liquidable sempre constitueix una **reducció de la base imposable**, encara que, a causa de la possibilitat que no es prevegi cap tipus de reducció d'aquesta última, es pot afirmar que no es tracta d'un element de quantificació del tribut imprescindible. No obstant això, 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 passa en l'ISD per raó de parentiu o perquè un mateix bé s'ha transmès *mortis causa* a descendents més de dues vegades



en un període de 10 anys –art. 20 de la LISD–), per exigències de capacitat econòmica (com és el cas de l'IBI, en què es compensa l'augment dels valors de la base imposable –art. 67 del TRLRHL–) o per a fomentar determinades actuacions per mitjà de l'estímul fiscal (com passa en l'IRPF amb les aportacions i contribucions a plans de pensions –art. 51 de la LIRPF–).

### 3.3. El tipus de gravamen

El següent element essencial de quantificació del tribut és el tipus de gravamen, el qual, com és obvi, també es troba estrictament vinculat a les exigències de legalitat i de capacitat econòmica ja conegudes.

Així, d'acord amb l'article 55.1 de la LGT, “el **tipus de gravamen** és la xifra, el coeficient o el percentatge que s'aplica a la base liquidable per a obtenir com a resultat la quota íntegra”, per la qual cosa sembla que sempre serà una quantitat numèrica que, en principi, determina la proporció de la capacitat econòmica quantificada per la base liquidable (o, si escau, per la base imposable) que pertany a la Hisenda pública.

#### El tipus de gravamen en les taxes i les contribucions especials

Encara que el tipus de gravamen és un element essencial de la quantificació dels tributs, sol estar absent, pel seu propi concepte, en 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 aquesta és la figura principal.

Com apunta el mateix article 55.1 de la LGT i especifica l'apartat 2, el tipus de gravamen pot consistir en una **quantitat de diners** o en un **percentatge** (les denominades alíquotes), distinció que bàsicament radica en la classe de mesurament en què s'hagi concretat la base imposable (o liquidable). Així, es podria dir que mantenen una relació complementària, en el sentit que, si aquesta última consisteix en una quantitat monetària, s'hi aplica un tipus percentual i viceversa. No obstant això, s'ha de tenir en compte que tots dos 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<sup>46</sup>.

<sup>(46)</sup>Apartats 1 i 2 de l'art. 55 de la LGT

#### Exemple

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

Al seu torn, tots dos tipus de gravamen poden ser de caràcter fix o de caràcter variable, i es distingeixen 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, són **específics** els que, com passa en l'impost sobre l'alcohol i begudes alcohòliques (art. 39 de la LIE), consisteixen en una quantia invariable de diners (la qual s'identifica amb la quota íntegra del tribut), mentre que són **graduals** els que vagin variant a l'alça en funció de la magnitud de la base imposable (com és el cas de l'ITPAJD en relació amb les lletres de canvi –art. 37 del TRLITPAJD–). En el mateix sentit, els tipus de gravamen percentuals són **proporcionals** quan es mantinguin constants sigui quina sigui la magnitud de la base imposable (o liquidable), de manera que són **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 pot ser de dos tipus: **contínua** (quan a la totalitat de la base imposable –o liquidable– s'apliqui el percentatge que correspongui en funció de la seva quantia) o **escalonada** (que significa que la base s'haurà de dividir en trams ideals i aplicar a cada part el percentatge que correspongui, de manera que la quota íntegra serà la suma dels corresponents resultats, com és el cas, per exemple, del tipus de gravamen sobre l'estalvi, tant estatal com a autonòmic, de l'IRPF –art. 66 i 76 de la LIRPF–).

### 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, sempre s'hi aplica el mateix percentatge (és a dir, es converteixen en proporcionals), ja que si no es podria arribar a aplicar un tipus del 100% clarament confiscador (i, per tant, inconstitucional –art. 31.1 de la CE–).

De conformitat amb l'article 55.2 de la 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**.

### L'error de salt

En aquest punt cal destacar que un dels problemes que plantegen els tributs progressius és que es pot donar 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 la LGT preveu que, tret que el deute tributari s'hagi de pagar amb efectes timbrats, es pot 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 –art. 55.3 de la LGT–).

Així mateix, tenint en compte la quantia dels tipus de gravamen, aquests es poden distingir entre 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** (els que únicament són procedents en determinades circumstàncies o modalitats

del fet imposable previstes en 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 la LGT només fa referència a aquests últims.

Finalment, previst en el mateix article, s'ha de destacar l'anomenat **tipus zero**, el qual no és res més que un mecanisme que permet que, en lloc de suprimir un tribut, se'n redueixi la quota resultant a zero (per tant, considerant que manté els subjectes vinculats al tribut, es pot assimilar a les exempcions). Tanmateix, és cert que la seva funció i naturalesa poden variar en cada tribut, encara que el seu resultat sempre serà el mateix.

#### **Exemple d'aplicació del tipus zero**

Un dels impostos en què s'aplica el tipus 0 és l'IS, en relació amb el qual l'article 28.6 del TRLIS preveu que tributen al tipus del 0% els fons de pensions que regula el text refós de la Llei de regulació dels plans i fons de pensions.

### **3.4. La quota tributària**

Finalment, la quota tributària és l'últim dels elements quantificadors del tribut, el qual és el resultat d'aplicar el tipus de gravamen a la base imposable (o, si escau, a la base liquidable) i el seu pagament constitueix l'objecte de l'obligació tributària principal (art. 19 de la LGT).

No obstant això, com es desprèn de l'art. 56 de la LGT, es distingeixen tres tipus diferents de quota (la quota íntegra, la quota líquida i la quota diferencial), si bé, com passava en relació amb la base imposable i la liquidable, no tots són indispensables<sup>47</sup>.

<sup>(47)</sup>Art. 56 de la LGT

#### **1) La quota íntegra**

Tal com assenyala l'article 56.1 de la LGT, la determinació de la quota íntegra varia en funció del tipus de tribut al qual pertanyi, ja que, com s'ha vist, en els tributs fixos està normativament predeterminada, però en els tributs variables és el resultat d'aplicar el tipus de gravamen previst a la base imposable (o, si escau, liquidable). Tanmateix, i encara que pot semblar que aquest import serà el resultat que s'haurà d'ingressar a un ens públic per la realització d'un fet imposable, la llei pot preveure modificacions en tots dos casos, ja sigui per a incrementar-lo o per a reduir-lo.

#### **2) La quota líquida**

El resultat d'aplicar sobre la quota íntegra les addicions, els límits, les reduccions, les bonificacions i les deduccions que s'acaben d'assenyalar és la denominada quota líquida, tal com assenyala l'article 56.5 de la LGT. No obstant això,

encara que aquesta quantia (en els casos en què existeixi) és la que realment constitueix l'import que s'ha de satisfer per la realització del fet imposable d'un tribut, pot ser igualment minorada.

### 3) La quota diferencial

Finalment, de conformitat amb l'article 56.6 de la LGT, la quota diferencial és el resultat de minorar la quota líquida en l'import de les deduccions, els pagaments fraccionats, les retencions, els ingressos a compte i les quotes d'acord amb la normativa de cada tribut, i és que, a part de practicar les deduccions previstes (també a la mateixa quota diferencial), és evident que s'han de restar les quantitats que s'hagin anat ingressant a l'Administració tributària referides al fet imposable i al subjecte passiu en qüestió<sup>48</sup>. La quantitat que resulti serà la que finalment constitueixi l'import que s'haurà d'ingressar o, si escau, el que haurà de retornar l'Administració tributària en virtut del corresponent tribut.

<sup>(48)</sup> Art. 56 de la LGT

### 3.5. El deute tributari

Una vegada vistos els diferents elements de quantificació del tribut, cal dedicar un breu apartat al deute tributari, ja que, a més de l'obligació tributària principal i de la quantitat a ingressar que resulti de les obligacions de realitzar pagaments a compte, pot englobar altres conceptes.

Així, com assenyala l'article 58 de la 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, s'integra 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, també poden formar part del deute tributari conceptes que, de conformitat amb l'article 25 de la LGT, tenen la consideració d'accessoris a l'obligació principal i que, com és lògic, poden existir o no.

No obstant això, com deixa clar l'últim apartat de l'article 58, **no formen part del deute tributari les sancions tributàries** que es puguin **imposar** (encara que estiguin relacionades amb el pagament del tribut que constitueix el deute tributari), si bé, en relació amb el seu cobrament (malgrat que en general s'imposin en un procediment separat del de la liquidació del tribut), hi són aplicables les normes relatives a les actuacions i al procediment de recaptació.

#### Vegeu també

Per a obtenir-ne més informació, podeu consultar la descripció d'aquestes obligacions accessòries en els articles 26 a 28 de la LGT.

### L'exclusió de les sancions

Aquesta exclusió es justifica per la no-consideració de prestació tributària de les sancions, ja que deriven de la realització de les actuacions tipificades com a infraccions i no d'un pressupòsit fàctic de manifestació de capacitat econòmica previst com a fet imposable.

### 3.6. Les garanties del crèdit tributari

Finalment, per la seva íntima relació amb el deute tributari, cal tancar aquest punt centrat en la quantificació del tribut dedicant un breu apartat a les garanties del crèdit tributari, que, amb caràcter general, consisteixen en un tipus de **mesures** que estableix l'**ordenament jurídic** per 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 contribuir (art. 31.1 de la CE), no és gens estrany que, en sentit ampli, hi hagi moltes figures i institucions reconegudes per la llei destinades a protegir el crèdit tributari (com el mateix procediment 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 la LGT<sup>49</sup>.

<sup>(49)</sup>La regulació de les garanties del crèdit tributari en sentit tècnic es troba en els articles 77 a 80 de la LGT i els articles 64 a 67 del RGR

Així, constitueixen les garanties del crèdit tributari el dret de prelació, la hipoteca legal tàcita, el dret d'afecció i el dret de retenció, les quals, com que afecten elements del tribut, han d'estar establertes per llei (encara que constitueixen una relació accessòria i diferenciada de l'obligació tributària principal).

**a) El dret de prelació:** L'article 77 de la LGT assenyala que "la Hisenda pública té prelació per al cobrament dels crèdits tributaris vençuts i no satisfets quan concorri amb altres creditors", si bé sotmet 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 s'hi faci constar el dret de la Hisenda pública (tret que hi hagi indicis que aquestes inscripcions o anotacions siguin conseqüència d'actuacions realitzades en perjudici dels drets d'aquesta última –art. 64 del RGR–).

#### La naturalesa del dret de prelació

Encara que aquest dret només comporta un privilegi enfront dels altres creditors, es converteix en un autèntic dret real en cas de concurs, ja que, malgrat que els crèdits tributaris queden sotmesos a la Llei concursal, s'atorga preferència a la Hisenda pública a l'hora de repartir el producte dels béns embargats.

**b) La hipoteca legal tàcita:** En aquest cas, la garantia que preveu l'article 78 de la LGT constitueix un autèntic dret real de prelació respecte dels béns o drets inscriptibles en un registre públic o dels seus productes directes, certs o presumptes, gravats per un tribut periòdic, ja que estableix que, per al cobrament dels deutes meritats i no satisfets respecte del tribut en qüestió (a efectes

pràctics, l'IBI o l'IVTM), 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, aquest dret únicament és procedent respecte al cobrament de deutes tributaris corresponents a l'any natural en què s'iniciï el període voluntari per al seu pagament i a l'immediat anterior, encara que l'article 66 del RGR permet que l'obligat tributari pugui constituir voluntàriament o per exigència de la Hisenda pública una hipoteca especial perquè deutes anteriors o de més quantitat gaudeixin de la mateixa preferència.

c) **El dret d'afecció:** L'article 79 de la 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 graven aquestes transmissions, adquisicions o importacions, sigui quin sigui el seu posseïdor". No obstant això, per raons de seguretat jurídica, la LGT exceptua l'operativitat d'aquest dret real si el posseïdor és un tercer protegit per la fe pública registral o si, en el cas de béns mobles no inscriptibles, es justifica l'adquisició dels béns amb bona fe i títol just en un establiment mercantil o industrial. A més, la seva operativitat requereix que, després de la declaració de responsabilitat subsidiària, els adquirents dels béns o drets afectes tampoc hagin ingressat l'obligació principal (art. 67 del RGR).

d) **El dret de retenció:** En virtut del dret de retenció (art. 80 de la LGT), l'Administració tributària té el dret a retenir les mercaderies declarades a les duanes enfront de tots per al pagament del pertinent deute duaner i fiscal (tret que se n'hagi garantit de manera suficient el pagament). Tanmateix, a més de ser subsidiària, aquesta garantia només habilita l'Administració a mantenir els béns (sense que els pugui alienar), de manera que la seva eficàcia és realment limitada.

e) **La desactivació de les garanties en sentit tècnic dels crèdits de titularitat d'altres estats o entitats internacionals o supranacionals:** Finalment, l'article 80.bis de la LGT estableix que els crèdits de titularitat d'altres estats o entitats internacionals o supranacionals no gaudeixen de cap tipus de garantia en sentit tècnic de les que es preveuen en relació amb el crèdit tributari quan concorrin amb d'altres crèdits de dret públic, excepte, òbviament, que la normativa sobre assistència mútua estableixi una altra cosa.

#### Àmbit del dret de retenció

Malgrat que sembli 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, la STS de 21 de gener de 1999) com el TSJCE (com consta en la Sentència de 3 de febrer de 2000).

## 4. L'extinció del deute tributari

### 4.1. El pagament

Considerant que el deute tributari comporta una obligació pecuniària, sembla lògic que la primera causa que comporta la seva extinció és el seu pagament, i és que, en essència, aquesta és la seva finalització natural. Així, no és gens estrany que l'article 59 de la LGT ho enumeri com la primera manera de terminació dels deutes amb l'Administració tributària, ni que s'hi dediqui la primera secció específica dins del capítol relatiu al deute tributari.

Amb caràcter general, el **pagament** no és més que l'ingrés a la Hisenda pública d'una quantitat de diners corresponents a una obligació pecuniària de la qual aquesta és creditora, l'efecte de la qual no és cap altre que l'alliberament del deutor per la part liquidada.

Pel que fa als subjectes que l'han de realitzar, es poden concretar en **els subjectes passius** (contribuent o substitut d'aquest), els retenidors, els infractors i els responsables, si bé l'article 33.1 del RGR admet la possibilitat que també sigui un tercer.

#### El pagament per part d'un tercer

L'article 33.1 del RGR assenyala que "pot efectuar el pagament, en període voluntari o període executiu, qualsevol persona, tingui o no interès en el compliment de l'obligació, ja el conegui i l'aprovi, ja l'ignori l'obligat al pagament", si bé puntualitza que "el tercer que pagui el deute no està legitimat per a exercir davant l'Administració els drets que corresponen a l'obligat al pagament".

Per la seva banda, en relació amb **el lloc de l'ingrés** (moltes vegades indicat de forma preceptiva per la normativa), l'article 12 del RGR estableix que els ingressos de la gestió recaptatòria en període voluntari i executiu es poden dur a terme a la Tresoreria de la Direcció General del Tresor i Política Financera, a les entitats de crèdit que prestin el servei de caixa, a les entitats col·laboradores, a les duanes, en els comptes restringits oberts en entitats de crèdit, a les caixes dels òrgans gestors i a qualsevol altre lloc de pagament que estableixi el ministre d'Hisenda. Els articles 13 a 31 del RGR són els que detallen on s'han de fer els ingressos quan aquests òrgans siguin competents.

Sobre aquest tema, convé destacar la importància d'ingressar el deute tributari a l'òrgan que correspongui, ja que, com recalca l'article 33.2 del RGR, els **pagaments** que es **realitzin a òrgans no competents** per rebre'ls o a persones

<sup>(50)</sup>Art. 33.2 del RGR

no autoritzades per a això no alliberen el deutor de la seva obligació de pagament, sens perjudici de les eventuals responsabilitat en què pugui incórrer el perceptor que admeti indegudament el pagament<sup>50</sup>.

En relació amb **les formes i els mitjans de pagament**, també són diversos els que preveu la LGT, amb independència que l'objecte de tots sempre sigui el mateix: l'ingrés de la quantitat deguda. Així, i encara que l'article 60 de la LGT assenyali que, amb caràcter general, el pagament s'ha de fer en **efectiu** (és a dir, mitjançant diners de curs legal –ja sigui en efectiu, mitjançant xecs o, quan es prevegi expressament, per mitjà de targetes de crèdit i dèbit, transferències o domiciliacions bancàries, càrrecs en compte o qualsevol altre mitjà que autoritzi el Ministeri d'Hisenda–), també permet que, quan ho prevegi la normativa, es pugui dur a terme mitjançant **efectes timbrats** (cosa que només passa en relació amb l'ITPAJD i algunes taxes –com les exigides per serveis administratius de compulsa de documents i de validació de poders i documents acreditatius de legitimació–) i en **espècie**. No obstant això, l'elecció d'una forma o una altra de pagament no sempre depèn de la voluntat de l'obligat tributari, sinó que la normativa reguladora de cada tribut, a més de permetre-la, la pot determinar. De totes maneres, si manca la disposició, el pagament s'ha de fer sempre en efectiu.

### **El pagament en espècie**

L'article 60.2 de la LGT supedita la possibilitat d'utilitzar el pagament en espècie al fet que una norma amb rang de llei ho prevegi, la qual cosa actualment només passa en l'IP (art. 36.2 de la LIP), l'IRPF (art. 97.3 de la LIRPF), l'IS (art. 137.2 del TRLIS) i l'ISD (art. 36.2 de la LISD). En els quatre casos, s'assenyala que els deutes tributaris es poden pagar mitjançant béns "integrants del patrimoni històric espanyol", i a aquest efecte es remet a l'article 73 de la Llei 16/1985, de 25 de juny, del patrimoni històric espanyol (modificada, en aquest punt, per la Llei 24/2001, de 27 de desembre, de mesures fiscals, administratives i de l'ordre social). No obstant això, l'aportació d'aquests béns exigeix el requeriment i l'acceptació previs de conformitat amb l'article 40 del RGR.

Pel que fa al **moment del pagament**, és, en principi, l'instant a partir del qual l'obligat tributari queda alliberat del seu deure, el qual, d'acord amb l'article 61 de la LGT, depèn del mitjà utilitzat. Tanmateix, convé puntualitzar que, si bé els diferents mètodes de pagament es poden realitzar en el **període voluntari**, només l'ingrés en efectiu i el pagament en espècie es poden fer en el **període executiu** (art. 160.2 i 161.1 de la LGT).

Finalment, s'ha de destacar que, amb base en la promoció de la utilització de les noves tecnologies que estableix l'article 96 de la LGT, l'últim paràgraf de l'article 60.1 de la mateixa Llei preveu la possibilitat que el pagament es realitzi a través de tècniques i mitjans electrònics, informàtics o telemàtics, si bé remet a la normativa tributària la regulació de les condicions i els requisits necessaris.

### **La incorporació de les TIC en l'Administració tributària**

Malgrat l'obligació de tecnificació administrativa que es deriva de l'article 6 de la LAECSP, en l'àmbit tributari actua la simple obligació de promoció de la utilització de les noves tecnologies (art. 96 de la LGT), ja que és d'aplicació preferent amb base en la seva especialitat. No obstant això, tant des d'un punt de vista normatiu com material, és cert que



L'Administració tributària és la més desenvolupada en aquest aspecte, i és que tot un referent tant nacional com internacional.

## 4.2. La prescripció

La **prescripció**, prevista per l'article 59 de la LGT com a segona de les figures causants de l'extinció del deute tributari, es pot definir com la impossibilitat d'exigir el compliment d'una obligació tributària o la responsabilitat derivada de la comissió d'infraccions tributàries a causa de dues condicions indispensables: el transcurs del temps predeterminat per la llei i la inactivitat durant aquest de tots els subjectes implicats.

Amb caràcter general, el motiu que justifica la procedència d'aquesta figura és la seguretat jurídica. Així s'evita que el deutor, davant la inactivitat del creditor, hagi d'estar pendent de manera indefinida que se li reclami un deute (art. 69.2 de la LGT) o la responsabilitat derivada d'infraccions tributàries (art. 189 i 190 de la LGT). No obstant això, a diferència de l'àmbit civil, la prescripció tributària s'aplica d'ofici una vegada transcorreguts els terminis previstos, és a dir, de manera automàtica pel mer transcurs del temps.

### La prescripció en l'àmbit civil

Certament, l'essència i les funcions que compleix la prescripció en matèria tributària són les mateixes que exerceix en l'àmbit civil (títol VIII del CC), si bé, a diferència d'aquesta última, presenta algunes divergències puntuals (com el fet que aquí s'aplica d'ofici).

En concret, per a constatar si pot tenir lloc, s'han de valorar els tres aspectes que s'assenyalen a continuació:

#### 1) Els terminis

Sobre aquest tema, la normativa tributària estableix una sèrie de lapses de temps perquè la prescripció tingui lloc, els quals poden variar en funció de si la prescripció afecta obligacions de caràcter pecuniari, obligacions formals o responsabilitats derivades del dret sancionador, si bé, en tot cas, la seva regulació està subjecta al principi de legalitat.

Pel que fa a les **obligacions pecuniàries**, l'article 66 de la LGT estableix que prescriuen al cap de **quatre anys** els drets següents: el dret de l'Administració per a determinar el deute tributari mitjançant la liquidació oportuna, el dret de l'Administració per a exigir el pagament dels deutes tributaris liquidats i autoliquidats, el dret a sol·licitar les devolucions derivades de la normativa de cada tribut, les devolucions d'ingressos indeguts i el reemborsament del cost de les garanties i el dret a obtenir les devolucions derivades de la normativa de cada tribut, les devolucions d'ingressos indeguts i el reemborsament del cost de les garanties<sup>51</sup>.

<sup>(51)</sup>Art. 66 de la LGT

Per la seva banda, l'article 70 de la LGT estableix els terminis de prescripció de les **obligacions formals**, encara que, amb caràcter general, estableix que els deures vinculats a altres obligacions tributàries del mateix obligat només es poden exigir mentre no hagi expirat el termini de prescripció del dret per a determinar aquestes últimes<sup>52</sup>. No obstant això, puntualitza que l'obligació de justificar la procedència de les dades que tinguin l'origen en operacions realitzades en períodes impositius prescrits es manté durant el termini de prescripció del dret a determinar els deutes tributaris afectats per l'operació corresponent. Així mateix, respecte a les obligacions tributàries d'altres persones o entitats (és a dir, de tercers), puntualitza que les obligacions de conservació i subministrament d'informació relativa a la comptabilitat, registres, factures o documents anàlegs s'han de complir en el termini previst en la normativa mercantil o en el termini d'exigència de les seves pròpies obligacions formals, si aquest últim és superior.

(52) Art. 70 de la LGT

**La prescripció mercantil de les obligacions de conservació de la documentació comptable**

Sobre aquest tema, l'article 30.1 del Codi de comerç estableix que els llibres i documents comptables s'han de conservar durant sis anys.

Finalment, en relació amb la prescripció tributària en el dret sancionador, també s'assenyala un termini per a imposar **sancions** de quatre anys des del moment en què es van cometre les corresponents infraccions, mentre que, per a **reclamar el pagament** de les **sancions tributàries** imposades, la mateixa LGT es remet a la prescripció establerta respecte al dret de l'Administració per a exigir el pagament dels deutes tributaris liquidats i autoliquidats (que, com s'ha vist, també és de quatre anys<sup>53</sup>).

(53) Art. 198.2 i 190.2 de la LGT

## 2) Càmput

Malgrat que la determinació del lapse de temps que ha de transcórrer per a considerar que ha tingut lloc la prescripció és una qüestió fonamental, és totalment imprescindible conèixer el moment a partir del qual s'ha de començar a computar aquest termini, especialment per a garantir el ple respecte al principi de seguretat jurídica. Així, la normativa ha d'especificar clarament aquest instant en cadascun dels supòsits respecte dels quals preveu la prescripció, cosa que, respecte a les **obligacions tributàries pecuniàries**, ha concretat l'article 67 de la LGT.

Respecte al dret de l'Administració per a determinar el deute tributari mitjançant la liquidació oportuna, el termini es comença a comptar a partir de l'endemà del dia en què finalitzi el termini reglamentari per a presentar la corresponent declaració o autoliquidació.

En relació amb el dret de l'Administració per a exigir el pagament dels deutes tributaris liquidats i autoliquidats, el termini comença a computar a partir de l'endemà del dia en què finalitzi el termini de pagament en període voluntari, excepte en els casos en què s'exigeixi l'obligació de pagament a determinats responsables solidaris o als responsables subsidiaris.

### **El còmput de la prescripció del dret a exigir el pagament d'un deute en els casos de responsabilitat solidària i subsidiària**

En aquests casos, el termini de prescripció comença a comptar a partir de l'endemà de la finalització del termini de pagament en període voluntari del deutor principal, excepte si els fets que han donat lloc a la responsabilitat han tingut lloc amb posterioritat, que comencen quan s'originin. Per la seva banda, respecte dels responsables subsidiaris, el còmput s'inicia a partir de la notificació de l'última actuació recaptatòria practicada al deutor principal o a qualsevol dels responsables solidaris (art. 67.2 de la LGT).

Respecte del dret a sol·licitar les devolucions derivades de la normativa de cada tribut, les devolucions d'ingressos indeguts i el reemborsament del cost de les garanties, la prescripció s'inicia l'endemà del dia en què finalitza el termini per sol·licitar la corresponent devolució derivada de la normativa de cada tribut o, a falta de termini, l'endemà del dia en què aquesta devolució es va poder sol·licitar; l'endemà del dia en què es va fer l'ingrés indegut o, si va tenir lloc dins el termini per a presentar l'autoliquidació, l'endemà de la finalització d'aquest; o l'endemà del dia en què adquireix fermesa la sentència o resolució administrativa que declari totalment o parcialment improcedent l'acte impugnat. Així mateix, en el cas especial que hi hagi diversos tributs que gravin una mateixa operació i que siguin incompatibles entre si, la LGT assenyala que el termini de prescripció per a sol·licitar la devolució de l'ingrés indegut del tribut improcedent començarà a comptar des de la resolució de l'òrgan específicament previst per a dirimir quin és el tribut que resulta procedent.

I, finalment, pel que fa al dret d'obtenir les devolucions derivades de la normativa de cada tribut, les devolucions d'ingressos indeguts i el reemborsament del cost de les garanties, el còmput comença a partir de l'endemà del dia en què finalitzin els terminis establerts per a efectuar les devolucions derivades de la normativa de cada tribut o el dia després de la data de notificació de l'acord o resolució en què es reconegui el dret a percebre el reemborsament del cost de les garanties.

Pel que fa al còmput dels terminis de prescripció de les **obligacions formals**, varia en funció de l'obligació a la qual es trobin vinculades, de manera que s'inicia el mateix dia en què es pugui determinar el deute tributari (si es tracta d'una obligació de pagament) o el dia en què sigui exigible (si és una obligació formal).

Finalment, en relació amb el dret sancionador, el mateix article 189.2 de la LGT assenyala que el termini per a imposar **sancions tributàries** és de quatre anys a partir del moment en què es van cometre les corresponents infraccions, mentre que, per a reclamar el pagament de les sancions tributàries, el termini s'inicia a partir de l'endemà del dia en què finalitzi el període voluntari per al seu pagament.

### **3) Interrupció**

Malgrat que la LGT sigui clara a l'hora d'establir els diferents terminis de prescripció, cal destacar que aquests es poden veure interromputs, cosa que no només implica la seva paralització, sinó també el reinici del termini sencer a partir del moment en què queda interromput (art. 68.6 de la LGT).

### La prescripció i la caducitat

Precisament, el fet que, després de la interrupció del termini de prescripció, es torni a iniciar de nou, és una de les principals diferències d'aquesta figura respecte a la caducitat (art. 104 de la LGT), i també el fet que aquesta última pot ser declarada a instància de l'obligat tributari o la precisió que la caducitat no implica la prescripció.

Sobre aquest tema, la LGT estableix una sèrie de causes diferents que poden donar lloc a la interrupció en funció del dret a què es refereixin, si bé, respecte dels relacionats amb **les obligacions pecuniàries**, es poden agrupar, a grans trets, en tres grans grups: un primer compost per qualsevol actuació administrativa, amb coneixement formal de l'obligat tributari, encaminada a exercir els drets susceptibles de prescripció; un segon relatiu a la interposició de recursos o reclamacions, i un tercer relacionat amb qualsevol actuació fefaent de l'obligat tributari destinada a la liquidació o el pagament del deute tributari o encaminada a sol·licitar la devolució, el reemborsament o la rectificació de la liquidació.

En relació amb les **obligacions formals**, la LGT no preveu cap tipus d'interrupció específica, tot i que, tenint en compte que es troben vinculades a altres obligacions tributàries, només es poden exigir mentre no hagi expirat el termini de prescripció del dret a reclamar aquestes últimes (de manera que en aquests supòsits sí que la interrupció de la prescripció d'aquestes afectaria les obligacions d'aquesta modalitat<sup>54</sup>).

Finalment, en relació amb la interrupció de la prescripció de les **responsabilitats derivades del dret sancionador**, s'ha d'assenyalar que es troba regulada en els articles 189.3 i 190 de la LGT. Així, segons el primer, el termini de prescripció per a imposar sancions tributàries s'interromp per qualsevol acció de l'Administració tributària, realitzada amb coneixement formal de l'interessat, conduent a la imposició de la sanció tributària o a la regularització de la seva situació tributària i per la interposició de reclamacions o recursos de qualsevol classe, per la remissió del tant de culpa a la jurisdicció penal, i per les actuacions realitzades amb coneixement formal de l'obligat en el curs d'aquests procediments. Per la seva banda, l'article 190, en relació amb la prescripció del dret per a exigir el pagament de les sancions tributàries, simplement assenjala que la seva regulació és la mateixa que la de la prescripció del dret de l'Administració per a exigir el pagament dels deutes tributaris liquidats i autoliquidats<sup>55</sup>.

#### Vegeu també

Per a obtenir-ne més informació, la descripció detallada dels diferents supòsits respecte de cadascun dels drets derivats de les obligacions pecuniàries es troba detallada a l'article 68 de la LGT.

<sup>(54)</sup>Art. 70 de la LGT

<sup>(55)</sup>Art. 189.3 i 190.2 de la LGT

Arribats a aquest punt, és important destacar que les diferents modalitats de prescripció són independents entre si, de manera que la interrupció d'una no afecta les altres (tant pel que fa a la prescripció de les obligacions de caràcter pecuniari, les obligacions formals i les responsabilitats derivades del dret sancionador quant a categories, com pel que fa a la prescripció de cadascun dels drets i les obligacions en si). Tanmateix, cal remarcar que, una vegada interromput el termini de prescripció per a un obligat, aquest efecte s'estendrà a tots els altres obligats (incloent-hi els responsables), tret que l'obligació sigui mancomunada i que només es reclami a un dels obligats la part que li correspon.

Així doncs, quan tinguin lloc les causes esmentades, **s'inicia** de nou el **còmput del lapse temporal de prescripció**, és a dir, que es torna a aplicar el termini sencer de prescripció a partir del dia en què ha tingut lloc la interrupció. No obstant això, l'article 68.7 estableix uns supòsits especials en què no es reinicia el termini a partir del qual hagi tingut lloc la interrupció sinó en altres moments determinats. Tanmateix, en tot cas, l'efecte principal i immediat de la procedència de la prescripció és l'extinció del deute tributari i, excepte si l'obligació és mancomunada, afecta igual a tots els obligats tributaris<sup>56</sup>.

<sup>(56)</sup>Apartats 7 de l'art. 68 i 1 i 3 de l'art. 69 LGT

### 4.3. La compensació

De conformitat amb la normativa civil, la compensació és procedent quan "dues persones, per dret propi, siguin recíprocament creditores i deutores l'una de l'altra", de manera que s'extingeix "un i altre deute en la quantitat concurrent, encara que no en tinguin coneixement els creditors i els deutors" (art. 1195 i 1202 del CC).

Així, en termes similars, els deutes tributaris d'un obligat tributari es poden extingir totalment o parcialment per la compensació amb crèdits a favor d'aquest enfront de la Hisenda pública, sempre que aquests crèdits es trobin reconeguts per un acte administratiu<sup>57</sup>.

<sup>(57)</sup>Art. 71 de la LGT

En aquests casos, la compensació pot tenir lloc tant en el **període voluntari** d'ingrés com en l'**executiu**, i en tots dos supòsits es procedeix a l'extinció dels deutes i crèdits corresponents en la quantitat concurrent. No obstant això, si l'import del deute excedeix el del crèdit, s'ha de seguir el règim ordinari per al seu cobrament, iniciant-se el procediment de constreyniment, si no s'ingressa en el període voluntari, o es continua amb aquest procediment, si ja s'ha iniciat abans (encara que es poden practicar compensacions successives amb els crèdits que posteriorment es puguin reconèixer a favor de l'obligat al pagament). Tanmateix, si resulta que el crèdit de l'obligat tributari és superior al seu deute, s'extingeix aquest últim i s'abona la diferència a l'interessat .

La procedència d'aquesta forma d'extinció del deute tributari es pot **acordar d'ofici o a instància de part**, cosa que no impedeix la sol·licitud d'ajornaments o fraccionaments del deute restant que pugui quedar<sup>58</sup>. En tots dos casos s'ha de procedir a la compensació dels crèdits i els deutes tributaris de què sigui titular un obligat tributari, ja sigui en període voluntari o executiu del pagament d'aquests últims.

<sup>(58)</sup>El procediment per a la sol·licitud de compensació es troba regulat en l'article 56 del RGR i 72 de la LGT

### La compensació d'ofici

Malgrat que, amb caràcter general, la compensació d'ofici té lloc respecte als deutes tributaris que es trobin en període executiu, es compensen durant el període voluntari les quantitats a ingressar i a retornar que resultin d'un mateix procediment de comprovació limitada o inspecció o de la pràctica d'una nova liquidació perquè ha estat anul·lada una altra d'anterior (art. 73 de la LGT).

De fet, cal destacar en aquest punt que part dels deutes tributaris que es poden **compensar d'ofici** són els que, vençuts, líquids i exigibles, hagin d'abonar les comunitats autònomes, les entitats locals o les altres entitats de dret públic a l'Estat, cosa que s'ha de fer, una vegada transcorregut el termini d'ingrés en període voluntari, respecte als crèdits de naturalesa tributària reconeguts al seu favor i als altres crèdits de què siguin titulars per execució del pressupost de despeses de l'Estat o dels seus organismes autònoms i per devolucions d'ingressos pressupostaris. I, fins i tot, si l'òrgan de recaptació competent comprova la inexistència de crèdits a favor de l'entitat deutora que puguin ser objecte de compensació, s'inicia el procediment de deducció sobre les quantitats que l'Administració de l'Estat hagi de transferir a les entitats esmentades en els supòsits en què així es prevegi, la qual cosa s'ha de dur a terme mitjançant un acord que s'ha de notificar a l'entitat deutora, acompanyat de la proposta de deducció, amb indicació del deute a què es refereix<sup>59</sup>.

<sup>(59)</sup>Art. 73.2 i 74 de la LGT i 57 del RGR

Finalment, s'ha de tenir en compte que, malgrat que la compensació exposada fins ara sigui aplicable a tots els tributs, algunes normes tributàries estableixen certes **modalitats específiques** per a determinats supòsits, com és el cas, concretament, de la denominada compensació per mitjà del compte corrent tributari.

### El compte corrent tributari

En concret, el compte corrent tributari és un negoci jurídic, limitat actualment a l'àmbit de l'IRPE, l'IS, l'IRNR (quan es tracti d'obligats que tinguin establiments permanents) i l'IVA (tot i que se n'exclouen els deutes meritats en les operacions d'importació), que s'acorda entre determinats obligats tributaris i l'Administració tributària i a través del qual es pacta que els deutes i crèdits comuns perden la individualitat i s'anoten en un únic compte corrent, el qual es liquida trimestralment i dóna lloc als pagaments o les devolucions que corresponguin (art. 71.3 de la LGT i 139 a 143 del RGGIT).

Així mateix, una altra modalitat de compensació específica és la que té lloc en dos supòsits específics en què el deute d'un obligat tributari es pot compensar amb el crèdit del qual és titular un altre obligat, els quals s'estableixen en els apartats 8 i 9 de l'article 62 de la LGT. En relació amb el primer, es permet la possibilitat de compensar l'import resultant a ingressar d'una declaració amb l'import resultant a retornar de la declaració d'un altre obligat (la qual cosa només es permet en l'àmbit de l'IRPF entre cònjuges –art. 97.6 de la LIRPF–),

<sup>(60)</sup>Apartats 8 i 9 de l'article 62 de la LGT

mentre que en el segon es preveu la **suspensió** del procediment d'ingrés del deute d'un obligat tributari (totalment o parcialment i sense aportació de garanties) quan es comprovi que per la mateixa operació s'ha satisfet a aquesta o a una altra Administració un deute tributari o s'ha suportat la repercussió d'un altre impost (sempre que el pagament o la repercussió sigui incompatible amb el deute exigít i, a més, en aquest últim cas, que el subjecte passiu no tingui dret a la deducció completa de l'import suportat<sup>60</sup>).

#### 4.4. La condonació

La **condonació** del deute tributari implica el perdó total o parcial d'aquest, és a dir, la derogació retroactiva de les previsions que hi van donar lloc. Així, desapareix el deute que era exigible fins aleshores, sense necessitat de cap prestació per part del deutor<sup>61</sup>

<sup>(61)</sup>Art. 75 de la LGT.

Evidentment, la utilització d'aquesta figura és excepcional i sempre ha d'estar fonamentada per raons de justícia (com ara en cas de catàstrofes naturals), de la mateixa manera que ha d'estar regulada per lleis. Així mateix, i encara que no formin part del deute tributari en essència, cal destacar que la LGT també preveu la **condonació** de part de les **sancions**, concretament en els casos d'actes de la Inspecció amb acord o conformitat (on el seu import, de manera automàtica, es redueix un 50% o un 30%, respectivament –art. 188 de la LGT–).

#### 4.5. La insolvència provada del deutor

D'acord amb l'article 76 de la LGT, els deutes tributaris que no s'hagin pogut fer efectius durant el procediment de constrenyiment per **insolvència** provada (total o parcial) dels deutors s'han de donar de baixa en compte i declarar-se incobrables, ja sigui per la totalitat o part del seu import.

##### La naturalesa de la insolvència provada del deutor

Malgrat que l'article 76 de la LGT preveu la baixa provisional per insolvència del deutor com una causa d'extinció del deute tributari, és cert que una autèntica causa de finalització no pot tenir caràcter temporal, per la qual cosa, tot i que comportarà la suspensió del deute, aquest finalitzarà realment una vegada transcorregut el seu termini de prescripció.

En concret, l'article 61 del RGR assenyala que es considera fallit (totalment o parcialment) l'obligat tributari respecte del qual s'ignori l'existència de béns o drets embargables o realitzables per al cobrament del dèbit, la qual cosa es considera quan els béns o drets posseïts per aquest no hagin estat adjudicats a la Hisenda pública durant un procediment d'alienació o quan el seu patrimoni embargable o realitzable conegut només cobreixi una part del deute.

<sup>(62)</sup>Art. 61 i 62.4 del RGR

No obstant això, perquè aquesta causa sigui procedent, també s'han de declarar fallits els **responsables** (solidaris i subsidiaris), encara que, una vegada declarats fallits, els deutes de venciment posterior també es consideraran vençuts i, si no hi ha altres obligats al pagament, també es poden donar de baixa per referència a aquest. Tanmateix, cal remarcar que, tot i que un crèdit es doni de

baixa en compte, se'n pot rehabilitar l'exigència en cas que canviï la situació del deutor o d'algun responsable, sempre que no hagi vençut el termini de prescripció<sup>62</sup>.



## Exercicis d'autoavaluació

### De selecció

1. És una obligació tributària accessòria...
  - a) l'obligació de repercutir, ja que tant el subjecte repercutidor com el repercutit són obligats tributaris.
  - b) l'obligació de realitzar pagaments fraccionats, que correspon al retenidor.
  - c) l'obligació de pagar les sancions tributàries.
2. La realització d'un supòsit previst com a exempció en un tribut...
  - a) comporta la realització del fet imposable d'aquest, encara que exclou el compliment de tota obligació tributària.
  - b) comporta la realització del fet imposable d'aquest, encara que exclou el compliment de les obligacions materials.
  - c) comporta la no-realització del fet imposable i, per tant, no neix l'obligació tributària principal.
3. L'impost sobre successions i donacions es merita...
  - a) el dia de defunció del causant, d'acord amb el que determina la llei.
  - b) en el moment de la realització del fet imposable, és a dir, quan els hereus acceptin l'herència.
  - c) al cap de sis mesos de la defunció del causant (termini màxim per a la presentació de la declaració o autoliquidació).
4. Si l'obligat tributari no comunica el canvi del domicili fiscal...
  - a) comet una infracció tributària i ha de suportar la sanció corresponent.
  - b) no pot continuar rebent les notificacions relatives a un mateix procediment a l'antic domicili quan ja hagi comunicat el canvi.
  - c) Cap de les anteriors afirmacions és certa.
5. Els subjectes passius dels tributs...
  - a) són els que estan obligats a complir deures materials o formals de la relació juridicotributària.
  - b) són els que han de satisfer obligacions de pagament a la Hisenda pública.
  - c) són exclusivament el contribuent i el substituït d'aquest.
6. En la successió dels tributs...
  - a) hi ha casos particulars en què actua la successió d'una sanció de les persones jurídiques.
  - b) es transmeten les obligacions tributàries pendents quan l'herència s'hagi distribuït íntegrament per mitjà de llegats.
  - c) no es transmeten els recàrrecs i interessos de demora.
7. L'impost sobre la renda de les persones físiques...
  - a) té un tipus de gravamen de progressivitat escalonada.
  - b) té un tipus de gravamen variable, que pot disminuir a mesura que augmenta la base.
  - c) té un tipus de gravamen proporcional.

**8. En relació amb la quota tributària...**

- a) la quantia de la quota diferencial ha de coincidir amb la del deute tributari.
- b) la quota líquida és el resultat de restar, entre altres conceptes, la quantia dels pagaments a compte realitzats a la quota íntegra.
- c) està predeterminada en els tributs fixos.

**9. La prescripció tributària...**

- a) és una forma d'extinció de les obligacions tributàries que s'aplica només a sol·licitud de l'obligat tributari.
- b) es pot interrompre per actuacions de l'Administració tributària i també de l'obligat tributari.
- c) després de la seva interrupció, el còmput se suspèn fins que cessi el fet causant.

**10. Les obligacions tributàries s'extingeixen...**

- a) per la mort dels obligats tributaris.
- b) per insolvència provada del deutor, sempre que el crèdit segueixi sent incobrable quatre anys després de la seva declaració.
- c) per compensació entre els deutes i crèdits enfront de la Hisenda pública que, com és lògic, siguin de titularitat exclusiva dels obligats tributaris.

**Casos pràctics**

1. El 4 de novembre de 2010, la senyora Blanca adquireix, mitjançant una escriptura pública davant notari, del senyor David dos terrenys considerats urbanitzables a la localitat espanyola de X, el preu convingut dels quals és de 2.000.000 d'euros. Considerant els fets descrits i amb base en la normativa estatal, determineu el fet imposable, el subjecte passiu, la base imposable, l'eventual base liquidable, el tipus de gravamen, la quota íntegra i, si és el cas, la pertinent quota líquida i diferencial de l'ITPAJD.

2. El 14 de gener de 2004 va morir a Madrid el senyor González, i en va resultar hereva la seva única filla, la senyora Clotilde. Amb la finalitat que l'Administració tributària pugui generar la corresponent liquidació de l'ISD, la senyora Clotilde va presentar la documentació necessària a efectes de l'impost a la Conselleria d'Hisenda de la Comunitat de Madrid el 10 de juliol de 2004, i la notificació de la pertinent liquidació provisional va tenir lloc per un import de 2.002,73 euros el 9 de setembre de 2004. El 14 d'octubre de 2004, d'acord amb la liquidació rebuda, la senyora Clotilde va fer el corresponent ingrés. No obstant això, el 20 de setembre de 2008 va ser notificada de l'inici d'actuacions d'investigació en relació amb l'ISD declarat, a la qual cosa ella es va oposar al·legant la prescripció del dret de l'Administració. Determineu quan comença el termini de prescripció a efectes de l'ISD, si s'ha produït algun acte o fet que pugui haver produït la seva interrupció i si la senyora Clotilde té raó.

## Solucionari

### De selecció

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

### Casos pràctics

1. Abans de començar amb l'anàlisi de l'ITPAJD, convé puntualitzar que, certament, la transmissió de béns i drets (entre aquests, els terrenys) pot estar gravada per l'ITPAJD o per l'IVA, encara que de l'enunciat no es desprèn que es compleixin les condicions previstes en el fet imposable d'aquest últim (ja que no s'especifica que ni la senyora Blanca ni el senyor David tinguin la condició d'empresaris o professionals ni tampoc que els terrenys transmesos es trobin afectes a una activitat empresarial –art. 4 de la LIVA–). Per tant, podem considerar que l'operació descrita no està subjecta a l'IVA sinó a l'ITPAJD (concretament al gravamen de TPO).

Així, de conformitat amb l'article 7.1.a del TRLITPAJD, el fet imposable en el supòsit descrit el constitueix "la transmissió onerosa per actes *inter vivos* de tota classe de béns i drets que integrin el patrimoni de les persones físiques o jurídiques" (en aquest cas, els terrenys), i el subjecte passiu és l'adquirent, és a dir, la senyora Blanca (art. 8.a). D'acord amb l'article 10.1 del TRLITPAJD, la base imposable està constituïda pel valor real del bé transmès (és a dir, 2.000.000 d'euros) i, segons l'article 49.1, la meritació tindrà lloc el dia en què es realitza l'acte o contracte gravat (és a dir, el 4 de novembre de 2010). Per la seva banda, el tipus de gravamen és l'aprovat per la comunitat autònoma on estigui situat el bé i, si no s'ha d'aprovar, s'ha d'aplicar el 6% (art.11.1.a del TRLITPAJD), de manera que la quota tributària de l'impost (ja que no es preveuen ni l'íntegra ni la líquida específicament i el mateix article 11.1.a del TRLITPAJD s'hi refereix de manera expressa) és de  $2.000.000 * 0.06 = 120.000$  euros.

Finalment, cal assenyalar que la senyora Blanca, a més d'haver d'abonar aquesta quantia, haurà de liquidar la quota fixa de la modalitat de documents notariais del gravamen d'AJD (i és que, malgrat que no es merita la quota variable de documents notariais d'AJD perquè és incompatible amb el gravamen de TPO –art. 31.2 del TRLITPAJD–, aquesta sí que es merita), ja que, d'acord amb l'article 28 del TRLITPAJD, hi estan subjectes les escriptures, els actes i els testimonis notariais. D'acord amb l'article 29, el subjecte passiu també és l'adquirent i la quota tributària, en aquest cas, és de 0,30 euros o 0,15 euros per plec, a elecció del fedatari (art. 31.1 del TRLITPAJD).

2. De conformitat amb l'article 3.1.a de la LISD, un dels supòsits que constitueix el fet imposable de l'impost és "l'adquisició de béns i drets per herència, llegat o qualsevol altre títol successori", i són els subjectes passius, en les adquisicions *mortis causa*, els causahavents (art. 5 de la LISD). En aquests casos, com assenyala l'article 24, la meritació es produeix el dia de la defunció del causant o de l'assegurat o quan adquireixi ferma la declaració de defunció de l'absent, de conformitat amb l'article 196 del Codi civil, moment en què s'obre un termini de sis mesos perquè els subjectes passius presentin davant els òrgans competents de l'Administració tributària l'autoliquidació corresponent o, amb caràcter general, els documents en què s'hagin incorporat els actes o contractes subjectes o, si no hi ha incorporació, una declaració escrita en què constin les dades i circumstàncies que s'hagin de tenir en compte perquè l'Administració pugui practicar la pertinent liquidació (art. 64 i 67 del RISD).

No obstant això, com és lògic, en aquest cas entra en joc la prescripció, la qual, com assenyala l'article 25.1 de la LISD, es regula en els articles 66 i següents de la LGT. Així, l'article 66 fixa en quatre anys el termini de prescripció per als drets de l'Administració a determinar el deute tributari mitjançant la liquidació oportuna, a exigir el pagament dels deutes tributaris liquidats, a imposar sancions tributàries i, finalment, per al dret a la devolució d'ingressos indeguts.

Pel que fa al supòsit plantejat, és evident que la prescripció que s'ha de valorar aquí és la del dret de l'Administració a liquidar el deute tributari, la qual s'inicia l'endemà de la finalització del període reglamentari per a presentar la corresponent autoliquidació o declaració (art. 67.1 de la LGT). Així doncs, tenint en compte que el senyor González va morir el 14 de gener de 2004, la prescripció del dret de l'Administració a liquidar el deute tributari va començar l'endemà de la finalització del període reglamentari per a presentar la corresponent autoliquidació o declaració, és a dir, sis mesos després de la defunció (el 14 de juliol de 2004). Amb això, es podria pensar certament que, quan va rebre la notificació de l'inici de les actuacions inspectores (el 20 de setembre de 2008), havien transcorregut més de quatre anys, però no cal oblidar que, com assenyala l'article 68 de la LGT, aquest termini es pot interrompre i, en conseqüència, reiniciar.

En concret, pel que fa al cas, aquest termini es va interrompre per les causes previstes en els apartats a) i c) de l'article 68.1 de la LGT ("per qualsevol acció de l'Administració tributària, realitzada amb coneixement formal de l'obligat tributari, conduent al reconeixement, regu-

larització, comprovació, inspecció, assegurament i liquidació de tots o part dels elements de l'obligació tributària que sigui procedent, encara que l'acció es dirigeixi inicialment a una obligació diferent com a conseqüència de la incorrecta declaració de l'obligat tributari i "qualsevol actuació fefaent de l'obligat tributari conduent a la liquidació o autoliquidació del deute tributari"), és a dir, que a més del moment en què la senyora Clotilde va presentar tota la documentació necessària i va complir la seva obligació de declaració, la prescripció es va reiniciar quan l'Administració li va notificar la liquidació provisional (el 9 de setembre de 2004) i quan aquesta la va ingressar (el 14 d'octubre de 2004). Per tant, el 14 d'octubre de 2004 el termini de prescripció es va reiniciar per un període de quatre anys més (és a dir, fins al 14 d'octubre de 2008), de manera que el 20 de setembre de 2008, dia en què la senyora Clotilde va rebre la notificació de l'inici de les actuacions inspectores, no havia prescrit el dret administratiu a liquidar el deute tributari. Així doncs, s'ha de considerar correcta l'actuació de l'Administració.