

# Elementos del tributo

Irene Rovira Ferrer

PID\_00195509



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

# Índice

<b>Introducción</b> .....	5
<b>Objetivos</b> .....	6
<b>1. El hecho imponible</b> .....	7
1.1. La relación jurídico-tributaria .....	7
1.2. Concepto, funciones y configuración .....	8
1.3. La delimitación negativa del hecho imponible: supuestos de no sujeción y exenciones .....	14
1.4. El devengo y la exigibilidad de los tributos .....	16
<b>2. Los sujetos del tributo</b> .....	19
2.1. La capacidad de obrar y la representación en el ámbito tributario .....	19
2.2. Los sujetos activos del tributo .....	23
2.3. Los obligados tributarios .....	24
<b>3. La cuantificación del tributo</b> .....	38
3.1. La base imponible .....	38
3.2. La base liquidable .....	41
3.3. El tipo de gravamen .....	42
3.4. La cuota tributaria .....	44
3.5. La deuda tributaria .....	45
3.6. Las garantías del crédito tributario .....	45
<b>4. La extinción de la deuda tributaria</b> .....	48
4.1. El pago .....	48
4.2. La prescripción .....	50
4.3. La compensación .....	54
4.4. La condonación .....	56
4.5. La insolvencia probada del deudor .....	56
<b>Ejercicios de autoevaluación</b> .....	59
<b>Solucionario</b> .....	61



## Introducción

Una vez contextualizado el tributo como fuente principal de los ingresos de carácter público, procede entrar a analizarlo de forma específica, entrando a valorar principalmente los diferentes elementos que lo componen y los principales efectos y consecuencias jurídicas que, en relación con el mismo, pueden tener lugar.

Así, en primer lugar, se tratará el hecho imponible, el cual es, sin duda, el elemento más importante. Concretamente, este elemento compone, configura y fundamenta cualquier tipo de tributo, del mismo modo que es el que determina el resto de aspectos del mismo y el que comporta, en el momento de su realización, el nacimiento de la obligación tributaria principal.

A continuación, después de delimitarlo, se analizarán los diferentes aspectos que lo conforman, donde se tratarán los principales efectos jurídicos vinculados al mismo (como el devengo o la exigibilidad de los tributos) y se estudiarán los diferentes sujetos que pueden formar parte de la denominada relación jurídico-tributaria (es decir, del conjunto de derechos y obligaciones que pueden derivar de la aplicación de los tributos), del mismo modo que se aprovechará su estudio para tratar la capacidad de obrar en el ámbito tributario, la posibilidad de representación, la responsabilidad tributaria y la sucesión de las deudas tributarias.

En tercer lugar, considerando que la consecuencia primordial de la realización del hecho imponible es el nacimiento de la obligación tributaria principal (o, como menciona el artículo 19 de la LGT, el pago de la cuota tributaria), se centrará la atención en la cuantificación de los tributos, ya que el importe de la correspondiente cuota no siempre viene predeterminado por la normativa. Al respecto, cuando dicha cantidad no se encuentra prefijada, la ley ofrece un conjunto de elementos que permiten su determinación, los cuales se concretan en la base imponible, la base liquidable, el tipo de gravamen y la cuota tributaria. Asimismo, en este punto, se dedicará un análisis a la deuda tributaria, en tanto que resulta sustancial dejar claras las diferencias que plantea respecto a la cuota tributaria.

Finalmente, se cerrará este módulo con el estudio de la extinción de la deuda tributaria, y es que, a pesar de que su lógico final parezca el pago de la misma (puesto que, a fin de cuentas, consiste en una obligación de dar), existen otras causas que también comportan su conclusión (concretamente, la prescripción, la compensación, la condonación y la denominada baja provisional por insolvencia o insolvencia probada del deudor).

## Objetivos

Los principales objetivos que se pretenden alcanzar mediante el estudio de este módulo son los siguientes:

- 1.** Comprender la relación jurídico-tributaria y dominar los rasgos esenciales de la obligación tributaria principal como núcleo de la misma.
- 2.** Entender el concepto del hecho imponible de los tributos, reconocer sus funciones y saber analizar su estructura identificando los diferentes elementos y aspectos que lo componen.
- 3.** Identificar el devengo de los diferentes tributos, dominar sus consecuencias jurídicas y distinguirlo de la exigibilidad de la obligación tributaria.
- 4.** Entender y reconocer las exenciones tributarias y los supuestos de no sujeción.
- 5.** Situar, en el marco general del Estado, los sujetos activos de la obligación tributaria.
- 6.** Comprender la configuración de la capacidad de obrar en materia tributaria y situar el régimen general de representación.
- 7.** Definir y conocer los caracteres y el régimen jurídico de cada una de las figuras que integran los obligados tributarios y delimitar la posición de los entes sin personalidad jurídica.
- 8.** Conocer las funciones y las características esenciales de la base imponible, el sentido y las consecuencias de sus diferentes regímenes de determinación y su relación con la base liquidable, el tipo de gravamen y la cuota tributaria.
- 9.** Entender los componentes de la deuda tributaria y su régimen jurídico.
- 10.** Comprender los efectos de la extinción de la deuda tributaria y conocer los diferentes motivos que pueden dar lugar a la misma.

## 1. El hecho imponible

Antes de entrar con el análisis del hecho imponible, procede dedicar un breve apartado a su contextualización, el cual debe partir del estudio de la denominada relación jurídico-tributaria.

### 1.1. La relación jurídico-tributaria

Como es sabido, la función tributaria encomendada a la Administración (basada principalmente en la aplicación de los tributos) se instrumenta a través de una serie de actos conectados entre sí que dan lugar a los denominados procedimientos tributarios, y es precisamente en el seno de los mismos donde se origina un conjunto de vínculos diferenciados que conforman la llamada “relación jurídico-tributaria”. De este modo, a través de dicho concepto, la LGT ha procurado mantener un esquema jurídico unitario de la relación que la Administración tributaria mantiene con los particulares, aunque dicho término no debe entenderse en un sentido estricto sino como una acumulación de vínculos de diferente naturaleza que se establecen con motivo de la aplicación de los tributos.

Así, de conformidad, el artículo 17.1 de la LGT, puede definirse la **relación jurídico-tributaria** como “el conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades originados por la aplicación de los tributos<sup>1</sup>”.

<sup>(1)</sup>Art. 17 de la LGT

Sin embargo, es evidente que, a pesar de ser independientes entre sí, los diferentes vínculos jurídicos que conforman el complejo contenido de la relación jurídico-tributaria se encuentran relacionados con la obligación tributaria principal, la cual, de conformidad con el art. 19 de la LGT, es el pago de la cuota tributaria.

#### La obligación tributaria principal

La obligación tributaria principal constituye el deber de entregar una prestación patrimonial a un ente público, el cual, de conformidad con el art. 20 de la LGT, nace a consecuencia de la realización de un hecho imponible (es decir, por la materialización de un presupuesto al que la ley ha vinculado su nacimiento).

Sin embargo, precisamente por la autonomía de dichos vínculos, no siempre se presentarán todos, del mismo modo que, cuando aparezcan, tampoco lo harán de la misma forma. De hecho, como detalla el propio artículo 17.2 de la LGT, el contenido de la relación jurídico-tributaria puede integrar obligaciones materiales y formales tanto para los obligados tributarios como para la Administración, aunque debe subrayarse que, además del obligado tributario que haya realizado el hecho imponible objeto del tributo, podrán verse obligados otros sujetos.

#### Las obligaciones formales y materiales de la relación jurídico-tributaria

De conformidad con el art. 17.3 de la LGT, las obligaciones de carácter material son las de carácter principal, las de realizar pagos a cuenta, las establecidas entre particulares resultantes del tributo y las accesorias, mientras que, de acuerdo con el art. 29.1 de la misma,

las de carácter formal son aquellas que, sin tener carácter pecuniario, son impuestas por la normativa tributaria o aduanera a los obligados tributarios, deudores o no del tributo, y cuyo cumplimiento está relacionado con el desarrollo de actuaciones o procedimientos tributarios o aduaneros. En concreto, las obligaciones materiales a cargo de los obligados tributarios se encuentran detalladas en los arts. 19 a 25 de la LGT, mientras que las formales se especifican en los artículos 19 a 25 de la LGT mientras que las formales se especifican en el artículo 29. Asimismo, de acuerdo con el art. 17.3 de la LGT, en el marco de la asistencia mutua entre los Estados miembros de la Unión Europea, se podrán establecer las otras obligaciones tributarias que se consideren oportunas. Por su parte, las obligaciones materiales a cargo de la Administración se encuentran mayoritariamente contempladas en los arts. 30 a 33 de la LGT, si bien las formales no están expresamente enumeradas como tales. De todos modos, de la regulación de los procedimientos de aplicación de los tributos pueden destacarse los siguientes deberes: el deber de impulso de los procedimientos tributarios, el de resolver expresamente, el de notificar los actos de naturaleza tributaria, el de información y asistencia a los obligados tributarios y el de trato respetuoso a los obligados tributarios.

En cualquier caso, aunque el contenido de la relación jurídico-tributaria pueda ser variable, el artículo 17.5 de la LGT prohíbe taxativamente que se alteren sus elementos por actos o convenios entre particulares, de modo que, a pesar de que reconoce las posibles consecuencias jurídico-privadas de los mismos, deja claro que no producirán ningún efecto ante la Administración. De igual modo, el artículo 18 de la LGT establece que, salvo que se disponga lo contrario, operará la **indisponibilidad del crédito tributario** en relación con la Administración (es decir que, en principio, esta no puede tener ningún tipo de facultad para transmitirlo ni, en definitiva, modificar cualquiera de los elementos principales de la obligación tributaria), lo que, igual que en el caso anterior, no deja de ser una manifestación del principio de legalidad que impera en la materia<sup>2</sup>.

Por último, procede destacar que el mismo precepto 17.2 añade como parte del contenido de la relación jurídico-tributaria las **sanciones por incumplimientos tributarios**, aunque las mismas no tienen la consideración de obligación accesoria (art. 25.2 de la LGT) ni forman parte de la deuda tributaria (art. 58.3 de la LGT).

## 1.2. Concepto, funciones y configuración

Como señala el artículo 20.1 de la LGT, puede definirse el **hecho imponible** como “el presupuesto fijado por la Ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal<sup>3</sup>”.

Así, queda claro que la naturaleza del hecho imponible es claramente jurídica, de manera que los hechos gravados serán siempre presupuestos normativos y la valoración de si un hecho es constitutivo del nacimiento de un tributo debe realizarse con criterios estrictamente jurídicos.

Asimismo, parece evidente que su **establecimiento determinará la configuración del resto de elementos que integran los tributos** (como pueden ser los sujetos que, en principio, deberán satisfacer el pago de la cuota pertinente),

<sup>(2)</sup>Art. 18 de la LGT

### La naturaleza de las sanciones tributarias

Si bien las sanciones forman parte de la relación jurídico-tributaria, nunca tendrán la consideración de obligación tributaria accesoria ni formarán parte de la deuda tributaria.

<sup>(3)</sup>Art. 20.1 de la LGT

### El hecho imponible del IS

A modo de ejemplo, el artículo 4.1 del TRLIS señala que el hecho imponible del impuesto de sociedades lo constituirá “la obtención de renta, cualquiera que fuese su fuente u origen, por el sujeto pasivo”, sujetos que detalla el artículo 7.

del mismo modo que, teniendo en cuenta que su realización conlleva el nacimiento de la obligación tributaria principal, en función del lugar y el momento en el que se lleve a cabo se determinarán las normas que serán de aplicación.

Con base en el concepto del hecho imponible, es posible derivar que las **principales funciones** que cumple su establecimiento son las siguientes:

Obviamente, su primera función es la de **dar lugar al nacimiento de la obligación de pago de la cuota tributaria**, siempre y cuando su realización se haya llevado a cabo por parte de un obligado tributario. De hecho, el nacimiento de dicha obligación es lo que permite diferenciar el hecho imponible del resto de presupuestos de hecho contemplados en la normativa tributaria, ya que los mismos pueden generar otros deberes que, si bien podrán estar relacionados o ser independientes de la obligación de pago de la cuota tributaria, no constituirán la obligación principal (como pueden ser, por ejemplo, las obligaciones formales).

La segunda función es la **identificación de cada tributo**, en tanto que, como también señala el artículo 20 de la LGT, sirve para configurar los principales elementos de su estructura. En concreto, dicha identificación puede llevarse a cabo a dos niveles, ya sea diferenciando los tributos entre las distintas categorías tributarias entre sí (impuestos, tasas y contribuciones especiales) o diferenciando cada tributo dentro de cada una de las distintas categorías tributarias (y es que, a pesar de que puedan gravar la misma materia imponible –como pasa, por ejemplo, en el IRPF, el IS y el IRNR con la obtención de renta–, cada uno grava unos presupuestos distintos en tanto que no está permitida la doble imposición –concretamente, su obtención por una persona física residente, una persona jurídica y una persona física no residente, respectivamente–).

### **La prohibición de la doble imposición**

Prueba de la prohibición de la doble imposición son la multitud de convenios internacionales firmados por España destinados a evitarla o, más concretamente, los artículos 6.2 y 6.3 de la LOFCA –donde se prohíbe a las CC. AA. establecer tributos sobre hechos imponibles gravados por el Estado o por los tributos locales–.

Finalmente, el hecho imponible **sirve de índice o manifestación de capacidad económica**, en el sentido que, de conformidad con el artículo 3.1 de la LGT, “la ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos”. Así, el legislador está obligado a que el hecho imponible manifieste algún tipo de riqueza, por lo que puede entenderse como el presupuesto legitimador del tributo.

Por lo que respecta a su **estructura**, el hecho imponible se conforma por dos elementos (el elemento subjetivo y el elemento objetivo), los cuales suelen encontrarse regulados en otros preceptos normativos.

## 1) El elemento subjetivo

El **elemento subjetivo** del hecho imponible de un tributo es aquel que se refiere a la persona o personas protagonistas de las circunstancias descritas en el mismo, por lo que dicho elemento normalmente predefinirá el obligado o los obligados principales del tributo.

Evidentemente, este es uno de los aspectos más importantes que deben contemplar las normas que establecen y configuran el hecho imponible, lo que en principio realizan estableciendo una relación (de hecho o jurídica) en la que se debe encontrar la persona que resultará gravada por el tributo respecto al presupuesto objeto del mismo (y es que, sin ir más lejos, pueden concurrir varias personas con la misma intensidad y relevancia en la realización de un mismo presupuesto gravado). No obstante, bien es cierto que en muchos casos dicha persona podrá derivarse directamente de la definición del propio presupuesto de hecho (como es el caso, por ejemplo, del IRPF –art. 6.1 de la LIRPF).

Precisamente, atendiendo a cómo concurre el elemento subjetivo en la configuración del hecho imponible, puede establecerse la distinción entre los **impuestos reales** (que gravan un supuesto puramente objetivo, es decir, constitutivamente autónomo e independiente de cualquier elemento subjetivo – como es el caso del IVA–) y los **impuestos personales** (en los que el hecho imponible solo puede constituirse con base en una persona determinada –como puede ser el IRPF–), ya que, en estos últimos, es necesario que la determinación del presupuesto gravado haga referencia a un sujeto concreto.

Asimismo, otra distinción que tiene lugar con base en la concurrencia del elemento subjetivo es la que clasifica los impuestos entre **subjetivos** y **objetivos**, siendo los primeros aquellos en los que se tienen en cuenta las circunstancias personales o familiares del sujeto pasivo a la hora de determinar la cuantía de la obligación tributaria principal. Así, en tales casos, la cantidad a ingresar a la Hacienda pública podrá modularse en función de la situación de cada sujeto pasivo, mientras que en los impuestos objetivos dichas circunstancias no se tendrán en cuenta.

### Impuestos reales/ personales y subjetivos/ objetivos

Los impuestos personales que afectan a personas físicas (como es el caso del IRPF o del ISD) siempre son subjetivos, mientras que, con carácter general, los impuestos reales son de carácter objetivo.

## 2) El elemento objetivo

Por su parte, el **elemento objetivo** del hecho imponible puede definirse como el supuesto previsto por la normativa cuya materialización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal, es decir, como los hechos, actuaciones o circunstancias cuya realización dará lugar a la imposición de un determinado tributo.

Como ya es sabido, las normas que establezcan tales situaciones deberán ser de rango legal y, en todo caso, deberán respetar el principio de capacidad económica conforme a lo previsto en el artículo 31 de la CE, y es que el acto o situación que se grava debe hacer referencia a una manifestación de riqueza que, en general, será la obtención de una renta, la titularidad de un patrimonio, la realización de un acto de consumo o el tráfico o circulación de riqueza.

No obstante, y aunque dos o más tributos puedan gravar una misma manifestación de capacidad, nunca podrán gravar el mismo hecho imponible, y es que en nuestro ordenamiento está totalmente prohibida la doble imposición. De todos modos, puede ser que la descripción del supuesto de hecho imponible (es decir, el aspecto objetivo del mismo) no haga referencia expresa al concreto elemento expresivo de riqueza gravado o que incluso resulte ajeno, como ocurre, por ejemplo, en los IIEE (ya que, a pesar de gravar el consumo, el artículo 5 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, señala que su hecho imponible es “la fabricación e importación de los productos objeto de dichos impuestos dentro del territorio de la Comunidad”).

Asimismo, puede pasar que, aunque una ley reguladora de un tributo tenga un artículo denominado “hecho imponible”, su establecimiento sea genérico, de modo que sea necesario su desarrollo y concreción por parte de otros preceptos o incluso de textos normativos posteriores. Este es el caso de los hechos imponibles de carácter específico, diferenciándose de los de carácter genérico porque la descripción de los actos o presupuestos gravados no se encuentra perfectamente detallada, sino que, sin especificarse los hechos o circunstancias que generan el pago de la cuota tributaria, quedan incluidos en su delimitación global (es decir, aparecen configurados atendiendo a rasgos de carácter general).

En cualquier caso, lo que es común en todos los tributos es que, a diferencia del elemento subjetivo, el elemento objetivo del hecho imponible se compone, a su vez, de una serie de aspectos de diferente naturaleza, concretamente por el aspecto material, el espacial, el temporal y el cuantitativo.

### **a) El aspecto material**

El **aspecto material** del hecho imponible consiste en los hechos, las circunstancias o las situaciones cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal, por lo que en él se plasma la riqueza o manifestación de capacidad económica que grava un tributo. Así pues, esta es la parte del hecho imponible que justifica su procedencia, del mismo modo que es la que configurará con carácter general el resto de elementos del tributo y la que, en gran medida, permitirá su identificación.

#### **El carácter del aspecto material**

Normalmente, tales presupuestos, que acostumbran a ser el único aspecto expresamente previsto al regular el hecho imponible, suelen ser de carácter económico (como la propiedad de bienes y derechos), jurídico (como la constitución de una sociedad), relativos

a alguna actividad que comporte la obtención de licencia administrativa (como la realización de obras) o relativos a una determinada cualidad o condición personal (como la transmisión de un título nobiliario).

Como se apuntaba, con base en dicho aspecto se pueden distinguir los hechos imponibles de carácter específico y los de carácter genérico, aunque también se pueden diferenciar los de **carácter simple** (los que se encuentran constituidos por un único acto o situación que tiene lugar de forma aislada) y los de **carácter complejo** (que se componen de una serie de circunstancias o actuaciones que juntas conforman el presupuesto gravado general).

Asimismo, en función de este (concretamente de la manifestación de riqueza gravada) se pueden distinguir los **impuestos** entre **directos** e **indirectos** desde un punto de vista económico, puesto que serán directos los que graven directamente la capacidad económica de las personas o entidades e indirectos los que utilicen un índice de referencia de dicho carácter. Así, mientras que la materia gravada por los primeros normalmente será la renta o el patrimonio (ya sea por la mera titularidad, por la extensión de documentos del tráfico jurídico o por transmisiones *inter vivos* o *mortis causa*), la susceptible de imposición en los segundos será, por excelencia, el consumo.

#### **La distinción de los impuestos entre directos e indirectos desde un punto de vista jurídico**

En este punto, debe destacarse que, tradicionalmente, la distinción entre impuestos directos e indirectos también se ha llevado a cabo desde un punto de vista jurídico, valorando en tales casos la posibilidad de repercusión jurídica de la carga tributaria. Así, los primeros serán aquellos en los que el pago de la cuota tributaria recae sobre una persona determinada que no tendrá ningún derecho legal a resarcirse, mientras que, en los segundos, el sujeto que debe soportar la obligación principal podrá exigir el reembolso de la cuantía liquidada a un tercero.

#### **b) El aspecto espacial**

Por su parte, el **aspecto espacial** consiste en el lugar donde se produce o realiza el hecho imponible, lo cual es de suma relevancia a la hora de determinar si queda sujeto a la eficacia de la ley que estableció el correspondiente tributo o, en caso de que existan dos leyes que lo prevean, el ente público con competencia para poderlo exigir (caso en el que se deberá acudir a las normas que regulan la aplicación de la normativa tributaria en el espacio). En concreto, en tanto que está prohibida la doble imposición, deberá prestarse especial atención a los puntos de conexión entre los diferentes ordenamientos jurídicos, tanto por lo que respecta al plano internacional como, especialmente (teniendo en cuenta nuestro complejo escenario competencial), a nivel nacional.

#### **c) El aspecto temporal**

#### **Compatibilidad de las clasificaciones del hecho imponible**

Igual que ocurre con los impuestos, las diferentes clasificaciones de los hechos imponibles no son excluyentes, es decir, que son compatibles entre sí.

En relación con el **aspecto temporal**, se puede entender como la dimensión de tiempo en la que tiene lugar la materialización de los presupuestos gravados por el tributo, es decir, como el período durante el cual los actos o circunstancias previstas en el hecho imponible se realizan de forma íntegra y se produce el **devengo del tributo**. No obstante, mientras que en los denominados tributos **instantáneos** este será claro (es decir, en aquellos hechos imponibles que, como el del IVA, consisten en un acto concreto que tiene un principio y un fin determinado), será necesario que la ley lo determine en el caso de los tributos **periódicos** (ya que en tales supuestos, como ocurre en el IBI, el hecho imponible goza de una continuidad que se debe fraccionar), lo cual, una vez realizado, será lo que se conoce como **período impositivo**.

#### Ved también

En relación con dicho aspecto y el devengo de los tributos, véase el apartado "El devengo y la exigibilidad del tributo" del presente módulo.

#### d) El aspecto cuantitativo

Por último, el **aspecto cuantitativo** del hecho imponible hace referencia a la cantidad o medida en la que se realiza, es decir, su cuantía, su volumen o su intensidad. Sin embargo, debe precisarse que lo que se mide no es el hecho imponible en sí (por ejemplo, en el caso del gravamen sobre TPO, la transmisión de un bien), sino los bienes, materiales o inmateriales, que forman parte del mismo (es decir, en el caso planteado, el valor del bien transmitido).

Evidentemente, este aspecto puede resultar relevante a la hora de determinar la cuantía de la cuota tributaria resultante (ya que, por ejemplo, en el caso del IRPF, que se compone de la cantidad de rentas percibidas, se calcula aplicando un tipo progresivo a la base liquidable), aunque ciertamente hay hechos imponibles en los que dicha dimensión cuantitativa no tendrá ningún tipo de importancia. De hecho, así ocurre en todos los tributos de carácter fijo (como puede ser la tasa por la expedición o renovación del DNI), puesto que, en tales supuestos, el bien contenido en el hecho imponible susceptible de medición siempre se materializará con el mismo grado o cuantía (razón por la que, en el caso planteado, su importe ya viene establecido por la propia normativa).

#### La tasa por la expedición o renovación del DNI

Concretamente, de conformidad con la habilitación contemplada en la Disposición Final Tercera del RD 1553/2005, de 23 de diciembre, la tasa por la expedición o renovación del DNI se fija actualizada cada año en la Ley de Presupuestos Generales del Estado.

Así pues, con este último aspecto, quedan tratados todos los elementos que integran el hecho imponible, lo que es de suma relevancia a la hora de determinar las diferentes características de un determinado tributo. Por ello, se ofrece a continuación un cuadro-resumen con sus rasgos de carácter principal:

Elementos del hecho imponible

#### Elemento subjetivo

Relación (de hecho o jurídica) entre un sujeto y las circunstancias descritas en el aspecto material del hecho imponible, que determinará la persona o personas que deben materializarlas.

#### Elemento objetivo

Conjunto de actos o situaciones cuya realización da lugar al nacimiento de la obligación tributaria principal. Dicho elemento se compone de cuatro aspectos diferentes: el material, el espacial, el temporal y el cuantitativo.

<b>Aspecto material</b>	Presupuesto de hecho que se tiene en cuenta para el establecimiento de un tributo y que supone una manifestación de capacidad económica.
<b>Aspecto espacial</b>	Lugar donde se produce o realiza el hecho imponible.
<b>Aspecto temporal</b>	Dimensión de tiempo en la que tiene lugar la materialización de los presupuestos gravados por un tributo.
<b>Aspecto cuantitativo</b>	Cantidad o medida en la que se realiza el hecho imponible, es decir, su cuantía, su volumen o su intensidad.

### 1.3. La delimitación negativa del hecho imponible: supuestos de no sujeción y exenciones

Después de ver la configuración general del hecho imponible, debe prestarse una especial atención a los elementos que realizan su delimitación negativa: los supuestos de no sujeción y las exenciones.

#### 1) Los supuestos de no sujeción

Como reconoce el propio artículo 20.2 de la LGT, “la Ley podrá completar la delimitación del hecho imponible mediante la mención de **supuestos de no sujeción**”, los cuales consisten a grandes rasgos en actuaciones o circunstancias no abarcados por el ámbito objetivo del hecho imponible pero que, a pesar de quedar fuera de su órbita, guardan cierta proximidad con él<sup>4</sup>.

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

Así, los **supuestos de no sujeción** consisten en situaciones en las que el hecho imponible de un tributo no tiene lugar, pero que, por estar íntimamente relacionadas con el mismo, la ley decide dejar claro que no estarán sujetas a gravamen (aunque, realmente, tales normas no aportan ninguna novedad al ordenamiento jurídico), de modo que su principal función es la de aclarar la definición del hecho imponible mediante su delimitación negativa.

#### Efectos jurídicos del hecho imponible en los supuestos de no sujeción

Obsérvese que las circunstancias previstas en un supuesto de no sujeción se encuentran fuera del hecho imponible del tributo al que se asocia, por lo que en tales casos no se producirá el nacimiento de la obligación tributaria principal ni ningún tipo de sujeción al tributo.

#### Ejemplo de la función aclaratoria

Un ejemplo de la función aclaratoria de los supuestos de no sujeción puede encontrarse en el IVTM, ya que, si bien el artículo 92.1 del TRLRHL señala que su hecho imponible será “la titularidad de los vehículos de esta naturaleza, aptos para circular por las vías públicas, cualesquiera que sean su clase y categoría”, el artículo 92.3.a) puntualiza que no estarán sujetos “los vehículos que, habiendo sido dados de baja en los registros por antigüedad de su modelo, puedan ser autorizados para circular excepcionalmente con ocasión de exhibiciones, certámenes o carreras limitadas a los de esta naturaleza”. Así pues, y aunque es evidente que tales vehículos no son aptos para circular con carácter general por las vías públicas, la normativa lo especifica para evitar cualquier tipo de confusión.

## 2) Las exenciones tributarias

De conformidad con el artículo 22 de la LGT, “son supuestos de **exención** aquellos en que, a pesar de realizarse el hecho imponible, la Ley exime del cumplimiento de la obligación tributaria principal<sup>5</sup>”.

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

Así, su principal diferencia con los supuestos de no sujeción es que, mientras que si no existieran estos últimos no ocurriría nada (ya que simplemente son aclaratorios), si no hubiera las exenciones nacería la obligación tributaria principal, de modo que, aunque en ningún caso sea exigible el pago de la cuota tributaria, los sujetos afectos por las exenciones quedarán sujetos al resto de obligaciones que la generación del hecho imponible pueda dar lugar (como los deberes informativos, el tener que soportar comprobaciones, etc.).

Por ello, considerando que afectan a elementos esenciales del tributo, téngase en cuenta que las exenciones deberán tener **rango de ley**, lo cual, además de estar expresamente previsto en la propia Constitución (art. 133.3), se recoge en la propia LGT (art. 8. *a*) –donde se establece que la delimitación del hecho imponible se regulará en todo caso por ley (por lo que también afecta a los supuestos de no sujeción)– y *d*) –donde se exige la ley para “el establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales”–).

Basándonos en los diferentes aspectos y características de las exenciones, pueden elaborarse diversas catalogaciones, si bien las que destacan son las que se señalan a continuación:

En primer lugar, pueden distinguirse las denominadas exenciones **subjetivas** (en virtud de las cuales se exonera de la obligación tributaria principal a determinados sujetos que realizan el hecho imponible) y las llamadas exenciones **objetivas** (donde simplemente se excluye el nacimiento de la obligación de pago de la cuota tributaria en determinados supuestos incluidos en el hecho imponible con independencia de quien los realice), aunque ciertamente también pueden encontrarse algunas exenciones **mixtas** (es decir, aquellas en las que se exime de la obligación tributaria principal a determinados sujetos que realizan supuestos concretos del hecho imponible, aunque, en definitiva, tales exenciones no dejan de ser objetivas).

Asimismo, en función de su alcance cuantitativo, se pueden diferenciar las exenciones **totales** (en las cuales se exonera al obligado tributario de la totalidad del deber de pago de la cuota tributaria) y las exenciones **parciales** (que tienen lugar cuando simplemente se minora la cuantía ordinaria de la obligación tributaria principal mediante bonificaciones, exenciones de supuestos concretos que integran el hecho imponible, deducciones de la cuota, reducciones de la base, etc.), si bien, en puridad de conceptos, solo son auténticas exenciones las primeras.

Finalmente, conviene apuntar que, tanto si las exenciones se vinculan a comportamientos anteriores a la realización del hecho imponible o a circunstancias futuras, **su devengo tendrá lugar en el momento en que se materialice el devengo del tributo al que se asocian** (que normalmente será cuando se materialice el hecho imponible de este), es decir, cuando se origine el nacimiento de la obligación tributaria principal.

#### 1.4. El devengo y la exigibilidad de los tributos

Por último, con el fin de completar este estudio general del hecho imponible, procede dedicar un último apartado al devengo de los tributos, distinguiéndolo especialmente de su exigibilidad.

Por su parte, conforme al artículo 21.1 de la LGT, el **devengo** de los tributos “es el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal”.

Si bien su determinación no plantea ningún problema en los tributos **instantáneos** (ya que su hecho imponible consiste en un determinado acto o situación que tiene un principio y un fin claramente determinados –como puede ser la adquisición de un bien–), no ocurre lo mismo en los tributos **periódicos** (es decir, los que se llevan a cabo a lo largo del tiempo de forma indeterminada), ya que en estos no se puede conocer con exactitud el momento en el que concluirá el acto o presupuesto gravado. En tales casos, que además tienden a repetirse, es necesario que la ley determine su ámbito temporal (lo que se denominará **período impositivo**) y, una vez fijado, que señale el instante concreto dentro del mismo en el que se producirá el devengo del tributo (ya que este, que siempre será de carácter instantáneo, no siempre tendrá lugar al final –como ocurre, de conformidad con el art. 75 del TRLRHL, con el IBI–).

##### El período impositivo de la base imponible

Téngase en cuenta que hay hechos imponibles que, aunque pertenezcan a tributos instantáneos, se han venido generando a lo largo de un período de tiempo (lo que se denomina período impositivo de la base imponible), como es el caso del IIVTNU (ya que, si bien se produce su devengo cuando se transmite la propiedad o el correspondiente derecho real, el hecho imponible se determina con base en el incremento de valor que hayan

#### Otras clasificaciones

A modo de ejemplo, otra clasificación de las exenciones por la que han optado algunos autores es la que las divide en función del procedimiento de aplicación, es decir, distinguiendo entre las “rogadas” (si su aplicación debe ser solicitada por el interesado) y “automáticas” (si su aplicación se produce de oficio). Asimismo, otras las clasifican en función de si su duración es limitada o ilimitada en el tiempo, distinguiéndolas así entre “temporales” y “permanentes”, respectivamente.

experimentado tales terrenos durante el período de tiempo que hayan permanecido en el patrimonio del transmitente –art. 104 y 107 del TRLRHL–).

En cualquier caso, debe tenerse presente que, aparte de dar lugar al nacimiento de la obligación tributaria principal, otro de los efectos que deriva del devengo de un tributo es la **concreción** de la **normativa** que resultará **aplicable**, ya que, como establece el segundo inciso del artículo 21.1 de la LGT “la fecha del devengo determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa”.

No obstante, considerando que el artículo 10.2 de la LGT señala que, salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias que se aplicarán a los tributos serán las que se encuentren en vigor en el momento de inicio de su período impositivo, puede plantearse el caso de que, dentro del período impositivo pero antes del devengo, tenga lugar una modificación normativa, supuesto en el que debería atenderse a las previsiones de la normativa de cada tributo para ver qué norma sería de aplicación (y es que no podría prevalecer la LGT ni por razones de jerarquía ni de especialidad). Por lo tanto, de darse el caso, debería aplicarse la ley vigente que estuviera en vigor en el momento del devengo, sin que ello significara en modo alguno incurrir en retroactividad.

Por último, conviene recalcar que no debe confundirse el devengo de un tributo (que da lugar al nacimiento de la obligación tributaria principal) con la exigibilidad del mismo (es decir, que la Administración tributaria acreedora pueda reclamar el pago de la cuota tributaria), y es que, como resalta el artículo 21.2 de la LGT, “se podrá establecer la **exigibilidad** de la cuota o cantidad a ingresar, o de parte de la misma, en un momento distinto al del devengo del tributo” (ya sea posterior o incluso anterior).

### **Ejemplo**

Un claro ejemplo de dicha distinción puede observarse en el caso del IRPF, puesto que su devengo tiene lugar el último día de su período impositivo (el 31 de diciembre –art. 12 de la LIRPF–) y su obligación de pago suele surgir durante los meses de mayo y junio del siguiente ejercicio fiscal. Asimismo, en tal caso, la normativa exige ingresos anticipados a cuenta de la eventual obligación tributaria principal durante todo el período impositivo, en momentos en los que aún no se ha realizado el hecho imponible de forma completa ni se ha producido el devengo del tributo (art. 78 del RIRPF).

Precisamente, atendiendo al momento en el que se debe ingresar la cuota tributaria, puede hacerse una nueva distinción entre los **tributos cuya liquidación sea periódica o bien de carácter instantáneo**, lo cual no tiene nada que ver con el carácter periódico o instantáneo de hechos imponibles (y es que nada impide que los tributos instantáneos puedan tener un período de liquidación periódico).

### **Ved también**

Para más información, puede consultarse la STC 126/1987, de 16 de julio, la STC 182/1997, de 28 de octubre, o la STS de 5 de abril del 2001.

**Ejemplo**

Un supuesto de tributo periódico cuyo hecho imponible es de carácter instantáneo puede ser el IVA, puesto que, a pesar de que, con carácter general, su liquidación sea trimestral, su devengo tiene lugar en un momento determinado (cuando se realiza la puesta a disposición de los adquirentes de bienes o la prestación de servicios en los casos de operaciones gravadas; cuando las adquisiciones intracomunitarias de bienes se tienen por efectuadas, o cuando se produce el devengo de los derechos de importación –arts. 71.3 del RIVA y 75, 76 y 77 de la LIVA–).

En cualquier caso, recuérdese que, con carácter general, la fecha del devengo determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria principal (artículo 21.1 de la LGT), por lo que, tanto a la hora de cuantificar la cuota tributaria como de realizar una eventual comprobación, los elementos que deberán tenerse en cuenta siempre serán los vigentes en dicho momento.

## 2. Los sujetos del tributo

### 2.1. La capacidad de obrar y la representación en el ámbito tributario

Antes de entrar con el estudio de los sujetos del tributo, resulta conveniente dedicar un breve análisis a la capacidad de obrar en el ámbito tributario y a la posibilidad de representación, y es que ambos temas son fundamentales en las relaciones entre las personas y entes que conforman el objeto de dicho apartado.

#### 1) La capacidad de obrar

En términos similares al artículo 30 de la LRJPAC, el artículo 44 de la LGT regula la capacidad de obrar en el ámbito tributario, definiéndola como la **facultad** de las **personas** para **realizar actos con eficacia jurídica** (es decir, la aptitud de los obligados tributarios para ejercer y cumplir por sí mismos los derechos y deberes de los que son titulares<sup>6</sup>).

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

Así, teniendo en cuenta las consecuencias que pueden acarrear los actos con eficacia jurídica, no es de extrañar que la capacidad de obrar se encuentre normativamente detallada y protegida, excluyéndose, de este modo, de la autonomía de la voluntad.

No obstante, el citado artículo alude a “**las personas que la tengan conforme a derecho**” para determinar los sujetos que la tendrán en el ámbito tributario, por lo que, para saber cuáles son, debe recurrirse a la normativa civil (que, con carácter general, la reconoce a las personas físicas mayores de edad que no se encuentren legalmente incapacitadas y a las personas jurídicas conforme a las reglas de su constitución<sup>7</sup>).

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

Sin embargo, el mencionado artículo 44 remarca expresamente que tendrán capacidad de obrar los **menores de edad** y los **incapacitados** en las relaciones tributarias derivadas de las actividades cuyo ejercicio por sí mismos les permita el ordenamiento jurídico y no les prohíba su incapacitación (es decir, que puedan realizar sin la asistencia de una persona que ejerza su patria potestad, tutela, curatela o defensa judicial), y es que, teniendo en cuenta que la citada capacidad es del todo contingente (ya que depende de muchas variables, como la edad, la madurez intelectual o la habilidad de autogobierno), puede darse el caso de que simplemente se restrinja respecto a determinadas facultades.

## 2) La representación en el ámbito tributario

A pesar de que la capacidad de obrar se encuentre excluida de la autonomía de la voluntad, los obligados tributarios que la tengan reconocida podrán decidir actuar por medio de un representante (artículos 45 a 47 de la LGT), lo cual, en el caso de los sujetos que no la posean, será un imperativo para que puedan llevar a cabo sus actuaciones. Así, hay dos tipos de representación:

### a) La representación legal

Tal como establece el artículo 45.1 de la LGT, las personas que carezcan de capacidad de obrar actuarán por medio de sus representantes legales, aunque solo se determinan los de las personas jurídicas y las entidades sin personalidad jurídica contempladas en el artículo 35.4 de la LGT (de modo que, en los demás casos, parece que será de aplicación el derecho común).

Así pues, la LGT solo concreta que, en el caso de las personas jurídicas, actuarán las personas que ostenten, en el momento en que se produzcan las actuaciones tributarias correspondientes, la titularidad de los órganos a quienes corresponda su representación (ya sea por disposición de la ley o por acuerdo válidamente adoptado), mientras que, por las entidades sin personalidad jurídica, actuará en su representación el sujeto que la ostente, siempre que la acredite fehacientemente y, de no haberse designado representante, el que aparentemente ejerza la gestión o dirección o, en su defecto, cualquiera de sus miembros o partícipes<sup>8</sup>.

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

### b) La representación voluntaria

El art. 46 de la LGT admite con carácter general la **representación voluntaria** para todos los obligados tributarios con capacidad de obrar y, a diferencia de la LRJPAC y del derecho común, la entiende subsistente salvo manifestación en contrario del representado (es decir, que una vez comunicada, las sucesivas actuaciones administrativas se entenderán con el representante, a no ser, obviamente, que se manifieste lo contrario<sup>9</sup>).

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

Sin embargo, no establece requisitos específicos en relación con el **representante** ni limitaciones objetivas o subjetivas relativas a su actuación (más allá de la prohibición general que excluye la representación respecto a los derechos personalísimos), de forma que parece que la representación voluntaria podrá extenderse a todos los actos y trámites que libremente decida el representado (respetando, eso sí, aquellas previsiones específicas que, en relación con determinados procedimientos concretos, se puedan establecer).

**Ved también**

Para más información, pueden verse, entre otras, las previsiones concretas que establece el art. 142.3 de la LGT en relación con el procedimiento inspector o las del art. 232.4 respecto a las reclamaciones económico-administrativas.

Asimismo, la LGT contempla sus aspectos formales de forma muy flexible e incluso la presume en los actos de mero trámite y cuando concurren varios titulares en una misma obligación tributaria (ya que se entenderá otorgada a cualquiera de ellos salvo que se produzca manifestación expresa en contrario). De hecho, la LGT solo exige su debida acreditación expresa para la realización de determinados trámites concretos previstos en el art. 46.2 de la LGT, aunque, además de contemplar que también se podrá requerir reglamentariamente en otros supuestos, apunta que, en cualquier momento, se podrá pedir a los representantes que actúen por vía telemática. No obstante, en todo caso procede el **principio general de subsanación**, en virtud del cual, en caso de falta o insuficiencia del poder de representación, el órgano administrativo competente deberá conceder un plazo de 10 días para que se aporte o corrija el defecto.

**La representación mixta**

Por último, procede señalar que hay otro tipo de representación que se encuentra a caballo entre la legal y la voluntaria, y es que el artículo 47 de la LGT obliga a determinados obligados tributarios a que, a los efectos de entablar sus relaciones con la Administración tributaria, nombren a un representante que podrá ser libremente designado. Sin embargo, cierto es que esta representación mixta se encuentra limitada a los obligados tributarios que no residan en España, los cuales deberán designar al mencionado representante con domicilio en territorio español cuando operen en el mismo a través de un establecimiento permanente, cuando así lo establezca expresamente la normativa tributaria o cuando, por las características de la operación o actividad realizada o por la cuantía de la renta obtenida, así lo requiera la Administración tributaria.

**3) El domicilio fiscal**

Finalmente, procede cerrar este apartado dedicado a cuestiones generales relacionadas con los sujetos del tributo con un breve análisis del domicilio fiscal, y es que, teniendo en cuenta los relevantes efectos de su determinación (ya sea para conocer la competencia territorial de los órganos administrativos, para la práctica de notificaciones o para realizar actuaciones de comprobación o inspección), merece una atención especial.

Según el artículo 48.1 de la LGT, el “**domicilio fiscal** es el lugar de localización del obligado tributario en sus relaciones con la Administración tributaria”.

#### La residencia habitual de las personas físicas

Según el art. 9 de la LIRPF, la residencia habitual de las personas físicas es el sitio en el que permanezcan, continua o alternativamente, más de 183 días al año o donde radique el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

No obstante, como se verá, son varias las figuras que conforman los sujetos del tributo, de modo que, como es lógico, la determinación del domicilio fiscal no será la misma por cada uno de ellas (lo que puede constarse en el art. 48.2 de la LGT).

#### El domicilio fiscal de los diferentes sujetos

Conforme al art. 48.2 de la LGT, en el caso de las personas físicas, el domicilio fiscal será el lugar donde tengan su residencia habitual, aunque el artículo 48.1 de la LGT establece que, cuando las personas físicas desarrollen principalmente actividades económicas, la Administración tributaria, en los términos reglamentariamente establecidos, podrá considerar como domicilio fiscal el lugar donde esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de las actividades desarrolladas o, si no se pudiera determinar, el lugar en el que radique el mayor valor del inmovilizado en el que se realicen. En relación con las personas jurídicas y las entidades sin personalidad jurídica previstas en el artículo 35.4 de la LGT, el domicilio fiscal será el lugar en el que se encuentre efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios, sea o no su domicilio social. Sin embargo, igual que ocurre con las personas físicas, si este no se pudiera determinar, será el lugar donde radique el mayor valor del inmovilizado. Finalmente, para las personas o entidades no residentes en España, el domicilio fiscal será aquel que fije la normativa reguladora de cada tributo o, si no se previera, el domicilio de su representante o, en el caso de que operen en España mediante establecimiento permanente, el que resulte de aplicar al mismo las reglas establecidas respecto a las personas físicas y jurídicas.

Teniendo en cuenta su relevancia, no es de extrañar que cada Administración, en relación con los tributos cuya gestión le compete, pueda comprobarlo y rectificarlo, ni que el artículo 2.3 del RGGIT haya establecido como deber de la AEAT y de las administraciones tributarias autonómicas el de **comunicarse mensualmente los posibles cambios** sobre el mismo de los que puedan tener constancia.

No obstante, a pesar de tales previsiones, la comunicación específica a la Administración tributaria del domicilio fiscal y de cualquier cambio que este experimente constituye un deber ineludible de los obligados tributarios, cuyo incumplimiento, de conformidad con el artículo 198 de la LGT, es un supuesto de infracción tributaria<sup>10</sup>.

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

Además, en este punto, deben destacarse especialmente las previsiones del artículo 17.3 del RGGIT, en virtud de las cuales, en caso de inobservancia del mencionado deber, podrán considerarse válidas las **notificaciones** y actuaciones realizadas en el domicilio anterior. Asimismo, establece incluso que “los procedimientos que se hayan iniciado de oficio antes de la comunicación de dicho cambio, puedan continuar tramitándose por el órgano correspondiente al domicilio inicial<sup>11</sup>”.

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

## 2.2. Los sujetos activos del tributo

Entrando en los sujetos que conforman la relación jurídico-tributaria, es evidente que en toda relación obligacional hay, al menos, dos sujetos diferenciados: el que debe cumplir una determinada conducta (ya sea de hacer, no hacer o dar) y el que tiene derecho a exigirla. Por consiguiente, en las obligaciones derivadas de la aplicación de los tributos también es posible hablar de dos tipos de sujetos: los sujetos que deberán cumplir con las obligaciones tributarias (materiales o formales) que pueda conllevar la realización de un hecho imponible, y los sujetos activos (que serán los que podrán reclamar tales actuaciones).

Así, los **sujetos activos del tributo** serán aquellos entes públicos encargados de llevar a cabo los procedimientos de aplicación de los tributos, es decir, los entes encargados de su gestión y recaudación.

Sin embargo, conviene precisar en este punto que no todos los sujetos activos de un tributo serán los que lo hayan establecido o los titulares del mismo, pudiendo no ser incluso los destinatarios de los rendimientos que pueda generar. Así, puede darse el caso de que el sujeto realmente activo (es decir, el que tiene potestad administrativa para desplegar y, especialmente, exigir la aplicación de los tributos) no se encuentre facultado para establecerlos, ya que, como es sabido, los titulares del poder financiero son únicamente el Estado, las CC. AA. y las corporaciones locales<sup>12</sup>.

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

En todo caso, y aunque solo se prevea de forma expresa en el caso de los sujetos pasivos del tributo (art. 8.c) de la LGT), la determinación de los sujetos activos también se encuentra sujeta al principio de reserva de ley tributaria y al principio constitucional de legalidad, y es que, además de los arts. 103 y 105.c) de la CE, los sujetos integrantes de la relación tributaria son un elemento esencial de todos los tributos.

### 2.3. Los obligados tributarios

Aunque podría pensarse que los sujetos pasivos del tributo son todas aquellas personas (físicas o jurídicas) o entidades sin personalidad jurídica que deban cumplir cualquier clase de obligación (formal o material) derivada de la aplicación de los tributos, la normativa tributaria ha sustituido el concepto de sujeto pasivo por el de obligado tributario, dejándolo reducido, en consecuencia, a la figura del contribuyente y a la del sustituto del mismo.

Así, el art. 35 de la LGT define los **obligados tributarios** como “las personas físicas o jurídicas y las entidades a las que la normativa impone el cumplimiento de obligaciones tributarias”, añadiendo que, entre otros, serán los contribuyentes, los sustitutos del contribuyente, los obligados a realizar pagos fraccionados, los retenedores, los obligados a practicar ingresos a cuenta, los obligados a repercutir, los obligados a soportar la repercusión, los obligados a soportar la retención, los obligados a soportar los ingresos a cuenta, los sucesores y los beneficiarios de supuestos de exención, devolución o bonificaciones tributarias, aquellos sujetos a los que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias formales, y, finalmente, los responsables tributarios.

Sin embargo, dichas figuras guardan grandes diferencias entre sí, y es que divergen tanto en su naturaleza y contenido como incluso en si se encuentran referidas a obligaciones propias o de terceros. De hecho, se mezclan categorías subjetivas en sí mismas con meras obligaciones que pueden derivar de la aplicación de los tributos (ya que, por ejemplo, el contribuyente puede estar a su vez obligado soportar retenciones o a realizar pagos fraccionados), por lo que su relevancia tampoco es la misma (de hecho, la única realmente imprescindible en la aplicación de los tributos es la del contribuyente –es decir, la del sujeto que realiza el hecho imponible–, y es que las demás pueden aparecer o no).

Asimismo, también divergen entre sí los distintos sujetos que podrán ser catalogados como tales, ya que, como se desprende de los apartados 1 y 4 del artículo 35 de la LGT, los obligados tributarios podrán ser tanto personas físicas y jurídicas como incluso **entidades sin personalidad jurídica**, y es que el citado artículo 35.4 puntualiza que, en las leyes en las que así se establezca, tendrán la consideración de obligados tributarios las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición.

En tales casos, su sujeción a los tributos será como la de cualquier otro obligado tributario, considerando, si procede, que realizan el hecho imponible de modo unitario o, en todo caso, que quedan obligadas a cumplir las obligaciones

#### La reserva de ley en el ámbito de los obligados tributarios

A pesar de que el art. 8.c) sujeta a la reserva de ley la determinación de los obligados tributarios, al definir los obligados tributarios y al enumerar como tales a los obligados de deberes formales, la LGT hace referencia a “la normativa”, por lo que parece que dicha reserva solo afectará a la hora de establecer obligaciones materiales (es decir, que la imposición de deberes formales podrá venir impuesta por normas reglamentarias).

pertinentes (es decir, entendiendo que existe una sola relación jurídico-tributaria –y no varias solidarias– entre la entidad en cuestión y la Administración –aunque los partícipes o cotitulares de las mismas, de conformidad con el art. 42.1.b de la LGT, serán responsables solidarios de las obligaciones tributarias materiales en proporción a sus respectivas participaciones–).

Por su parte, también procede remarcar que nada impedirá que los obligados tributarios sean **entidades públicas**, y es que, considerando el pleno sometimiento al derecho con el que deben actuar los entes públicos, parece evidente que, además de los tributos propios, también podrán encontrarse sujetos a los tributos de otras administraciones.

#### La solidaridad entre obligados tributarios y las entidades sin personalidad jurídica

Mientras que la concurrencia de obligados tributarios en el presupuesto de una obligación comporta su solidaridad en los deberes derivados de la misma (es decir, que todos ellos formarán el lado pasivo de la relación que nazca con la Administración tributaria y responderán de la totalidad de las obligaciones que surjan), en el caso de los entes sin personalidad jurídica hay un único obligado tributario como tal y una única relación con la Administración (sin que los partícipes o cotitulares sean parte de la misma).

Por último, procede señalar que, a diferencia del derecho privado (que presume la mancomunidad en caso de concurrencia de deudores –art. 188 del CC–), el art. 35.7 de la LGT establece que “la concurrencia de varios obligados tributarios en un mismo presupuesto de una obligación (por lo que no se limita a la realización del hecho imponible) determinará que queden solidariamente obligados frente a la Administración tributaria al cumplimiento de todas las prestaciones, salvo que por ley se disponga expresamente otra cosa”.

Así pues, todos los sujetos que se encuentren en tales situaciones deberán responder de la totalidad de obligaciones que surjan, de manera que, sin perjuicio de las acciones de repercusión que puedan ejercer entre ellos (las denominadas acciones de regreso, que se tramitan en la jurisdicción civil), la Administración podrá dirigirse indistintamente a cualquiera de los mismos y exigirle la integridad de los correspondientes deberes (art. 106.1 del RGGIT).

Así pues, cerrando con estas últimas consideraciones el análisis global de la configuración de los obligados tributarios, procede entrar a valorar con detalle las principales figuras subjetivas que componen su concepto, empezando, por su relevancia, con los denominados sujetos pasivos.

### 1) Los sujetos pasivos

De conformidad con el art. 36 de la LGT, los sujetos pasivos del tributo se conforman por el **contribuyente** y el **sustituto** del mismo, figuras que, sin lugar a dudas, son las más importantes dentro de las que configuran los obligados tributarios (especialmente la primera, en tanto que es la única que resulta imprescindible para la configuración de cualquier tributo<sup>13</sup>).

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

En concreto, la LGT define el **sujeto pasivo** como el obligado tributario que, según la ley, debe cumplir la obligación tributaria principal (es decir, el que debe asumir el pago de la cuota tributaria) y las obligaciones formales inherentes a la misma, ya sea como contribuyente (por haber realizado el hecho imponible) o como sustituto del mismo.

#### a) El contribuyente

Por su parte, de conformidad con el artículo 36.2 de la LGT, “es contribuyente el sujeto pasivo que realiza el hecho imponible”, aunque, teniendo en cuenta las características del hecho imponible, será el que lo realice o el que se encuentre en las circunstancias previstas en el mismo<sup>14</sup>.

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

El contribuyente, pues, será el titular de la capacidad económica manifestada en el hecho imponible imprescindible para la imposición del tributo, por lo que, en principio, será él el grabado por el mismo (quedando obligado a cumplir ante la Hacienda pública la obligación tributaria principal y los demás deberes que deriven de la misma). No obstante, cierto es que puede darse el caso de que no sea él quien acabe soportando el cumplimiento de tales obligaciones (especialmente de las materiales), motivo por el cual el hecho de que pague efectivamente la obligación tributaria principal no es una *conditio sine qua non* de dicha categoría (ni, por consiguiente, de la de sujeto pasivo).

En todo caso, teniendo en cuenta su relevancia, es evidente que su determinación deberá ser clara (especialmente en los casos de realización conjunta de un hecho imponible en los que solo un sujeto adquiera tal condición –como ocurre en el gravamen de TPO–) y, en todo caso, deberá estar establecida por normas con rango de ley (art. 8. c) de la LGT).

#### b) El sustituto del contribuyente

Por lo que respecta al **sustituto** del contribuyente, el art. 36.3 de la LGT<sup>15</sup> lo define como “el sujeto pasivo que, por imposición de la ley y en lugar del contribuyente, está obligado a cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma”, si bien “podrá exigir del contribuyente el importe de las obligaciones tributarias satisfechas, salvo que la ley señale otra cosa”. No obstante, a diferencia de la importancia de la del contribuyente, cierto es que dicha figura se prevé en muy pocos tributos, y es que se ha ido viendo desplazada por la figura del retenedor.

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

Así, parece que el rasgo definitorio de dicha figura es que el sustituto se coloca en la posición del contribuyente y deberá hacerse cargo de todos los deberes materiales y formales derivados de la obligación tributaria principal, quedando como único sujeto vinculado ante la Hacienda pública.

No obstante, como añade el último párrafo del art. 36.3 de la LGT, el sustituto podrá exigir al contribuyente el importe de las obligaciones materiales satisfechas salvo que la ley disponga otra cosa, lo cual, aunque resulte absolutamente lógico (en tanto que la capacidad económica gravada es la del contribuyente), debe remarcar que se prevé como posibilidad.

### La previsión legal de los sustitutos

Actualmente, dicha figura únicamente se contempla en el caso de los IIEE (art.8.2 de la LIE), en el ICICO (art. 101.2 del TRLRHL) y en cuatro supuestos respecto a los que se pueden establecer tasas (art. 23.2 del TRLRHL), si bien únicamente se contempla de forma expresa la posibilidad de repercusión en uno de estos últimos supuestos: al prever que “tendrán la condición de sustitutos del contribuyente (...) en las tasas establecidas por razón de servicios o actividades que beneficien o afecten a los ocupantes de viviendas o locales, los propietarios de dichos inmuebles, quienes podrán repercutir, en su caso, las cuotas sobre los respectivos beneficiarios” –art. 23.2 del TRLRHL–).

## 2) El retenedor y los demás obligados a realizar pagos a cuenta

Como se ha visto, la siguiente figura que el art. 35.2 de la LGT engloba dentro de los obligados tributarios es la de los que deben realizar pagos a cuenta de la obligación tributaria principal, los cuales, de conformidad con los artículos 23 y 37 de la misma, serán los retenedores, los obligados a realizar pagos fraccionados y los obligados a practicar ingresos a cuenta.

### a) El retenedor

Sin lugar a dudas, el retenedor es la figura más importante dentro de los obligados a realizar pagos a cuenta, la cual se encuentra prevista esencialmente en el ámbito del IRPF, el IRNR y el IS. En este sentido, en tanto que el período impositivo de dichos tributos es de un año y que su devengo se produce al final del mismo, se creó la posibilidad de realizar ingresos anticipados, estableciendo técnicas de retención en la fuente de determinadas categorías de rendimientos a cargo del pagador de los mismos.

#### La singularidad de la figura del sustituto

Se diferencian el retenedor y el sustituto en que en la sustitución el contribuyente deja de tener relación alguna con la Administración, mientras que en la retención seguirá obligado a presentar la correspondiente declaración, al ingreso de la misma y a cumplir con los deberes formales que procedan.

#### La legalidad de los sujetos pasivos

Obsérvese que en este caso la regulación de los sujetos pasivos contenida en el art.36 de la LGT hace en todo momento referencia a la ley (con la excepción de la “normativa aduanera” a la que se remite su apartado 1), por lo que parece que su determinación solo podrá venir abordada por normas con rango legal (resultando irrelevante quién sea el sujeto realmente gravado).

#### Ejemplo

Se puede ver un ejemplo de regulación de obligaciones de retención en el art. 99 de la LIRPF.

Por consiguiente, como señala el artículo 37.2 de la LGT, puede definirse la figura del **retenedor** como “la persona o entidad a quien la ley de cada tributo impone la obligación de detraer e ingresar en la Administración tributaria, con ocasión de los pagos que deba realizar a otros obligados tributarios, una parte de su importe a cuenta del tributo que corresponda a estos”, de manera que, así, además de conseguir un mayor y mejor control del cumplimiento de las obligaciones tributarias (ya que también deben cumplir con las correspondientes obligaciones formales), la Administración tributaria consigue tener liquidez a lo largo de todo el año<sup>16</sup>.

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

Las retenciones se calculan de acuerdo con lo establecido por la ley en cada caso, ya sea aplicando al importe monetario pagado un **porcentaje fijo** (como ocurre, por ejemplo, con los rendimientos del capital mobiliario en el IRPF –art. 101.4 de la LIRPF–) o utilizando un **porcentaje calculado** en función de diversos elementos que hacen referencia a las circunstancias personales y familiares del contribuyente (como es el caso de los rendimientos del trabajo personal en el IRPF –art. 101.1 de la LIRPF–) y, en todo caso, los retenidos, además de tener que soportar su práctica, están legalmente obligados a facilitar al retenedor todos los datos necesarios para su correcto cálculo.

#### b) Los demás obligados a realizar pagos a cuenta

En primer lugar, el artículo 37.1 de la LGT establece que estará obligado a realizar pagos fraccionados el contribuyente a quien la ley de cada tributo imponga la obligación de ingresar cantidades a cuenta de la obligación tributaria principal con anterioridad a que esta resulte exigible, por lo que, conforme a dicha definición, solo los contribuyentes podrán formar parte de esta figura<sup>17</sup>.

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

En la práctica, dicha obligación únicamente se impone a los sujetos que realizan actividades económicas (es decir, empresarios y profesionales), obligándoles a ingresar una parte de los rendimientos de las mismas (también calculado mediante un porcentaje) durante el período impositivo del tributo que los grave.

#### Ejemplo

Se puede ver un ejemplo de regulación de dichas obligaciones en el art. 23 del TRIRNR.

Por su parte, el artículo 37.3 de la LGT concreta que estará **obligado a practicar ingresos a cuenta** la persona o entidad que satisfaga rentas en especie o dinerarias y a quien la ley imponga la obligación de realizar ingresos a cuenta de cualquier tributo, de modo que, a diferencia de los obligados a realizar pagos fraccionados, los ingresos se realizarán a cuenta de la obligación tributaria principal de un tercero<sup>18</sup>.

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

A primera vista, parece que dicha figura coincide con la del retenedor, si bien las principales diferencias se encuentran en relación con las **rentas en especie**.

En tales casos, al no haber prestación en dinero, no se puede sustraer la cantidad a pagar a Hacienda aplicando un porcentaje a la retribución satisfecha, por lo que el sujeto que entrega la renta en especie deberá hacer una valoración dineraria de la misma y efectuar el correspondiente pago a la Administración tributaria. Así, adicionalmente a la prestación satisfecha, deberá efectuar el correspondiente pago de la retención a la Hacienda pública, de modo que, a no ser que la repercuta al sujeto gravado por el contribuyente de la correspondiente obligación tributaria principal, ingresará, a diferencia de lo que ocurre en las retenciones, una cantidad extra.

Por último, procede destacar que las tres obligaciones de pago a cuenta descritas son totalmente **independientes de la obligación principal**, de modo que, a pesar de que su importe pueda deducirse de la cuota tributaria resultante, constituyen deudas tributarias por sí mismas. Por tanto, si un retenedor o un obligado a ingresar a cuenta no cumple con su deber, responderá por la falta de cumplimiento en nombre propio, y es que, aun en el caso de que el sujeto responsable de la obligación tributaria principal acabe ingresando su totalidad a la hora de liquidar la obligación, deberá hacerse cargo de los intereses de demora y de las eventuales sanciones que pudieran proceder (tanto por lo que respecta a la obligación material en sí como a las obligaciones formales derivadas de la misma).

#### **La regularización del incumplimiento de la obligación de retener y de ingresar a cuenta y los límites a la doble imposición**

En este punto, procede destacar la interpretación que ha venido manteniendo el TS en sentencias como la de 25 de abril del 2002 o la de 5 de marzo del 2008, según la cual la exigencia de la retención al retenedor cuando los sujetos pasivos ya hayan pagado la totalidad de la cuota tributaria correspondiente implica una clara, rotunda y abusiva doble imposición y un enriquecimiento injusto por parte de la Administración. No obstante, ello no impide que la Administración tributaria pueda exigir al retenedor los intereses, eventuales recargos y las posibles sanciones que pueda merecer, ya sea por no haber practicado la retención o por haberla practicado de modo cuantitativamente insuficiente.

### **3) Los responsables del tributo**

#### **Ejemplo**

Se puede ver un ejemplo de regulación de dichas obligaciones en el art. 140 del TRLIS.

La siguiente figura tributaria a la que la LGT da la condición de obligado tributario es la de los **responsables** de la deuda tributaria, los cuales, como establece el art. 41.1 de la LGT, vendrán configurados por la ley como solidarios o subsidiarios, junto a los deudores principales (entendiéndose por estos los obligados tributarios del art. 35.2 de la LGT).

Así, lejos de desplazar al sujeto pasivo o a los deudores principales en la relación tributaria y ocupar su posición (tal y como ocurre con los sustitutos del contribuyente), se colocan junto a ellos ocupando una posición accesorio, ya que a su lado siempre hay necesariamente un deudor que no ha pagado su deuda.

No obstante, a pesar del impago de este y **con independencia de si es culposa u objetiva**, la responsabilidad solo alcanzará, salvo determinadas excepciones, el importe de la deuda tributaria exigido en período voluntario quedando fuera las sanciones, sin perjuicio de que los responsables deban hacerse cargo de las consecuencias de su propio incumplimiento.

Asimismo, en ningún caso la responsabilidad abarcará las obligaciones formales del tributo, sino que se limitará, con más o menos extensión, a las prestaciones materiales derivadas del mismo, si bien es cierto que, a través de la denominada **acción de regreso**, los responsables tendrán derecho a exigir el reembolso de las deudas a las que hayan tenido que hacer frente al deudor o deudores principales (lo cual se tramita en la jurisdicción civil<sup>19</sup>).

En cualquier caso, de conformidad con el art. 41.5 de la LGT, “salvo que una norma con rango de ley disponga otra cosa, la derivación de la acción administrativa para exigir el pago de la deuda tributaria a los responsables requerirá un acto administrativo en el que, previa audiencia al interesado, se declare la responsabilidad y se determine su alcance y extensión<sup>20</sup>”.

Este acto administrativo será el que **reconozca, cuantifique y exija la responsabilidad al responsable** (indicando expresamente el presupuesto de hecho de la misma), si bien, con anterioridad, la Administración competente podrá adoptar las medidas cautelares que estime oportunas y realizar las pertinentes actuaciones de investigación con las facultades previstas a los órganos de inspección y recaudación (arts. 142 y 162 de la LGT).

A grandes rasgos, el procedimiento para emitir dicha derivación de la responsabilidad será igual tanto para la responsabilidad solidaria como para la subsidiaria, abriéndose con la notificación de la misma, de acuerdo con el art. 62.2 de la LGT, el plazo voluntario para el ingreso de la correspondiente deuda. Por consiguiente, si los responsables no ingresan la deuda pertinente dentro del

#### La accesoriadad del responsable respecto al deudor principal

Los responsables tributarios siempre se colocan al lado del deudor principal de forma accesorio, es decir, que la Administración siempre exigirá la deuda tributaria a este último en primer lugar y de forma preferente. Así, solo se dirigirá contra el responsable si el deudor principal no cumple con su obligación de satisfacer la deuda.

<sup>(19)</sup> Apartados 3, 4 y 6 del artículo 41 de la LGT

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

período voluntario, se iniciará el período ejecutivo, por lo que, conforme a la normativa general, deberán responder de los eventuales recargos e intereses de demora que su impago pueda generar. El desarrollo del procedimiento de declaración de responsabilidad se encuentra en los arts. 174 a 176 de la LGT.

Sin embargo, lo que sí es diferente en ambos tipos de responsabilidad es el momento en el cual se podrá emitir la mencionada derivación de responsabilidad y, como es lógico, su presupuesto habilitador, ya que, si bien la **solidaria** se podrá tramitar antes o después de vencer el período voluntario de ingreso del deudor principal (aunque el requerimiento del pago solo se podrá realizar una vez este haya vencido), el acto declarativo de la **subsidiaria** solo se podrá dictar una vez declarado fallido el deudor principal y, en su caso, los responsables solidarios (lo que se denomina el beneficio de excusión a favor del responsables subsidiarios –arts.175.1 y 176 de la LGT–).

### **La prescripción del derecho a exigir el pago de la deuda tributaria a los responsables**

Al respecto, otra diferencia que se presenta entre los responsables subsidiarios y solidarios es que, en relación con estos últimos, el plazo para exigir la obligación de pago comenzará a contarse desde el día siguiente a la finalización del período voluntario de pago del deudor principal (excepto en el caso de que los hechos que constituyan el presupuesto de la responsabilidad se produzcan con posterioridad, ya que en tales supuestos se iniciará a partir del momento en que los hechos tengan lugar), mientras que, en relación con los obligados subsidiarios, empezará a computarse desde la notificación de la última actuación recaudatoria practicada al deudor principal o a cualquiera de los responsables solidarios (art. 67.2 de la LGT). De todos modos, en ambos casos, la interrupción de la prescripción para un obligado se extiende a todos los demás obligados (y, como tales, a todos los responsables –art. 68.8 de la LGT–).

Por último, téngase en cuenta que, como procedimiento declarativo que es, será aplicable el plazo general de **caducidad** de seis meses<sup>21</sup>, del mismo modo que debe destacarse que, si el responsable no está de acuerdo con el correspondiente acto (ya sea por el presupuesto de hecho del cual deriva la responsabilidad o por las liquidaciones que se le exigen), podrá interponer los correspondientes recursos o reclamaciones, si bien en ningún caso se podrán revisar las liquidaciones que ya hubieran ganado firmeza. En tales casos, únicamente se podrán modificar las cuantías exigidas al responsable, aunque en los supuestos previstos en el art. 42.2 de la LGT se prohíbe incluso la impugnación de las correspondientes liquidaciones (por lo que, en los mismos, el objeto de la reclamación o recurso solo podrá abarcar el alcance global de la responsabilidad<sup>22</sup>).

Así, vistos los rasgos generales, procede ver con más detalle las características de cada tipo de responsabilidad.

#### **a) Los responsables solidarios**

#### **La competencia para emitir la declaración de responsabilidad**

Como señala el art. 142.2 de la LGT, “en el supuesto de liquidaciones administrativas, si la declaración de responsabilidad se efectúa con anterioridad al vencimiento del período voluntario de pago, la competencia para dictar el acto administrativo de declaración de responsabilidad corresponde al órgano competente para dictar la liquidación. En los demás casos, dicha competencia corresponderá al órgano de recaudación”.

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

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

El art. 42 de la LGT es el que regula la responsabilidad solidaria y establece los diferentes supuestos en los que podrá tener lugar, si bien, como establece expresamente, las leyes podrán establecer otros presupuestos de hecho distintos. Así, establece que serán responsables solidarios las personas o entidades que se encuentren en los siguientes supuestos<sup>23</sup>:

(23) Apartados 1 y 2 del art. 42 de la LGT

- Que sean causantes o colaboradores activos en la comisión de infracciones tributarias (que responderán también de la sanción).
- Que sean copartícipes de entes desprovistos de personalidad jurídica (en proporción a sus participaciones).
- Que sucedan por cualquier concepto en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas, salvo que la sucesión haya tenido lugar en un procedimiento concursal o que se haya obtenido la certificación detallada de la Administración de las deudas, sanciones y responsabilidades tributarias derivadas del ejercicio de las mismas (que responderán solidariamente de las obligaciones tributarias contraídas por el anterior titular y de las derivadas de su ejercicio incluyéndose las obligaciones derivadas de la falta de ingreso de las retenciones e ingresos a cuenta practicadas o que se hubieran debido practicar y las sanciones).
- Quienes realicen actuaciones que impidan la ejecución del patrimonio del deudor (abarcando las sanciones tributarias y los recargos e intereses de demora que haya podido generar el deudor principal hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria).

Asimismo, la Disposición Adicional Séptima de la LGT añade que responderán solidariamente las CC. AA. respecto al pago de las deudas tributarias contraídas por las entidades de derecho público que dependan de ellas, por sociedades mercantiles cuyo capital social pertenezca íntegramente a las mismas o por instituciones asociativas voluntarias públicas en las que participen, y por su parte, las corporaciones locales del pago de las deudas tributarias contraídas por los organismos autónomos locales y las entidades públicas empresariales locales, así como de las que, en su caso, contraigan las mancomunidades, las comarcas, las áreas metropolitanas, las entidades de ámbito inferior al municipio y cualquier institución asociativa voluntaria pública en la que participen<sup>24</sup>.

(24) Disposición adicional séptima de la LGT

## b) Los responsables subsidiarios

Como señala el artículo 41.1 de la LGT al distinguir las clases de responsabilidad, salvo precepto legal expreso en contrario, la responsabilidad siempre será subsidiaria. En este caso, es el art. 43 de la misma Ley el que establece los diferentes supuestos en los que tendrá lugar, aunque, igual que en el caso de

la responsabilidad solidaria, las leyes podrán establecer otros supuestos. Concretamente, señala que serán responsables subsidiarios las siguientes personas y entidades:

- Administradores de personas jurídicas que hubieran cometido (directa o indirectamente) infracciones tributarias (los cuales también responderán de las sanciones).
- Administradores de hecho o de derecho de personas jurídicas obligadas a efectuar declaración e ingreso de repercusiones o retenciones cuando, existiendo continuidad en el ejercicio de la actividad, la presentación de autoliquidaciones sin ingreso por tales conceptos sea reiterativa y pueda acreditarse que no obedece a una intención real de cumplir con las pertinentes obligaciones tributarias.
- Administradores de personas jurídicas no liquidadas que hayan cesado en su actividad pero que no hubieran hecho lo necesario para el pago de las deudas tributarias pendientes en el momento del cese.
- Gestores de patrimonios en liquidación que hubiesen incumplido deberes tributarios.
- Adquirentes de bienes afectos al pago de deudas tributarias.
- Agentes y comisionistas de aduanas cuando actúan en nombre y por cuenta de sus comitentes (aunque no responderán de la deuda aduanera).
- Contratistas cesionarios de la ejecución de obras o prestaciones de servicios (por las obligaciones tributarias relativas a los tributos que deban repercutirse o cantidades que deban retenerse a los trabajadores, profesionales u otros empresarios). No obstante, estarán exentos cuando el contratista o subcontratista haya aportado al pagador un certificado administrativo de estar al corriente de sus obligaciones tributarias.
- Personas o entidades que controlen a personas jurídicas creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta para eludir la responsabilidad universal frente a la Hacienda pública y exista unicidad de personas o esferas económicas, o confusión o desviación patrimonial. (los cuales también responderán de las sanciones).
- Personas o entidades de las que los obligados tributarios tengan el control, creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta para eludir la responsabilidad universal frente a la Hacienda pública y exista unicidad de personas o esferas económicas, o confusión o desviación patrimonial. (los cuales también responderán de las sanciones).

**La apreciación del cese de una actividad a los efectos de derivar la responsabilidad**

En relación con dicho supuesto, debe destacarse la STS de 10 de febrero del 2011, la cual señala que, para evitar que se eluda la correspondiente responsabilidad, el cese debe valorarse como una cuestión fáctica, entendiéndose producido aunque se mantenga una actividad residual.

#### 4) Los sucesores del tributo

Finalmente, la última de las principales figuras que el art. 35 de la LGT califica como obligados tributarios es la de los sucesores del tributo, los cuales se regulan, con una fuerte inspiración civil, en la sección 2.ª del capítulo II, del título II de la LGT.

Así, siguiendo la distinción del derecho privado, la LGT diferencia la regulación de la sucesión de las personas físicas (art. 39) de la de las personas jurídicas y los entes sin personalidad jurídica (art. 40), por lo que conviene tratarlas de forma diferenciada. Sin embargo, antes de entrar en su análisis, debe recordarse que, a pesar de que la sucesión del tributo haya sido admitida, en el ámbito tributario rige la indisponibilidad del crédito tributario y la limitación al ámbito privado de los efectos de los pactos o convenios particulares por los que se alteren elementos del tributo (arts. 17.5 y 18 de la LGT), por lo que, a pesar de que la transmisión del tributo *mortis causa* se acepte, la *inter vivos* en la que el obligado primigenio se libere estará siempre prohibida.

##### a) La sucesión de las personas físicas

El artículo 39.1 de la LGT empieza estableciendo con carácter general que, “a la muerte de los obligados tributarios, las obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los herederos, sin perjuicio de lo que establece la legislación civil en cuanto a la adquisición de la herencia”. Por consiguiente, de conformidad con el art. 1.003 del CC, todos los herederos deberán responder personalmente (con sus bienes y derechos) de las obligaciones tributarias del causante, salvo que repudien la herencia o la acepten a beneficio de inventario<sup>25</sup>.

<sup>(25)</sup> Art. 39.1 de la LGT

No obstante, conforme al art. 867 del CC, el mismo precepto de la LGT establece que los **legatarios** estarán exentos de responder de las referidas obligaciones excepto en dos casos concretos: cuando toda la herencia se hubiera distribuido a través de legados y en los supuestos en los que se instituyan legados de parte alícuota (es decir, los que tienen por objeto una proporción ideal del caudal relicto).

Por lo que respecta al **ámbito objetivo** de la **sucesión**, se transmitirán todas las obligaciones tributarias devengadas (y no solo la obligación tributaria principal –con independencia de que en el momento de la muerte del causante la deuda tributaria no estuviera liquidada–), así como los recargos e intereses de demora<sup>26</sup>.

<sup>(26)</sup> Apartados 1 y 2 del artículo 39 de la LGT

Sin embargo, **nunca se transmitirán las sanciones ni la propia responsabilidad**, salvo que se hubiera notificado el acuerdo de derivación de responsabilidad antes del fallecimiento<sup>27</sup>.

(27) Arts. 39.1 y 189.1 de la LGT

Por su parte, el apartado 3 del artículo 39 de la LGT establece que, mientras la herencia se encuentre **yacente**, con el fin de mantener la continuidad de las relaciones jurídicas de las que fuera parte el causante, el cumplimiento de las obligaciones tributarias del causante corresponderá a la misma a través de su representante, y es que, como se ha visto, esta se enumera expresamente como obligado tributario por el art. 35.4 de la LGT.

Así, las actuaciones administrativas que tengan por objeto la cuantificación, determinación y liquidación de las obligaciones tributarias del causante deberán realizarse o continuarse con el representante de la herencia yacente (el cual, como se apuntó, será aquel que ostente la representación legal siempre que resulte acreditada en forma fehaciente o, si no se hubiera designado, se considerará como tal el que aparentemente ejerza la gestión o dirección y, en su defecto, cualquiera de sus miembros o partícipes –art. 45.3 de la LGT–), aunque, si al término del procedimiento no se conocieran los herederos o estos renunciaran, las liquidaciones se realizarán a nombre de la herencia yacente (satisfaciéndose con cargo a los bienes de la misma<sup>28</sup>).

(28) Art. 39.3 de la LGT

En su caso, **si hay más de un sucesor**, todos quedarán obligados respecto a las obligaciones mencionadas de forma solidaria (ya que, como señala el art. 39.2 de la LGT, las actuaciones se entenderán con cualquiera de los sucesores, debiéndose notificar la liquidación que resulte de dichas actuaciones a todos los interesados que consten en el expediente), sin perjuicio, obviamente, de la regulación sobre el reparto de deudas y gravámenes que establezca la legislación civil.

En concreto, el **procedimiento de recaudación** en los casos de sucesión se contempla en el art. 177 de la LGT y se desarrolla en el art. 127 del RGR, debiéndose destacar, además de lo descrito, que si bien el heredero o, en su defecto, la propia herencia yacente se subrogará en la posición que tuviera el causante en el momento del fallecimiento, el sucesor podrá suspender provisionalmente el procedimiento haciendo uso de su derecho a deliberar (el *ius delationis*<sup>29</sup>).

(29) Arts. 177 de la LGT y 127 del RGR

## **b) La sucesión de las personas jurídicas y los entes sin personalidad jurídica**

Antes de entrar a analizar la sucesión de las personas jurídicas y de los entes sin personalidad jurídica, procede remarcar que puede darse el caso de que un sucesor de los mismos pueda ser también responsable solidario o subsidiario de sus obligaciones y responsabilidades previas por su condición de adminis-

trador, liquidador o adquirente de la titularidad de las explotaciones o actividades económicas, si bien, en tal caso, prevalecería su condición de sucesor en cuanto a obligado tributario principal y solidario (además del hecho de que su consideración como tal no necesita de un procedimiento administrativo especial de derivación de responsabilidad).

Así pues, realizada dicha precisión, debe señalarse que es el artículo 40 de la LGT el que aborda la sucesión de las personas jurídicas y de los entes sin personalidad, para lo cual, siguiendo la tipología mercantil, distingue los siguientes supuestos<sup>30</sup>:

(30) Art. 40 de la LGT

**1. Sociedades y entidades con personalidad jurídica disueltas y liquidadas en las que la ley limita la responsabilidad patrimonial de los socios, partícipes o cotitulares:** En tales casos, las obligaciones tributarias pendientes (liquidadas o no) de dichas sociedades y entidades se transmitirán a los socios, partícipes o cotitulares, los cuales quedarán obligados solidariamente hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que les corresponda, que será proporcional a su cuota de capital (si bien dicha limitación de la que gozan, cuya prueba, en su caso, les compete, supone una excepción al principio de integridad de la deuda propio de la solidaridad y demás percepciones patrimoniales recibidas por los mismos en los dos años anteriores a la fecha de disolución que minoraron el patrimonio social que debería responder de tales obligaciones, sin perjuicio de lo previsto en el art. 42.2.a) 34 de la LGT<sup>31</sup>).

(31) Art. 40.1 de la LGT

**2. Sociedades y entidades con personalidad jurídica disueltas y liquidadas en las que la ley no limita la responsabilidad patrimonial de los socios, partícipes o cotitulares:** En tales casos, las obligaciones tributarias pendientes (liquidadas o no) de dichas sociedades y entidades se transmitirán íntegramente a los socios, partícipes o cotitulares, que quedarán obligados solidariamente a su cumplimiento (de modo que, a diferencia del supuesto anterior, deberán responder de las eventuales obligaciones tributarias que se les transmitan con todo su patrimonio<sup>32</sup>).

(32) Art. 40.1 de la LGT

**3. Sociedades mercantiles y entidades con personalidad jurídica extinguidas o disueltas sin liquidación y sociedades mercantiles y entidades con personalidad jurídica en las que se haya cedido el total del activo y el pasivo:** En dichos supuestos, las obligaciones tributarias pendientes de las mismas (liquidadas o no) se transmitirán a las personas o entidades que sucedan o que sean beneficiarias de la correspondiente operación<sup>33</sup>.

(33) Art. 40.3 de la LGT

**4. Fundaciones disueltas o entidades sin personalidad jurídica:** Las obligaciones tributarias pendientes de las mismas (liquidadas o no) se transmitirán a los destinatarios de los bienes y derechos de las fundaciones o a los partícipes o cotitulares de dichas entidades<sup>34</sup>.

(34) Art. 40.4 de la LGT

Sin embargo, en el caso de las entidades sin personalidad jurídica, debe tenerse presente que, al producirse la sucesión, los copartícipes o cotitulares de la misma dejan de ser responsables solidarios en los términos previstos en el artículo 42.1. b) de la LGT, ya que precisamente la disolución de la entidad comporta la desaparición del sujeto pasivo de las deudas tributarias respecto a las que se predicaba dicha responsabilidad. Y es importante dicha puntualización porque, sin ir más lejos, los sucesores deben responder de las sanciones que se pudieran exigir por las infracciones cometidas por la entidad<sup>35</sup>.

(35) Art. 40.5 de la LGT

Al respecto, y a diferencia de las personas físicas, el art. 40.5 de la LGT establece que los sucesores de las personas jurídicas y de las entidades sin personalidad jurídica deberán responder de las **sanciones** que pudieran proceder por las infracciones cometidas por las mencionadas sociedades y entidades, si bien, como puntualiza, les serán exigibles hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que les corresponda conforme a lo expuesto en relación con las sociedades y entidades con personalidad jurídica disueltas y liquidadas en las que la ley limita la responsabilidad patrimonial de los socios, partícipes o cotitulares<sup>36</sup>.

(36) Art. 40.5 de la LGT

Dichas previsiones, que vulneran claramente el principio de la personalidad de la pena, resultan totalmente excesivas, y es que se establece una responsabilidad objetiva por infracciones de tercero que no requiere ningún tipo de culpabilidad que justifique la imputación de dicha responsabilidad.

Por último, obsérvese que la única limitación en la sucesión de las sanciones se predica en función de la cuota de liquidación, por lo que, como puntualiza el art. 127.6 del RGR, no se aplicará el mencionado límite a los supuestos de disolución sin liquidación (dejando claro, por otra parte, que también en tales casos se transmitirá la referida responsabilidad).

Finalmente, en cuanto al procedimiento para la recaudación de las deudas transmitidas, el art. 177.2 de la LGT señala que “la Administración tributaria podrá dirigirse contra cualquiera de los socios, partícipes, cotitulares o destinatarios, o contra todos ellos simultánea o sucesivamente, para requerirles el pago de la deuda tributaria y costas pendientes”, ya que estos se subrogarán a tales efectos en la misma posición en la que se encontraba la entidad antes de su extinción o, en su caso, disolución<sup>37</sup>.

(37) Arts. 177.2 de la LGT y 127.4 del RGR

### 3. La cuantificación del tributo

Tal y como se ha visto, la consecuencia directa de realizar el hecho imponible de un tributo es el nacimiento de la obligación tributaria principal, la cual tiene por objeto el **pago de la cuota tributaria**<sup>38</sup>. No obstante, la cuantía de la cuota tributaria no siempre viene predeterminada por la normativa, y es que no todos los hechos imponibles son susceptibles de materializarse con el mismo grado o intensidad.

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

Así, la ley solo determina total y absolutamente la cuantía de la cuota tributaria en los denominados **tributos fijos** (es decir, en aquellos cuyo aspecto cuantitativo siempre es el mismo y no existe la posibilidad de graduación), mientras que en los **tributos variables** simplemente ofrece una serie de criterios para determinar la cuantía de la prestación a satisfacer (los llamados elementos de cuantificación).

#### Puntualización de los tributos fijos

Aunque la normativa pueda predeterminar la cuota de los tributos fijos, no implica que esta siempre sea la misma, sino que, como ocurre por ejemplo en el IVTM (que grava la titularidad de los vehículos de esta naturaleza aptos para circular por las vías públicas), el artículo 95 del TRLRHL establece una serie de cuotas en función de la potencia y la clase del vehículo.

#### Ejemplos de tributos fijos y variables

Como ejemplo de tributo fijo (o de cuota fija) puede citarse la tasa estatal que debe satisfacerse por la expedición del DNI, cuyo hecho imponible (la expedición del DNI) siempre es obviamente el mismo (motivo por el que se cuantifica anualmente la cuota de la tasa mediante la Ley de Presupuestos Generales del Estado). En cambio, un tributo variable sería el IRPF, ya que, como señala el artículo 6 de la LIRPF, su hecho imponible es la obtención de renta por el contribuyente y, por consiguiente, es susceptible de realizarse en distinta medida.

Por consiguiente, mientras que en los tributos fijos la norma ya cuantifica la consecuencia jurídica principal de realizar su hecho imponible, en los tributos variables solo se establece de forma parcial e indirecta, es decir, que solo se concreta la base imponible, la base liquidable, el tipo de gravamen y la cuota tributaria. No obstante, teniendo en cuenta que la cuantificación es un aspecto esencial de los tributos, en ambos casos rige el principio de reserva de ley, el cual se encuentra previsto de forma específica en el artículo 8. a) de la LGT.

#### 3.1. La base imponible

De conformidad con el art. 50.1 de la LGT, “la base imponible es la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible”, por lo que siempre se encontrará en conexión directa con este último<sup>39</sup>.

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

En concreto, su importe será el que servirá de punto de partida para calcular la cuota resultante del tributo, y es que su función primordial es la de **medir la dimensión del hecho imponible** o de **alguno de sus elementos**, que será lo que deberá someterse a gravamen. Por consiguiente, no es de extrañar que, en función del hecho imponible o del elemento que se deba valorar, su magnitud sea o no dineraria, aunque siempre consistirá en una cantidad.

En todo caso, es evidente que su determinación siempre requerirá de un procedimiento de cuantificación, el cual se podrá basar en alguno de los tres métodos que se encuentran previstos y que se detallan a continuación.

### Los acuerdos previos de valoración

No obstante, antes de entrar a analizar los diferentes métodos señalados, deben destacarse aquí los acuerdos previos de valoración (art. 91 de la LGT), los cuales, calificados por el art. 85.2.d) de la LGT como labores de información y asistencia, consisten en la posibilidad de que los obligados tributarios, con carácter previo a la realización del hecho imponible, presenten una propuesta de valoración a efectos fiscales de rentas, productos, bienes, gastos y demás elementos determinantes de la deuda tributaria que, de ser aceptada o no respondida por la Administración en los plazos normativamente establecidos, será administrativamente vinculante durante el plazo de tres años.

En cuanto a los **métodos de determinación de la base imponible**, de conformidad con el artículo 50.2 de la LGT, “la base imponible podrá determinarse por los siguientes métodos: a) Estimación directa, b) Estimación objetiva, c) Estimación indirecta”.

Obviamente, serán las leyes de cada tributo las que deberán determinar el **método** que se tendrá que utilizar en cada caso, aunque la propia LGT puntualiza que, con carácter general, las bases imponibles se determinarán por el método de estimación directa y que, en todo caso, el método de estimación objetiva será de carácter voluntario para los obligados tributarios. Asimismo, recalca que el método de estimación indirecta únicamente operará de forma subsidiaria respecto a los demás<sup>40</sup>.

En concreto, las principales características de cada uno de los métodos señalados son los que se detallan a continuación:

#### 1) El método de estimación directa

Aparte de ser el primer método que enumera la LGT, es el que se prevé en la mayor parte de los tributos, y es que, claramente, es el que ofrece la determinación más ajustada (ya que permite una total correspondencia entre la definición de la base imponible y la medición de la misma).

### Ejemplos dinerarios y no dinerarios de la cuantía base imponible

Un ejemplo de base imponible dineraria se encuentra en el IBI, ya que será “el valor catastral de los bienes inmuebles” (art. 65 del TRLRHL). Por su parte, un ejemplo de base imponible no dineraria puede ser la del impuesto especial sobre el alcohol y bebidas derivadas, ya que, como establece el artículo 38 de la LIE, “estará constituida por el volumen de alcohol puro, a la temperatura de 20 °C., expresado en hectolitros, contenido en los productos objeto de impuesto”.

<sup>(40)</sup> Arts. 50.3 y 50.4 LGT

En concreto, para la determinación de la base imponible, la **estimación directa** se sirve de datos concretos y reales del presupuesto de hecho gravado (de magnitudes empleadas en la propia definición de este), por lo que no es de extrañar que el artículo 50.3 prevea su aplicación con carácter general<sup>41</sup>.

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

Dicho método podrá utilizarse tanto por el contribuyente como por la Administración tributaria, partiendo el primero de sus propios datos y la segunda de las declaraciones o documentos presentados a la misma, de los datos consignados en libros y registros comprobados administrativamente y de los demás documentos, justificantes y datos que tengan relación con los elementos de la obligación tributaria<sup>42</sup>. De hecho, la principal diferencia de este método respecto a los siguientes es que es el único que **utiliza cantidades reales**, por lo que es el que más se ajusta a la capacidad económica que verdaderamente se pretende gravar.

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

#### La previsión de la estimación directa

A pesar de ser el método que más se ajusta a la capacidad económica que se pretende gravar, su aplicación no opera de forma íntegra en ninguno de los tributos de nuestro sistema tributario, ya que en todos los casos existen determinadas presunciones o ciertos datos estimativos o imputados (ya sea por razones de simplicidad –disminuyendo, así, los deberes formales de los obligados tributarios y, en consecuencia, su presión fiscal indirecta– o de incapacidad administrativa para su comprobación).

#### La estimación directa simplificada

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

### 2) El método de estimación objetiva

En el método de **estimación objetiva** se determina la base imponible mediante la aplicación de magnitudes, índices, módulos o datos previstos en la normativa propia de cada tributo, por lo que únicamente operará cuando así se prevea expresamente (lo cual, en relación con la base imponible, solo ocurre en el caso del IRPF y, para determinar la cuota tributaria, en el IVA y el IAE<sup>43</sup>).

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

En todo caso, su **aplicación siempre será de carácter voluntario**, y es que implica la aplicación de una serie de signos, índices, módulos o coeficientes que, a pesar de que pueden estar basados en datos reales (como el número de trabajadores o la superficie del local utilizado), no dan como resultado un reflejo de la situación efectiva y real del obligado tributario.

### 3) El método de estimación indirecta

Por último, el método de **estimación indirecta** se basa en presunciones o indicios carentes de certeza de prueba, aunque, si se encontrara disponible algún dato real, se podría tener en consideración<sup>44</sup>.

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

Como se apuntaba, su aplicación es la más restrictiva de todas ya que se encuentra sometida a una doble limitación: que se dé alguno de los presupuestos en los que esta se encuentra prevista y que no se puedan aplicar los dos otros métodos descritos<sup>45</sup>.

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

### Supuestos de aplicación del método de estimación indirecta

El artículo 53.1 de la LGT señala que el método de estimación indirecta se aplicará “cuando la Administración tributaria no pueda disponer de los datos necesarios para la determinación completa de la base imponible como consecuencia de alguna de las siguientes circunstancias: a) Falta de presentación de declaraciones o presentación de declaraciones incompletas o inexactas.; b) Resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación inspectora; c) Incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales; o d) Desaparición o destrucción, aun por causa de fuerza mayor, de los libros y registros contables o de los justificantes de las operaciones anotadas en los mismos”. En concreto, la precisión de cuándo se entenderá que proceden tales supuestos se encuentra en el artículo 193 del RGGIT.

Así, teniendo en cuenta la posible arbitrariedad o excesiva discrecionalidad que entraña la aplicación de dicho método, es lógico que **su aplicación se prevea de forma subsidiaria**, del mismo modo que no es de extrañar que el art. 158.1 de la LGT exija como requisito *sine qua non* para su aplicación la elaboración de un **informe razonado por parte de la Inspección** en el que se explique la situación de la contabilidad y los registros preceptivos del obligado tributario y se justifiquen las causas determinantes de la aplicación del citado método, los medios elegidos para la determinación de las bases, rendimientos o cuotas y los cálculos y estimaciones efectuados en virtud de los medios elegidos (lo que no tiene otra finalidad más que la de cumplir con el requisito general de motivación de las liquidaciones tributarias y procurar garantizar al máximo la posibilidad de defensa de los obligados tributarios).

Finalmente, para cerrar las consideraciones sobre la base imponible, debe remarcar que, en algunos supuestos, se prevén determinadas reducciones de la misma, las cuales darán lugar a la denominada base liquidable.

### 3.2. La base liquidable

Conforme al artículo 54 de la LGT, “la **base liquidable** es la magnitud resultante de practicar, en su caso en la base imponible, las reducciones establecidas en la Ley”, la cual constituirá la cuantía sobre la que se tendrá que aplicar el correspondiente tipo de gravamen.

Así pues, es evidente que la base liquidable constituirá siempre una **reducción de la base imponible**, aunque, debido a la posibilidad de que no se prevea ningún tipo de reducción de esta última, puede afirmarse que no se trata de un elemento de cuantificación del tributo imprescindible. No obstante, a pesar de su carácter no necesario, constituye un elemento al que a menudo recurre el legislador para ofrecer un trato fiscal más beneficioso, ya sea por circunstancias subjetivas u objetivas (como ocurre en el ISD por razón de parentesco o porque un mismo bien se haya transmitido *mortis causa* a descendientes más

de dos veces en un período de 10 años –art. 20 de la LISD–), por exigencias de capacidad económica (como es el caso del IBI, donde se compensa el aumento de los valores de la base imponible –art. 67 del TRLRHL–) o para fomentar determinadas actuaciones a través del estímulo fiscal (como pasa en el IRPF con las aportaciones y contribuciones a planes de pensiones –art. 51 de la LIRPF–).

### 3.3. El tipo de gravamen

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

Así, de acuerdo con el artículo 55.1 de la LGT, “el **tipo de gravamen** es la cifra, coeficiente o porcentaje que se aplica a la base liquidable para obtener como resultado la cuota íntegra”, por lo que parece que siempre será una cantidad numérica que, en principio, determinará la proporción de la capacidad económica cuantificada por la base liquidable (o, en su caso, por la base imponible), que pertenecerá a la Hacienda pública.

#### El tipo de gravamen en las tasas y las contribuciones especiales

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

Como apunta el mismo artículo 55.1 de la LGT y especifica el apartado 2, el tipo de gravamen podrá consistir en una **cantidad de dinero** o en un **porcentaje** (las denominadas alícuotas), cuya distinción básicamente radica en la clase de medición en la que se haya concretado la base imponible (o liquidable). Así, podría decirse que mantienen una relación complementaria, en el sentido de que, si esta última consiste en una cantidad monetaria, se aplicará un tipo porcentual y viceversa. Sin embargo, téngase en cuenta que ambos tipos de gravamen no son excluyentes en relación con un mismo tributo, sino que se pueden utilizar los dos (estableciendo dos tipos de base imponible) para determinar la cuota tributaria de un impuesto<sup>46</sup>.

<sup>(46)</sup> Apartados 1 y 2 del art. 55 de la LGT

#### Ejemplo

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

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

En relación con los primeros, serán **específicos** los que, como ocurre en el impuesto sobre el alcohol y bebidas alcohólicas (art. 39 de la LIE), consistan en una cuantía invariable de dinero (la cual se identifica con la cuota íntegra del tributo), mientras que serán **graduales** los que vayan variando al alza en función de la magnitud de la base imponible (como es el caso del ITPAJD en relación con las letras de cambio –art. 37 del TRLITPAJD–). En igual sentido, los tipos de gravamen porcentuales serán **proporcionales** cuando se mantengan constantes sea cual sea la magnitud de la base imponible (o liquidable), de forma que serán **progresivos** cuando vayan aumentando a medida que se vaya incrementando la base imponible (o liquidable). Sin embargo, en este último caso, la progresividad también podrá ser de dos tipos: **continua** (cuando a la totalidad de la base imponible, o liquidable, se le aplique el porcentaje que corresponda en función de su cuantía–) o **escalonada** (lo que significa que deberá dividirse la base en tramos ideales y aplicar a cada parte el porcentaje que corresponda, de modo que la cuota íntegra será la suma de los correspondientes resultados (como es el caso, por ejemplo, del tipo de gravamen sobre el ahorro (tanto estatal como autonómico) del IRPF –arts. 66 y 76 de la LIRPF–).

#### Límite a la progresividad

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

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

#### El error de salto

Procede destacar en este punto uno de los problemas que plantean los tributos progresivos, y es que puede darse el caso de que, con un aumento mínimo de la base imponible (o liquidable), se deba pasar de un tramo a otro y las consecuencias tributarias sean desproporcionadas (es decir, que por un aumento ínfimo de la base imponible, o liquidable, la cuota tributaria sea excesivamente superior). Este hecho se conoce como “error de salto” y, consciente de ello, el art. 56 de la LGT prevé que, salvo que la deuda tributaria deba pagarse con efectos timbrados, se podrá corregir de oficio reduciendo la cuota íntegra resultante (de manera que dicha reducción comprenda, como mínimo, el exceso de cuota relativa al incremento de la base– art. 55.3 de la LGT–).

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

Por último, previsto en el mismo artículo, debe destacarse el llamado **tipo cero**, el cual no es más que un mecanismo que permite que, en lugar de suprimir un tributo, se reduzca su cuota resultante a cero (por lo que, en tanto que mantiene a los sujetos vinculados al tributo, puede asimilarse a las exenciones). Sin embargo, cierto es que su función y naturaleza podrán variar en cada tributo, aunque su resultado siempre será el mismo.

### 3.4. La cuota tributaria

Finalmente, la cuota tributaria es el último de los elementos cuantificadores del tributo, el cual será el resultado de aplicar el tipo de gravamen a la base imponible (o, en su caso, a la base liquidable) y su pago constituirá el objeto de la obligación tributaria principal (art. 19 de la LGT).

No obstante, como se desprende del art. 56 de la LGT, se distinguen tres tipos diferentes de cuota (la cuota íntegra, la cuota líquida y la cuota diferencial), si bien, igual que ocurría en relación con la base imponible y la liquidable, no todos ellos son indispensables<sup>47</sup>.

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

#### 1) La cuota íntegra

Tal y como señala el artículo 56.1 de la LGT, la determinación de la cuota íntegra variará en función del tipo de tributo al que pertenezca, ya que, como se ha visto, en los tributos fijos vendrá normativamente predeterminada, pero en los tributos variables será el resultado de aplicar el tipo de gravamen previsto a la base imponible (o, en su caso, liquidable). Sin embargo, y aunque puede parecer que dicho importe será el resultado a ingresar a un ente público por la realización de un hecho imponible, la ley puede prever modificaciones en ambos casos, ya sea para incrementarlo o para reducirlo.

#### 2) La cuota líquida

El resultado de aplicar sobre la cuota íntegra las adiciones, límites, reducciones, bonificaciones y deducciones acabados de señalar será la denominada cuota líquida, tal y como señala el artículo 56.5 de la LGT. Sin embargo, aunque dicha cuantía (en aquellos casos en los que exista) será la que realmente constituya el importe a satisfacer por la realización del hecho imponible de un tributo, podrá ser igualmente minorada.

#### 3) La cuota diferencial

Por último, conforme al artículo 56.6 de la LGT, la cuota diferencial será el resultado de minorar la cuota líquida en el importe de las deducciones, pagos fraccionados, retenciones, ingresos a cuenta y cuotas conforme a la normativa de cada tributo, y es que, aparte de practicar las deducciones previstas (también

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

#### Ejemplo de aplicación del tipo cero

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

a la propia cuota diferencial), es evidente que se deberán restar aquellas cantidades que se hayan ido ingresando a la Administración tributaria referidas al hecho imponible y al sujeto pasivo en cuestión<sup>48</sup>. La cantidad que resulte será la que finalmente constituya el importe a ingresar o, en su caso, a devolver por la Administración tributaria en virtud del correspondiente tributo.

### 3.5. La deuda tributaria

Una vez vistos los diferentes elementos de cuantificación del tributo, procede dedicar un breve apartado a la deuda tributaria, ya que, además de la obligación tributaria principal y de la cantidad a ingresar que resulte de las obligaciones de realizar pagos a cuenta, puede englobar otros conceptos.

Así, como señala el artículo 58 de la LGT, “la **deuda tributaria** está constituida por la cuota o cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta”, del mismo modo que, en su caso, se integrará por “el interés de demora, los recargos por declaración extemporánea, los recargos del período ejecutivo y los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas a favor del Tesoro o de otros entes públicos”.

Por consiguiente, también pueden formar parte de la deuda tributaria conceptos que, de conformidad con el artículo 25 de la LGT, tienen la consideración de accesorios a la obligación principal y que, como es lógico, podrán existir o no.

Sin embargo, como deja claro el último apartado del art.58, **no formarán parte de la deuda tributaria las sanciones tributarias** que pudieran imponerse (aunque estén relacionadas con el pago del tributo que conforma la deuda tributaria), si bien, en relación con su cobro (a pesar de que en general se impongan en un procedimiento separado del de la liquidación del tributo), serán aplicables las normas relativas a las actuaciones y al procedimiento de recaudación.

### 3.6. Las garantías del crédito tributario

Por último, por su íntima relación con la deuda tributaria, procede cerrar este punto centrado en la cuantificación del tributo dedicando un breve apartado a las garantías del crédito tributario, que, con carácter general, consisten en un tipo de **medidas** que establece el **ordenamiento jurídico** para **asegurar el pago efectivo** de las deudas contraídas con la Administración tributaria.

#### Ved también

Para más información, podéis consultar la descripción de tales obligaciones accesorias en los artículos 26 a 28 de la LGT.

#### La exclusión de las sanciones

Esta exclusión se justifica por la no consideración de prestación tributaria de las sanciones, ya que derivan de la realización de las actuaciones tipificadas como infracciones y no de un presupuesto fáctico manifiesto de capacidad económica previsto como hecho imponible.

Ciertamente, teniendo en cuenta los fines de la Hacienda pública y el reconocimiento constitucional del deber de contribuir (art. 31.1 de la CE), no es de extrañar que, en sentido amplio, haya muchas figuras e instituciones reconocidas por la ley destinadas a proteger el crédito tributario (como el propio procedimiento o los responsables tributarios), si bien, en sentido técnico, se entiende que las garantías del crédito tributario son las que se enumeran expresamente como tales en los artículos 77 a 80 de la LGT<sup>49</sup>.

<sup>(49)</sup>La regulación de las garantías del crédito tributario en sentido técnico se encuentra en los arts. 77 a 80 de la LGT y los arts. 64 a 67 del RGR.

Así, constituyen las garantías del crédito tributario el derecho de prelación, la hipoteca legal tácita, el derecho de afección y el derecho de retención, las cuales, en tanto que afectan a elementos del tributo, deberán venir establecidas por ley (aunque constituyen una relación accesorio y diferenciada de la obligación tributaria principal).

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

#### La naturaleza del derecho de prelación

Aunque este derecho solo entraña un privilegio frente a los otros acreedores, se convierte en un auténtico derecho real en caso de concurso, ya que, a pesar de que los créditos tributarios queden sometidos a la ley concursal, se otorga preferencia a la Hacienda pública a la hora de repartir el producto de los bienes embargados.

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

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

**c) El derecho de afección:** El artículo 79 de la LGT establece que “los bienes y derechos transmitidos quedarán afectos a la responsabilidad del pago de las cantidades, liquidadas o no, correspondientes a los tributos que graven

tales transmisiones, adquisiciones o importaciones, cualquiera que sea su poseedor". No obstante, por razones de seguridad jurídica, la LGT exceptúa la operatividad de dicho derecho real si el poseedor es un tercero protegido por la fe pública registral o si, en el caso de bienes muebles no inscribibles, se justifica la adquisición de los bienes con buena fe y justo título en establecimiento mercantil o industrial. Además, su operatividad requiere que, tras la declaración de responsabilidad subsidiaria, los adquirentes de los bienes o derechos afectos tampoco hubieran ingresado la obligación principal (art. 67 del RGR).

**d) El derecho de retención:** En virtud del derecho de retención (art. 80 de la LGT), la Administración tributaria tendrá el derecho a retener las mercancías declaradas en las aduanas frente a todos para el pago de la pertinente deuda aduanera y fiscal (a no ser que se hubiera garantizado de forma suficiente el pago de la misma). Sin embargo, además de ser subsidiaria, dicha garantía solo habilita a la Administración a mantener los bienes (sin que pueda enajenarlos), de modo que su eficacia es realmente limitada.

**e) La desactivación de las garantías en sentido técnico de los créditos de titularidad de otros Estados o entidades internacionales o supranacionales:** Finalmente, el artículo 80.bis de la LGT establece que los créditos de titularidad de otros Estados o entidades internacionales o supranacionales no gozarán de ningún tipo de garantía en sentido técnico de las que se prevén en relación con el crédito tributario cuando concurren con otros créditos de derecho público, salvo, obviamente, que la normativa sobre asistencia mutua establezca otra cosa.

#### Ámbito del derecho de retención

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

## 4. La extinción de la deuda tributaria

### 4.1. El pago

Considerando que la deuda tributaria comporta una obligación pecuniaria, parece lógico que la primera causa que conllevará su extinción será el pago de la misma, y es que, en esencia, esta es su finalización natural. Así, no es de extrañar que el artículo 59 de la LGT lo enumere como la primera forma de terminación de los débitos con la Administración tributaria, ni que a él se dedique la primera sección específica dentro del capítulo relativo a la deuda tributaria.

Con carácter general, el **pago** no es más que el ingreso a la Hacienda pública de una cantidad de dinero correspondiente a una obligación pecuniaria de la que esta es acreedora, cuyo efecto no será otro que la liberación del deudor por la parte liquidada.

Por lo que respecta a los sujetos que deben realizarlo, pueden concretarse en los **sujetos pasivos** (contribuyente o sustituto del mismo), los retenedores, los infractores y los responsables, si bien el artículo 33.1 del RGR admite la posibilidad de que también sea un tercero.

Por su parte, en relación con el **lugar del ingreso** (muchas veces indicado de forma preceptiva por la normativa), el artículo 12 del RGR establece que los ingresos de la gestión recaudatoria en período voluntario y ejecutivo se podrán llevar a cabo en la Tesorería de la Dirección General del Tesoro y Política Financiera, en las entidades de crédito que presten el servicio de caja, en las entidades colaboradoras, en las aduanas, en las cuentas restringidas abiertas en entidades de crédito, en las cajas de los órganos gestores y en cualquier otro lugar de pago que se establezca por el ministro de Hacienda, siendo los artículos 13 a 31 del RGR los que detallan dónde se deberán realizar los ingresos cuando dichos órganos resulten competentes.

Al respecto, conviene destacar la importancia de ingresar la deuda tributaria en el órgano que corresponda, ya que, como recalca el artículo 33.2 del RGR, los **pagos** que se **realicen a órganos no competentes** para recibirlos, o a personas no autorizadas para ello, no liberarán al deudor de su obligación de pago, sin perjuicio de las eventuales responsabilidades en las que pudiera incurrir el perceptor que admita indebidamente el pago<sup>50</sup>.

#### El pago por parte de tercero

El art. 33.1 del RGR señala que "puede efectuar el pago, en período voluntario o período ejecutivo, cualquier persona, tenga o no interés en el cumplimiento de la obligación, ya lo conozca y lo apruebe, ya lo ignore el obligado al pago", si bien puntualiza que "el tercero que pague la deuda no estará legitimado para ejercitar ante la Administración los derechos que corresponden al obligado al pago".

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

En relación con las **formas y medios de pago**, también son varios los que prevé la LGT, con independencia de que el objeto de todos siempre sea el mismo: el ingreso la cantidad debida. Así, y aunque el artículo 60 de la LGT señale que, con carácter general, el pago se realizará en **efectivo** (es decir, mediante dinero de curso legal –ya sea en efectivo, mediante cheques o, cuando se prevea expresamente, a través de tarjetas de crédito y débito, transferencias o domiciliaciones bancarias, cargos en cuenta o cualquier otro medio que autorice el Ministerio de Economía y Hacienda–), también permite que, cuando así lo prevea la normativa, se pueda llevar a cabo mediante **efectos timbrados** (lo que solo ocurre en relación con el ITPAJD y en algunas tasas –como las exigidas por servicios administrativos de compulsas de documentos y de bastantamiento de poderes y documentos acreditativos de legitimación–) y en **especie**. Sin embargo, la elección de una forma u otra de pago no siempre depende de la voluntad del obligado tributario, sino que la normativa reguladora de cada tributo, además de permitirla, la podrá determinar. De todos modos, a falta de disposición, el pago deberá realizarse siempre en efectivo.

### **El pago en especie**

El art. 60.2 de la LGT supedita la posibilidad de utilizar el pago en especie a que una norma con rango de ley así lo prevea, lo que actualmente solo ocurre en el IP (art. 36.2 de la LIP), el IRPF (art. 97.3 de la LIRPF), el IS (art. 137.2 del TRLIS) y el ISD (art. 36.2 de la LISD). En los cuatro casos, se señala que las deudas tributarias se podrán pagar mediante bienes “integrantes del Patrimonio Histórico Español”, remitiéndose a tal efecto al art. 73 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español (modificada, en este punto, por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social). Sin embargo, la aportación de tales bienes exige el requerimiento y la aceptación previa conforme el art. 40 del RGR.

Por lo que respecta al **momento del pago**, será, en principio, el instante a partir del cual el obligado tributario quedará liberado de su deber de pagar, el cual, conforme al art. 61 de la LGT, dependerá del medio utilizado. No obstante, conviene puntualizar que, si bien los diferentes métodos de pago podrán utilizarse durante el **período voluntario**, solo el ingreso en efectivo y el pago en especie podrán realizarse en el **período ejecutivo** (arts. 160.2 y 161.1 de la LGT).

Finalmente, debe destacarse que, con base en la promoción de la utilización de las nuevas tecnologías que establece el artículo 96 de la LGT, el último párrafo del artículo 60.1 de la misma ley contempla la posibilidad de que el pago se realice a través de técnicas y medios electrónicos, informáticos o telemáticos, si bien se remite a la normativa tributaria la regulación de los requisitos y condiciones necesarias.

## 4.2. La prescripción

La **prescripción**, prevista por el art. 59 de la LGT como segunda de las figuras causantes de la extinción de la deuda tributaria, puede definirse como la imposibilidad de exigir el cumplimiento de una obligación tributaria o la responsabilidad derivada de la comisión de infracciones tributarias a causa de dos condiciones indispensables: el transcurso del tiempo predeterminado por la ley y la inactividad durante el mismo de todos los sujetos implicados.

Con carácter general, el motivo que justifica la procedencia de dicha figura es la seguridad jurídica, evitando así que el deudor, ante la inactividad del acreedor, deba estar pendiente de forma indefinida de que se le reclame una deuda (art. 69.2 de la LGT) o la responsabilidad derivada de infracciones tributarias (arts. 189 y 190 de la LGT). Sin embargo, a diferencia del ámbito civil, la prescripción tributaria se aplicará de oficio una vez transcurridos los plazos previstos, es decir, de forma automática por el mero transcurso del tiempo.

En concreto, para constatar si puede tener lugar, se deben valorar los tres aspectos que se señalan a continuación:

### 1) Los plazos

Al respecto, la normativa tributaria establece una serie de lapsos de tiempo para que la prescripción tenga lugar, los cuales pueden variar en función de si la prescripción afecta a obligaciones de carácter pecuniario, a obligaciones formales o a responsabilidades derivadas del derecho sancionador, si bien, en todo caso, su regulación se encuentra sujeta al principio de legalidad.

Por lo que respecta a las **obligaciones pecuniarias**, el artículo 66 de la LGT establece que prescribirán a los **cuatro años** los siguientes derechos: el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, el derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas, el derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos

### La incorporación de las TIC en la Administración tributaria

A pesar de la obligación de tecnificación administrativa que se deriva del artículo 6 de la LAECSP, en el ámbito tributario opera la simple obligación de promoción de la utilización de las nuevas tecnologías (art.96 de la LGT), ya que es de aplicación preferente con base en su especialidad. No obstante, tanto desde un punto de vista normativo como material, cierto es que la Administración tributaria es la más desarrollada en este aspecto, siendo todo un referente tanto nacional como internacional.

### La prescripción en el ámbito civil

Ciertamente, la esencia y las funciones que cumple la prescripción en materia tributaria son las mismas que desempeña en el ámbito civil (título VIII del CC), si bien, a diferencia de esta última, presenta algunas divergencias puntuales (como el hecho de que aquí se aplica de oficio).

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

indebidos y el reembolso del coste de las garantías y el derecho a obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías<sup>51</sup>.

Por su parte, el artículo 70 de la LGT establece los plazos de prescripción de las **obligaciones formales**, aunque, con carácter general, establece que aquellos deberes vinculados a otras obligaciones tributarias del propio obligado solo podrán exigirse mientras no haya expirado el plazo de prescripción del derecho para determinar estas últimas<sup>52</sup>. No obstante, puntualiza que la obligación de justificar la procedencia de los datos que tengan su origen en operaciones realizadas en períodos impositivos prescritos se mantendrá durante el plazo de prescripción del derecho para determinar las deudas tributarias afectadas por la operación correspondiente. Asimismo, respecto a las obligaciones tributarias de otras personas o entidades (es decir, de terceros), puntualiza que las obligaciones de conservación y suministro de información relativa a la contabilidad, registros, facturas o documentos análogos deberán cumplirse en el plazo previsto en la normativa mercantil o en el plazo de exigencia de sus propias obligaciones formales si este último fuese superior.

<sup>(52)</sup>Art. 70 de la LGT

**La prescripción mercantil de las obligaciones de conservación de la documentación contable**

Al respecto, el artículo 30.1 del Código de Comercio establece que los libros y documentos contables deberán ser conservados durante seis años.

Por último, en relación con la prescripción tributaria en el derecho sancionador, también se señala un plazo para imponer **sanciones** de cuatro años desde el momento en que se cometieron las correspondientes infracciones, mientras que, para **reclamar** el **pago** de las **sanciones tributarias** impuestas, la propia LGT se remite a la prescripción establecida respecto al derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas (que, como se ha visto, también es de cuatro años<sup>53</sup>).

<sup>(53)</sup>Arts. 198.2 y 190.2 de la LGT

## 2) Cómputo

A pesar de que la determinación del lapso de tiempo que debe transcurrir para considerar que ha tenido lugar la prescripción es una cuestión fundamental, resulta totalmente imprescindible conocer el momento a partir del cual se debe empezar a computar dicho plazo, especialmente para garantizar el pleno respeto al principio de seguridad jurídica. Así, la normativa debe especificar claramente dicho instante en cada uno de los supuestos sobre los que contempla la prescripción, lo cual, respecto a las **obligaciones tributarias pecuniaras**, ha concretado el art. 67 de la LGT.

En cuanto al derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, el plazo comenzará a contar desde el día siguiente al que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación.

En relación con el derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas, el plazo empezará a computar a partir del día siguiente al que finalice el plazo de pago en período voluntario, excepto en los casos en los que se exija la obligación de pago a determinados responsables solidarios o a los responsables subsidiarios.

#### **El cómputo de la prescripción del derecho a exigir el pago de una deuda en los casos de responsabilidad solidaria y subsidiaria**

En tales casos, el plazo de prescripción comenzará a contarse el día siguiente a la finalización del plazo de pago en período voluntario del deudor principal, excepto si los hechos que han dado lugar a la responsabilidad han tenido lugar con posterioridad, que empezará cuando se originen. Por su parte, respecto a los responsables subsidiarios, el cómputo se iniciará a partir de la notificación de la última actuación recaudatoria practicada al deudor principal o a cualquiera de los responsables solidarios (art. 67.2 de la LGT).

Respecto al derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías, se iniciará la prescripción al día siguiente al que finalice el plazo para solicitar la correspondiente devolución derivada de la normativa de cada tributo o, en defecto de plazo, al día siguiente al que dicha devolución pudo solicitarse; al día siguiente al que se realizó el ingreso indebido o, si tuvo lugar dentro del plazo para presentar la autoliquidación, al día siguiente de la finalización de este; o al día siguiente a aquel en que adquiriera firmeza la sentencia o resolución administrativa que declare total o parcialmente improcedente el acto impugnado. Asimismo, en el caso especial de que haya varios tributos que graven una misma operación y que sean incompatibles entre sí, la LGT señala que el plazo de prescripción para solicitar la devolución del ingreso indebido del tributo improcedente comenzará a contarse desde la resolución del órgano específicamente previsto para dirimir cuál es el tributo que procede.

Y, finalmente, por lo que respecta al derecho de obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías, el cómputo comenzará al día siguiente al que finalicen los plazos establecidos para efectuar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo o el día después de la fecha de notificación del acuerdo o resolución donde se reconozca el derecho a percibir el reembolso del coste de las garantías.

Por lo que respecta al cómputo de los plazos de prescripción de las **obligaciones formales**, variará en función de la obligación a la que se encuentren vinculadas, iniciándose el mismo día en el que se pueda determinar la deuda tributaria (si se trata de una obligación de pago) o el día en el que sea exigible (si es una obligación formal).

Por último, en relación con el derecho sancionador, el propio artículo 189.2 de la LGT señala que el plazo para imponer sanciones tributarias será de cuatro años a partir del **momento** en el que se **cometieron** las **correspondientes**

**infracciones**, mientras que, para reclamar el pago de las sanciones tributarias, el plazo se iniciará a partir del día siguiente al que finalice el período voluntario para su pago.

### 3) Interrupción

A pesar de que la LGT sea clara a la hora de establecer los diferentes plazos de prescripción, cabe destacar que estos podrán verse interrumpidos, lo que no solo implicará su paralización, sino también el **reinicio del plazo entero a partir del momento en el que queda interrumpido** (art. 68.6 de la LGT).

Al respecto, la LGT establece una serie de causas diferentes que podrán dar lugar a la interrupción en función del derecho al que se refieran, si bien, respecto a los relacionados con las **obligaciones pecuniarias**, pueden agruparse, a grandes rasgos, en tres grandes grupos: un primero compuesto por cualquier actuación administrativa, con conocimiento formal del obligado tributario, encaminada a ejercer los derechos susceptibles de prescripción; un segundo relativo a la interposición de recursos o reclamaciones; y un tercero relacionado con cualquier actuación fehaciente del obligado tributario destinada a la liquidación o pago de la deuda tributaria o encaminada a solicitar la devolución, el reembolso o la rectificación de la liquidación.

En relación con las **obligaciones formales**, la LGT no prevé ningún tipo de interrupción específica, aunque, teniendo en cuenta que se encuentran vinculadas a otras obligaciones tributarias, solo podrán exigirse mientras no haya expirado el plazo de prescripción del derecho para reclamar estas últimas (de modo que en tales supuestos sí que la interrupción de la prescripción de estas afectaría a las obligaciones de dicha modalidad<sup>54</sup>).

Finalmente, en relación con la interrupción de la prescripción de las **responsabilidades derivadas del derecho sancionador**, debe señalarse que se encuentra regulada en los artículos 189.3 y 190 de la LGT. Así, según el primero, el plazo de prescripción para imponer sanciones tributarias se interrumpirá por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del interesado, conducente a la imposición de la sanción tributaria o a la regularización de su situación tributaria y por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal, así como por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado en el curso de dichos procedimientos. Por su parte, el artículo 190, en relación con la prescripción del derecho para exigir el pago de las sanciones tributarias, simplemente señala que su regulación será la misma que la de la prescripción del derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas<sup>55</sup>.

#### La prescripción y la caducidad

Precisamente, el hecho de que, tras la interrupción del plazo de prescripción, vuelva a iniciarse de nuevo es una de las principales diferencias de dicha figura con la de la caducidad (art. 104 de la LGT), así como el hecho de que esta última podrá ser declarada a instancia del obligado tributario o la precisión de que la caducidad no implicará la prescripción.

#### Ved también

Para más información, la descripción detallada de los diferentes supuestos respecto a cada uno de los derechos derivados de las obligaciones pecuniarias se encuentra detallada en el art. 68 de la LGT.

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

<sup>(55)</sup> Arts. 189.3 y 190.2 de la LGT

Llegados a este punto, es importante destacar que las diferentes modalidades de prescripción son independientes entre sí, de modo que la interrupción de una de ellas no afecta a las demás (tanto por lo que respecta a la prescripción de las obligaciones de carácter pecuniario, las obligaciones formales y responsabilidades derivadas del derecho sancionador en cuanto a categorías, como por lo que se refiere a la prescripción de cada uno de los derechos y obligaciones en sí). Sin embargo, procede remarcar que, una vez interrumpido el plazo de prescripción para un obligado, dicho efecto se extenderá por igual a todos los demás (incluidos los responsables), a no ser que la obligación fuera mancomunada y solo se reclamara a uno de los obligados la parte que le corresponde.

Así pues, cuando tengan lugar las causas mencionadas, **se iniciará** de nuevo el **cómputo del lapso temporal de prescripción**, es decir, que se volverá a aplicar el plazo entero de prescripción a partir del día en el que tuvo lugar la interrupción. No obstante, el art. 68.7 establece unos supuestos especiales en los que no se reiniciará el plazo a partir de que haya tenido lugar la interrupción sino en otros momentos determinados. Sin embargo, en cualquier caso, el efecto principal e inmediato de la procedencia de la prescripción será la extinción de la deuda tributaria y, excepto si la obligación es mancomunada, afectará por igual a todos los obligados tributarios<sup>56</sup>.

<sup>(56)</sup>Apartados 7 del art. 68 y 1 y 3 del art. 69 LGT

### 4.3. La compensación

De conformidad con la normativa civil, la compensación procederá cuando "dos personas, por derecho propio, sean recíprocamente acreedoras y deudoras la una de la otra", de modo que se extinguirá "una y otra deuda en la cantidad concurrente, aunque no tengan conocimiento de ella los acreedores y los deudores" (arts. 1195 y 1.202 del CC).

Así, en términos similares, las deudas tributarias de un obligado tributario se pueden extinguir total o parcialmente por la compensación con créditos a favor del mismo frente a la Hacienda pública, siempre que tales créditos se encuentren reconocidos por un acto administrativo<sup>57</sup>.

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

En tales casos, la compensación podrá tener lugar tanto en el **período voluntario** de ingreso como en el **ejecutivo**, procediéndose en ambos supuestos a la extinción de las deudas y créditos correspondientes en la cantidad concurrente. Sin embargo, si el importe de la deuda excede el del crédito, se seguirá el régimen ordinario para su cobro, iniciándose el procedimiento de apremio si no es ingresada en período voluntario o continuando dicho procedimiento, si ya se hubiese iniciado con anterioridad (aunque se podrán practicar compensaciones sucesivas con los créditos que posteriormente puedan reconocerse a

<sup>(58)</sup>Art. 59 del RGR

favor del obligado al pago). No obstante, si resulta que el crédito del obligado tributario es superior a su deuda, se extinguirá esta última y se abonará la diferencia al interesado<sup>58</sup>.

La procedencia de dicha forma de extinción de la deuda tributaria podrá **acordarse de oficio o a instancia de parte** (lo que no impedirá la solicitud de aplazamientos o fraccionamientos de la deuda restante que pudiera quedar<sup>59</sup>), procediéndose en ambos casos a la compensación de los créditos y las deudas tributarias de los que sea titular un obligado tributario (ya sea en período voluntario o ejecutivo del pago de estas últimas).

De hecho, procede destacar en este punto que parte de las deudas tributarias que se podrán **compensar de oficio** serán las que, vencidas, líquidas y exigibles, deban abonar las CC. AA., las entidades locales o las demás entidades de derecho público al Estado, lo que se realizará una vez transcurrido el plazo de ingreso en período voluntario respecto a los créditos de naturaleza tributaria reconocidos a su favor y a los demás créditos de los que sean titulares por ejecución del presupuesto de gastos del Estado o de sus organismos autónomos y por devoluciones de ingresos presupuestarios. E incluso, si el órgano de recaudación competente comprueba la inexistencia de créditos a favor de la entidad deudora que puedan ser objeto de compensación, se iniciará el procedimiento de deducción sobre las cantidades que la Administración del Estado deba transferir a las citadas entidades en los supuestos en que así se prevea, lo que se llevará a cabo mediante acuerdo que se notificará a la entidad deudora, acompañado de la propuesta de deducción, con indicación de la deuda a la que se refiere<sup>60</sup>.

Finalmente, téngase en cuenta que, a pesar de que la compensación expuesta hasta el momento sea aplicable a todos los tributos, algunas normas tributarias establecen ciertas **modalidades específicas** para determinados supuestos, como es el caso, concretamente, de la denominada compensación a través de la cuenta corriente tributaria.

### La cuenta corriente tributaria

En concreto, la cuenta corriente tributaria es un negocio jurídico, limitado actualmente al ámbito del IRPF, el IS, el IRNR (cuando se trate de obligados que tengan establecimientos permanentes) y el IVA (aunque se excluyen las deudas devengadas en las operaciones de importación) que se acuerda entre determinados obligados tributarios y la Administración tributaria, a través de la cual se pacta que las deudas y créditos comunes pierden su individualidad y se anotan en una única cuenta corriente, la cual se liquida trimestralmente y da lugar a los pagos o devoluciones que correspondan (art. 71.3 de la LGT y 139 a 143 del RGGIT).

Asimismo, otra modalidad de compensación específica es la que tiene lugar en dos supuestos específicos donde la deuda de un obligado tributario puede compensarse con el crédito del que es titular otro obligado, los cuales se contemplan en los apartados 8 y 9 del artículo 62 de la LGT. En relación con el primero, se permite la posibilidad de compensar el importe resultante a ingresar de una declaración con el importe resultante a devolver de la declaración

<sup>(59)</sup>El procedimiento para la solicitud de compensación se encuentra regulado en el artículo 56 del RGR y 72 de la LGT

#### La compensación de oficio

A pesar de que, con carácter general, la compensación de oficio tendrá lugar respecto a las deudas tributarias que se encuentren en período ejecutivo, se compensarán durante el período voluntario las cantidades a ingresar y a devolver que resulten de un mismo procedimiento de comprobación limitada o inspección o de la práctica de una nueva liquidación por haber sido anulada otra anterior (art. 73 de la LGT).

<sup>(60)</sup>Arts. 73.2 y 74 de la LGT y 57 del RGR

<sup>(61)</sup>Apartados 8 y 9 del artículo 62 de la LGT

de otro obligado (lo cual únicamente se permite en el ámbito del IRPF entre cónyuges –art. 97.6 de la LIRPF–), mientras que en el segundo se prevé la **suspensión** del procedimiento de ingreso de la deuda de un obligado tributario (total o parcialmente y sin aportación de garantías) cuando se compruebe que por la misma operación se ha satisfecho a la misma u otra Administración una deuda tributaria o se ha soportado la repercusión de otro impuesto (siempre que el pago o la repercusión fuera incompatible con la deuda exigida y además, en este último caso, que el sujeto pasivo no tuviera derecho a la completa deducción del importe soportado<sup>61</sup>).

#### 4.4. La condonación

La **condonación** de la deuda tributaria supone el perdón total o parcial de la misma, es decir, la derogación retroactiva de las previsiones que le dieron lugar. Así, desaparece la deuda que era exigible hasta el momento, sin necesidad de prestación alguna por parte del deudor<sup>62</sup>.

<sup>(62)</sup>Art. 75 de la LGT.

Evidentemente, la utilización de dicha figura es excepcional y siempre debe venir fundamentada por razones de justicia (como puede ser en caso de catástrofes naturales), del mismo modo que se debe encontrar regulada por leyes. Asimismo, y aunque no formen parte de la deuda tributaria en esencia, procede destacar que la LGT también prevé la **condonación de parte** de las **sanciones**, concretamente en los casos de actas de la Inspección con acuerdo o conformidad (reduciéndose su importe, de forma automática, un 50% o un 30%, respectivamente –art. 188 de la LGT–).

#### 4.5. La insolvencia probada del deudor

Conforme el artículo 76 de la LGT, las deudas tributarias que no hayan podido hacerse efectivas durante el procedimiento **de apremio por insolvencia probada (total o parcial) de los deudores** se darán de baja en cuenta declarando el crédito incobrable, ya sea por su totalidad o por parte de su importe.

##### La naturaleza de la insolvencia probada del deudor

A pesar de que el art. 76 de la LGT prevea la baja provisional por insolvencia del deudor como una causa de extinción de la deuda tributaria, cierto es que una auténtica causa de finalización no puede tener carácter temporal, por lo que, a pesar de que comportará la suspensión de deuda, esta finalizará realmente una vez transcurrido su plazo de prescripción.

En concreto, el artículo 61 del RGR señala que se considerará fallido (total o parcialmente) aquel obligado tributario respecto del que se ignore la existencia de bienes o derechos embargables o realizables para el cobro del débito, lo que se estimará cuando los bienes o derechos poseídos por el mismo no hubiesen sido adjudicados a la Hacienda pública durante un procedimiento de enajenación o cuando su patrimonio embargable o realizable conocido solo cubra una parte de la deuda.

<sup>(63)</sup>Arts. 61 y 62.4 del RGR

No obstante, para que proceda dicha causa, también deberán declararse fallidos los **responsables** (solidarios y subsidiarios), aunque, una vez declarados fallidos, las deudas de vencimiento posterior se considerarán vencidas y, si no existen otros obligados al pago, también podrán ser dadas de baja por referencia a la misma. Sin embargo, debe remarcarse que, a pesar de que un crédito se dé de baja en cuenta, se podrá rehabilitar su exigencia en caso de que cambie la situación del deudor o de algún responsable, siempre y cuando no haya vencido su plazo de prescripción<sup>63</sup>.



## Ejercicios de autoevaluación

### De selección

1. Es una obligación tributaria accesoria...

- a) la obligación de repercutir, ya que tanto el sujeto repercutidor como el repercutido son obligados tributarios.
- b) la obligación de realizar pagos fraccionados, que corresponde al retenedor.
- c) la obligación de pago de las sanciones tributarias.

2. La realización de un supuesto previsto como exención en un tributo...

- a) supone la realización del hecho imponible del mismo aunque excluye el cumplimiento de toda obligación tributaria.
- b) supone la realización del hecho imponible del mismo aunque excluye el cumplimiento de las obligaciones materiales.
- c) supone la no realización del hecho imponible y, por tanto, no nace la obligación tributaria principal.

3. El Impuesto sobre sucesiones y donaciones se devengará...

- a) el día de fallecimiento del causante, conforme lo que determina la ley.
- b) en el momento de la realización del hecho imponible, es decir, cuando los herederos acepten la herencia.
- c) a los 6 meses del fallecimiento del causante (plazo máximo para la presentación de la declaración o autoliquidación).

4. Si el obligado tributario no comunica el cambio del domicilio fiscal,...

- a) cometerá una infracción tributaria y deberá soportar la correspondiente sanción.
- b) no podrá seguir recibiendo las notificaciones relativas a un mismo procedimiento en el antiguo domicilio cuando ya haya comunicado el cambio.
- c) Ninguna de las anteriores afirmaciones es cierta.

5. Los sujetos pasivos de los tributos...

- a) son los que se encuentran obligados a cumplir deberes materiales o formales de la relación jurídico-tributaria.
- b) son aquellos que deben satisfacer obligaciones de pago a la Hacienda pública.
- c) son exclusivamente el contribuyente y el sustituto del mismo.

6. En la sucesión de los tributos...

- a) existen casos particulares en los que opera la sucesión de una sanción de las personas jurídicas.
- b) se transmitirán las obligaciones tributarias pendientes cuando la herencia se haya distribuido íntegramente a través de legados.
- c) no se transmitirán los recargos e intereses de demora.

7. El Impuesto sobre la renta de las personas físicas...

- a) tiene un tipo de gravamen de progresividad escalonada.
- b) tiene un tipo de gravamen variable, que puede disminuir conforme aumente la base.
- c) tiene un tipo de gravamen proporcional.

8. En relación con la cuota tributaria,...

- a) la cuantía de la cuota diferencial coincidirá con la de la deuda tributaria.
- b) la cuota líquida será el resultado de restar, entre otros conceptos, la cuantía de los pagos a cuenta realizados a la cuota íntegra.
- c) se encontrará predeterminada en los tributos fijos.

9. La prescripción tributaria...

- a) es una forma de extinción de las obligaciones tributarias que se aplica solo a solicitud del obligado tributario.
- b) se puede interrumpir por actuaciones de la Administración tributaria y también del obligado tributario.

c) tras su interrupción, el cómputo se suspenderá hasta que cese el hecho causante.

#### 10. Las obligaciones tributarias se extinguen...

a) por la muerte de los obligados tributarios.

b) por insolvencia probada del deudor, siempre que el crédito siga siendo incobrable cuatro años después de su declaración.

c) por compensación entre las deudas y créditos frente la Hacienda pública que, como es lógico, sean de titularidad exclusiva de los obligados tributarios.

#### Casos prácticos

1. El 4 de noviembre del 2010, doña Blanca adquiere mediante escritura pública ante notario del don David dos terrenos considerados urbanizables en la localidad española de X, cuyo precio convenido es de 2.000.000 euros. Considerando los hechos descritos y con base en la normativa estatal, determinad el hecho imponible, el sujeto pasivo, la base imponible, la eventual base liquidable, el tipo de gravamen, la cuota íntegra y, si es el caso, la pertinente cuota líquida y diferencial del ITPAJD.

2. El 14 de enero del 2004 falleció en Madrid el Sr. González, resultando heredera su única hija, doña Clotilde. Con el fin de que la Administración tributaria pudiera generar la correspondiente liquidación del ISD, doña Clotilde presentó la documentación necesaria a efectos del impuesto en la Consejería de Hacienda de la Comunidad de Madrid el 10 de julio del 2004, teniendo lugar la notificación de la pertinente liquidación provisional por importe de 2002,73 euros el 9 de septiembre del 2004. El 14 de octubre del 2004, conforme a la liquidación recibida, doña Clotilde realizó el correspondiente ingreso. No obstante, el 20 de septiembre del 2008 fue notificada del inicio de actuaciones de investigación en relación con el ISD declarado, a lo que ella se opuso alegando la prescripción del derecho de la Administración. Determinad cuándo comienza el plazo de prescripción a efectos del ISD, si se ha producido algún acto o hecho que pudiera haber producido la interrupción de la misma y si doña Clotilde tiene razón.

## Solucionario

### De selección

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

### Casos prácticos

1. Antes de empezar con el análisis del ITPAJD, conviene puntualizar que, ciertamente, la transmisión de bienes y derechos (entre ellos, los terrenos) puede estar gravada por el ITPAJD o por el IVA, aunque del enunciado no se desprende que se cumplan las condiciones previstas en el hecho imponible de este último (ya que no se especifica que ni doña Blanca ni don David tengan la condición de empresarios o profesionales, ni tampoco que los terrenos transmitidos se encuentren afectos a una actividad empresarial –art. 4 de la LIVA–). Por lo tanto, podemos considerar que la operación descrita se no encuentra sujeta al IVA sino al ITPAJD (concretamente, al gravamen de TPO).

Así, de conformidad con el art. 7.1.a) del TRLITPAJD, el hecho imponible en el supuesto descrito lo constituirá “la transmisión onerosa por actos *inter vivos* de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas” (en este caso, los terrenos), siendo el sujeto pasivo el adquirente, es decir, doña Blanca (art. 8.a)). De acuerdo con el artículo 10.1 del TRLITPAJD, la base imponible estará constituida por el valor real del bien transmitido (esto es, 2.000.000) y, según el art. 49.1, el devengo tendrá lugar el día en que se realice el acto o contrato gravado (es decir, el 4 de noviembre del 2010). Por su parte, el tipo de gravamen será el aprobado por la comunidad autónoma donde esté situado el bien y, en su defecto, se aplicará el 6% (art.11.1. a) del TRLITPAJD), de modo que la cuota tributaria del impuesto (ya que no se prevén ni la íntegra ni la líquida específicamente y el propio art.11.1. a) del TRLITPAJD se refiere a la misma de forma expresa) será de  $2.000.000 * 0,06 = 120.000$  euros.

Por último, procede señalar que doña Blanca, además de tener que abonar dicha cuantía, deberá liquidar la cuota fija de la modalidad de documentos notariales del gravamen de AJD (y es que, a pesar de no devengarse la cuota variable de documentos notariales de AJD por ser incompatible con el gravamen de TPO –art. 31.2 del TRLITPAJD–, esta sí se devenga), en tanto que, conforme al art. 28 del TRLITPAJD, están sujetas al mismo las escrituras, actas y testimonios notariales. De acuerdo con el art. 29, el sujeto pasivo también será el adquirente y la cuota tributaria, en este caso, será de 0,30 euros o 0,15 euros por pliego a elección del fedatario (art. 31.1 del TRLITPAJD).

2. De conformidad con el art. 3.1.a) de la LISD, uno de los supuestos que constituye el hecho imponible del impuesto es “la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio”, siendo el sujeto pasivo, en las adquisiciones *mortis causa*, los causahabientes (art. 5 de la LISD). En tales casos, como señala el art. 24, el devengo se producirá el día del fallecimiento del causante o del asegurado o cuando adquiera firmeza la declaración de fallecimiento del ausente, conforme al artículo 196 del Código civil, momento en el cual se abre un plazo de seis meses para que los sujetos pasivos presenten ante los órganos competentes de la Administración tributaria la autoliquidación correspondiente o, con carácter general, los documentos en los que se hayan incorporado los actos o contratos sujetos o, a falta de incorporación, una declaración escrita en la que consten los datos y circunstancias que deban ser tenidas en cuenta para que la Administración pueda a practicar la pertinente liquidación (art. 64 y 67 del RISD).

Sin embargo, como es lógico, en este caso entra en juego la prescripción, la cual, como remite el art. 25.1 de la LISD, se regula en los arts. 66 y siguientes de la LGT. Así, el art. 66 fija en 4 años el plazo de prescripción para los derechos de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, a exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas, a imponer sanciones tributarias y, finalmente, a la devolución de ingresos indebidos.

Por lo que al supuesto planteado respecta, es evidente que la prescripción que se debe valorar aquí es la del derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria, la cual se inicia el día siguiente al de la finalización del periodo reglamentario para presentar la correspondiente autoliquidación o declaración (art. 67.1 de la LGT). Así pues, teniendo en cuenta que el Sr. González falleció el 14 de enero del 2004, la prescripción del derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria comenzó el día siguiente al de la finalización del periodo reglamentario para presentar la correspondiente autoliquidación o declaración, es decir, 6 meses después del mencionado fallecimiento (el 14 de julio del 2004). Con ello, podría pensarse ciertamente que cuando recibió la notificación del inicio de las actuaciones inspectoras (el 20 de septiembre del 2008) habían transcurrido más de cuatro años, pero no hay que olvidar que, como señala el art. 68 de la LGT, dicho plazo se puede interrumpir y, en consecuencia, reiniciar.

En concreto, por lo que al caso respecta, dicho plazo se interrumpió por las causas previstas en los apartados *a*) y *c*) del art. 68.1 de la LGT (“por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria” y “cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria”), es decir, que, además del momento en el que doña Clotilde presentó toda la documentación necesaria dando cumplimiento a su obligación de declaración, la prescripción se reinició cuando la Administración le notificó la liquidación provisional (el 9 de septiembre del 2004) y cuando esta la ingresó (el 14 de octubre del 2004). Por consiguiente, el 14 de octubre del 2004 el plazo de prescripción se reinició por un período de 4 años más (es decir, hasta el 14 de octubre del 2008), de modo que a 20 de septiembre del 2008, día en el que doña Clotilde recibió la notificación del inicio de las actuaciones inspectoras, no había prescrito el derecho administrativo a liquidar la deuda tributaria. Así pues, debe considerarse correcta la actuación de la Administración.