

Emilio Albi, Raquel Paredes
y José Antonio Rodríguez Ondarza

Sistema fiscal español I

IRPF

Imposición sobre la riqueza

**Incluye actividades prácticas adaptadas
a la metodología EEES**



Ariel Economía y Empresa

9.^a edición actualizada

Emilio Albi
Raquel Paredes
José Antonio Rodríguez Ondarza

SISTEMA FISCAL ESPAÑOL I

IRPF
Imposición sobre la riqueza

(Incluye actividades prácticas adaptadas
a la metodología EEES)

Edición actualizada: septiembre de 2018 (9.ª)
Ediciones anteriores: septiembre de 2010, 2011, 2012, 2013, 2014, 2015, 2016 y 2017

© 2010, 2011, 2012, 2013, 2014, 2015, 2016, 2017 y 2018: Emilio Albi Ibáñez,
Raquel Paredes Gómez, José Antonio Rodríguez Ondarza

Derechos exclusivos de edición en español para todo el mundo:
© 2010, 2011, 2012, 2013, 2014, 2015, 2016, 2017 y 2018: Editorial Planeta, S. A.
Avda. Diagonal, 662-664, 08034 Barcelona
Editorial Ariel es un sello editorial de Planeta, S. A.
www.ariel.es

ISBN: 978-84-344-2852-2
Depósito legal: B. 13.271-2018
Impreso en España por
Huertas Industrias Gráficas, S. A.

El papel utilizado para la impresión de este libro
es cien por cien libre de cloro
y está calificado como papel ecológico.

No se permite la reproducción total o parcial de este libro, ni su incorporación a un sistema informático, ni su transmisión en cualquier forma o por cualquier medio, sea éste electrónico, mecánico, por fotocopia, por grabación u otros métodos, sin el permiso previo y por escrito del editor. La infracción de los derechos mencionados puede ser constitutiva de delito contra la propiedad intelectual

(Art. 270 y siguientes del Código Penal).

Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.
Puede contactar con CEDRO a través de la web www.conlicencia.com o por teléfono en el 91 702 19 70 / 93 272 04 47.

SUMARIO

VOLUMEN I

Presentación

CAPÍTULO I. Elementos básicos del sistema fiscal español.

CAPÍTULO II. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
(Aspectos generales, personales y temporales. Determinación de la renta gravable)

CAPÍTULO III. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
(Liquidación y gestión)

CAPÍTULO IV. Impuestos sobre la riqueza.

VOLUMEN II

Presentación

CAPÍTULO V. Impuesto sobre Sociedades.
(Normativa general y base imponible)

CAPÍTULO VI. Impuesto sobre Sociedades.
(Deuda Tributaria y gestión)

CAPÍTULO VII. Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

CAPÍTULO VIII. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

CAPÍTULO IX. Impuesto sobre el Valor Añadido.
(Normativa general y base imponible)

CAPÍTULO X. Impuesto sobre el Valor Añadido.
(Deuda tributaria y gestión)

CAPÍTULO XI. Otros impuestos.

CAPÍTULO I

ELEMENTOS BÁSICOS DEL SISTEMA FISCAL ESPAÑOL

1. Disposiciones generales del ordenamiento tributario (arts. 1 a 16 LGT)

Los principios fundamentales del orden tributario se contienen en la Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre) (LGT), y siguen la norma básica de nuestro ordenamiento, la Constitución Española de 1978 (CE).

La finalidad de la Ley General Tributaria no es otra que la de formular una serie de principios esenciales y normas generales, comunes a todos los tributos, que determinen los procedimientos para su establecimiento o aplicación y regulen las relaciones entre la Administración Tributaria y los contribuyentes.

1.1. PRINCIPIOS GENERALES (arts. 1 a 6 LGT)

1.1.1. *Concepto, fines y clases de tributos* (art. 2 LGT)

La LGT define los tributos como los ingresos públicos consistentes en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto o causa (hecho imponible) a la que la ley vincula el deber de contribuir.

El fin primordial de los tributos es obtener ingresos para financiar los gastos públicos y pueden servir como instrumentos de política económica, debiendo atender a los principios y fines de la Constitución.

Los tributos se dividen en tres categorías: tasas, contribuciones especiales e impuestos. Estas categorías tributarias se establecen a partir del concepto de hecho imponible (el hecho que configura y origina el tributo), como elemento diferencial de las mismas.

Las *tasas* son aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en:

a) La utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público.

b) La prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de Derecho público, que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al sujeto pasivo cuando se produzca cualquiera de las siguientes circunstancias:

1.^a Que los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria por los administrados.

2.^a Que no se presten o realicen por el sector privado.

Este concepto de tasa está unido a la utilización del dominio público y a la prestación de servicios o a la realización de actividades públicas, destinadas a usuarios identificables, concurriendo cualquiera de los dos requisitos siguientes: obligatoriedad (en el sentido de que la solicitud no es voluntaria) y no concurrencia del sector privado (por ejemplo: tasas por publicación de anuncios en el BOE, tasas de la Oficina de Patentes y Marcas, o por reserva del dominio radioeléctrico).

Las *contribuciones especiales* son definidas como aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes, como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos.

Este concepto de contribución especial incluye dos características: una actividad pública, consistente en la realización de una obra o en el establecimiento o ampliación de un servicio; esto es, un gasto de inversión. La segunda característica es que se derive, de dicha actividad o gasto, un beneficio especial de forma directa para una persona o grupo de personas, sin perjuicio de que beneficie también de forma indirecta al conjunto de la colectividad. Son ejemplos típicos las obras de acometida e instalación de alumbrado público en un determinado polígono, obras de alcantarillado, inversiones de mejora del servicio municipal contra incendios de un distrito, etc.

Los *impuestos* son definidos en la LGT, como aquellos tributos que son exigidos sin contraprestación, cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo, como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de los bienes o la adquisición o gasto de la renta.

En la definición del impuesto, a diferencia de los conceptos anteriores de tasa y contribución especial, no se hace referencia a una actividad o servicio público. Esto es, el impuesto se exige sin contraprestación, relacionándose en muchos casos la composición del hecho imponible con índices de capacidad

económica, los cuales afectan exclusivamente al sujeto pasivo, sin conexión alguna con actividades o servicios públicos.

Si bien la LGT no establece clasificación alguna de los impuestos, es usual aplicar distintas clasificaciones. Una de las más utilizadas es aquella que considera:

a) *Impuestos Directos* a los siguientes:

a₁) *Impuestos de Producto*: Que recaen sobre el rendimiento, producto o renta procedente de una fuente o sobre un elemento patrimonial, siendo determinante la cosa o el bien, no su titular o perceptor.

a₂) *Impuestos Personales*: Que recaen sobre la renta total o conjunto patrimonial, cuya titularidad está referida a una persona natural o jurídica, siendo determinante la capacidad de pago de la misma.

b) *Impuestos Indirectos*: Son los restantes, es decir, los que se exigen, por ejemplo, en atención a la capacidad de pago manifestada en la utilización o el consumo de la renta, aunque también gravan determinadas transmisiones patrimoniales que no se realizan dentro del tráfico mercantil (la compraventa de un inmueble entre dos particulares), operaciones societarias (la constitución, aumento de capital o disolución de una sociedad), ciertos documentos mercantiles o notariales (la letra de cambio o una escritura inscribible en un Registro), etc.

En los cuadros 1 y 2 se ofrece un esquema de los principales impuestos directos e indirectos que configuran actualmente el sistema impositivo español.

1.1.2. *Principios de la ordenación y aplicación del sistema tributario* (art. 3 LGT)

La Constitución Española (CE) se refiere en distintas ocasiones a los tributos y establece los principios fundamentales de su ordenamiento,¹ los cuales son seguidos por los criterios generales contenidos en la LGT.

Según la LGT, la ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad.

1. Según el art. 31.1 CE: «Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio».

CUADRO 1. *Impuestos directos*
Objeto imponible

	Sobre la renta	Personales
Personas físicas (Ley 35/06)	<ul style="list-style-type: none"> Rendimientos netos <ul style="list-style-type: none"> Capital <ul style="list-style-type: none"> Capital Trabajo <ul style="list-style-type: none"> Trabajo Actividades empresariales y profesionales <ul style="list-style-type: none"> Actividades empresariales y profesionales Imputaciones de rentas (inmobiliarias, transparencia internacional, derechos de imagen, etc.) <ul style="list-style-type: none"> Capital <ul style="list-style-type: none"> Capital Trabajo <ul style="list-style-type: none"> Trabajo Actividades empresariales y profesionales <ul style="list-style-type: none"> Actividades empresariales y profesionales 	<ul style="list-style-type: none"> Rendimientos Rendimientos explotaciones económicas Incrementos o disminuciones patrimoniales
Personas jurídicas (Ley 27/14)	<ul style="list-style-type: none"> Obtención de renta con independencia de su fuente u origen (obligación personal) <ul style="list-style-type: none"> Se entiende también como «obtención de renta»: <ul style="list-style-type: none"> Inclusión de la base imponible de determinadas rentas positivas obtenidas por entidades no residentes (Régimen de transparencia fiscal internacional). Incluye regímenes especiales 	<ul style="list-style-type: none"> Incrementos o disminuciones patrimoniales
Patrimonio neto (Ley 19/91)	<ul style="list-style-type: none"> Σ bienes y derechos – Σ cargas, gravámenes, deudas y obligaciones 	<ul style="list-style-type: none"> Titularidad patrimonial
Sucesiones y Donaciones (Ley 29/87)	<ul style="list-style-type: none"> Adquisiciones <i>mortis causa</i> por herencia, legado u otras Donaciones y demás transmisiones lucrativas <i>inter vivos</i> Cantidades percibidas por seguros de vida cuando el contratante es distinto del beneficiario 	<ul style="list-style-type: none"> Bienes y derechos Adquisiciones patrimoniales a título gratuito

CUADRO 2. *Impuestos indirectos*
Objeto imponible

<p>Patrimoniales y actos jurídicos documentados (TR.-RD Leg. 1/1993)</p>	<p>Transmisiones patrimoniales</p> <ul style="list-style-type: none"> • Transmisiones onerosas <i>inter vivos</i> • Constitución de <ul style="list-style-type: none"> Derechos reales Préstamos Fianzas Arrendamientos Concesiones administrativas <p>Operaciones societarias</p> <ul style="list-style-type: none"> Constitución Aumento Disminución Fusión Escisión Disolución Aportaciones para reponer pérdidas 	<p>Toda clase de bienes y derechos patrimoniales o jurídicas</p> <p>Personas físicas o jurídicas</p> <p>No gravados por IVA</p>
<p>Actos jurídicos</p>	<p>Documentos</p> <ul style="list-style-type: none"> Notariales Mercantiles Administrativos Judiciales 	<p>De capital</p> <p>De sociedades</p>
<p>Valor añadido (IVA) (Ley 37/92)</p> <p>Especiales (Ley 38/92)</p> <p>Sobre comercio internacional</p>	<p>Entregas toda clase</p> <ul style="list-style-type: none"> • Prestaciones de servicios • Importaciones y adquisiciones intracomunitarias • Alcohol y bebidas alcohólicas • Hidrocarburos • Labores del tabaco • Matriculación medios de transporte • Carbón • Electricidad • Impuestos Aduaneros 	<p>Objetos materiales o derechos sobre los mismos</p> <p>Por quienes desarrollen actividades económicas</p>
<p>Primas de seguros</p> <p>Valor de la producción de la energía eléctrica</p> <p>Producción y almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos</p> <p>Gases fluorados de efecto invernadero</p> <p>Depósitos de las entidades de crédito</p>		

Sobre transmisiones

Sobre el consumo

Otros impuestos

Por su parte, la aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios.

1.1.3. *El poder tributario* (art. 4 LGT)

En este apartado se hace referencia a la distribución, en el ámbito territorial, de la competencia o potestad de establecer tributos entre el Estado, las CC.AA. y las Corporaciones Locales, dentro de los límites establecidos en la Constitución.

El Estado tiene la potestad originaria para establecer tributos mediante ley. Ejerce su poder tributario a través del Parlamento, según es reconocido en la CE.

Por otra parte, las CC.AA. y las Corporaciones Locales podrán establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y las leyes, según se recoge en el art. 133.2 de la CE, aunque sólo las CC.AA. gozan de capacidad legislativa. Por tanto, las Corporaciones Locales sólo pueden establecer tributos o disponer sobre la regulación de sus elementos esenciales, si para ello cuentan con la facultad expresa de una ley.

1.2. LAS FUENTES DEL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO (art. 7 LGT)

Los tributos se regirán por:

a) La Constitución.

Como norma jurídica suprema, constituye la primera de las fuentes del ordenamiento tributario.

b) Los Tratados y Convenios internacionales.

El art. 96.1 de la CE establece que los «tratados internacionales válidamente celebrados, una vez publicados oficialmente en España, formarán parte del ordenamiento interno. Sus disposiciones sólo podrán ser derogadas, modificadas o suspendidas en la forma prevista en los propios tratados o de acuerdo con las normas generales del Derecho internacional».

c) Las normas comunitarias y de otros organismos internacionales.

En virtud del Tratado de Adhesión de España a la UE, las normas comunitarias alcanzan la condición de fuente del derecho español. Estas normas comunitarias, elaboradas por el órgano legislativo de la UE, son de tres tipos:

- Las *Directivas* Comunitarias obligan a todo Estado miembro en cuanto al resultado a alcanzar, dejando a las instancias nacionales la competencia en cuanto a la forma y medios para conseguirlo. No son directamente aplicables, ya que son las autoridades nacionales las que deben transformarlas en derecho interno.
- Los *Reglamentos* son normas de aplicación general, obligatorios en su totalidad y aplicables directamente en todos los Estados miembros. Han de estar publicados en el Diario Oficial de la Comunidad, entrando en vigor en la fecha especificada en los mismos o, en ausencia de tal fecha, 20 días después de su publicación.
- Las *Decisiones* son vinculantes en su totalidad para aquellos a quienes vayan dirigidas, sean Estados miembros o personas físicas o jurídicas. Surten efecto desde el momento de su notificación.

d) La LGT, por las leyes reguladoras de cada tributo y por las demás leyes que contengan disposiciones en materia tributaria.

e) Las disposiciones reglamentarias dictadas en desarrollo de las normas anteriores y, específicamente en el ámbito tributario local, por las correspondientes ordenanzas fiscales.

En el ámbito de competencias del Estado, corresponde al Ministro de Hacienda dictar disposiciones de desarrollo en materia tributaria, que revestirán la forma de orden ministerial, cuando así lo disponga expresamente la ley o reglamento objeto de desarrollo.

f) Con carácter supletorio, las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del derecho común.

2. Las obligaciones tributarias (arts. 19 a 33 LGT)

2.1. LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA PRINCIPAL (arts. 19 a 22 LGT)

La obligación tributaria principal tiene por objeto el pago de la cuota tributaria.

A) *Hecho Imponible* (art. 20 LGT)

El hecho imponible es el presupuesto fijado por la Ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal que tiene por objeto el pago de la cuota tributaria. La ley podrá

completar la delimitación del hecho imponible mediante la mención de supuestos de no sujeción.

B) *Devengo y exigibilidad* (art. 21 LGT)

El devengo 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. 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. La Ley propia de cada tributo podrá establecer la exigibilidad de la cuota o cantidad a ingresar, o de parte de la misma, en un momento distinto al del devengo del tributo.

C) *Exenciones tributarias* (art. 22 LGT)

La exención tiene lugar cuando una norma fiscal contiene determinados supuestos en los que, aun cuando se produzca el hecho imponible, no se genera la obligación tributaria de pago, por razones subjetivas u objetivas.

2.2. OBLIGACIÓN TRIBUTARIA DE REALIZAR PAGOS A CUENTA (art. 23 LGT)

La obligación tributaria de realizar pagos a cuenta de la obligación tributaria principal consiste en satisfacer un importe a la Administración Tributaria por el obligado a realizar pagos fraccionados, por el retenedor o por el obligado a realizar ingresos a cuenta. Esta obligación tributaria tiene carácter autónomo respecto de la obligación tributaria principal.

El contribuyente podrá deducir de la obligación tributaria principal el importe de los pagos a cuenta soportados, salvo que la Ley propia de cada tributo establezca la posibilidad de deducir una cantidad distinta a dicho importe.

2.3. LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS ACCESORIAS (arts. 25 a 28 LGT)

Son obligaciones tributarias accesorias aquellas distintas de las demás comprendidas en este apartado que consisten en prestaciones pecuniarias que se deben satisfacer a la Administración Tributaria y cuya exigencia se impone en relación con otra obligación tributaria.

Tienen la naturaleza de obligaciones tributarias accesorias las obligaciones de satisfacer el interés de demora, los recargos por declaración extemporánea y los recargos del período ejecutivo, así como aquellas otras que imponga la Ley. Las sanciones tributarias no tienen la consideración de obligaciones accesorias.

A) *Interés de demora* (art. 26 LGT)

El interés de demora se exigirá, entre otros, en los siguientes supuestos:

a) Cuando finalice el plazo establecido para el pago en período voluntario de una deuda resultante de una liquidación practicada por la Administración o del importe de una sanción, sin que el ingreso se hubiera efectuado.

b) Cuando finalice el plazo establecido para la presentación de una autoliquidación o declaración sin que hubiera sido presentada o hubiera sido presentada incorrectamente, salvo lo dispuesto más adelante en el epígrafe, 2.3, B) relativo a la presentación de declaraciones extemporáneas sin requerimiento previo.

c) Cuando se suspenda la ejecución del acto, salvo en el supuesto de recursos y reclamaciones contra sanciones durante el tiempo que transcurra hasta la finalización del plazo de pago voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa.

d) Cuando se inicie el período ejecutivo, si bien cuando resulte exigible el recargo ejecutivo o el recargo de apremio reducido no se exigirán los intereses de demora devengados desde el inicio del período ejecutivo.

e) Cuando se reciba una petición de cobro de deudas de titularidad de otros Estados o entidades internacionales o supranacionales conforme a la normativa sobre asistencia mutua, salvo que dicha normativa establezca otra cosa.

f) Cuando el obligado tributario haya obtenido una devolución improcedente.

El interés de demora² será el interés legal de dinero vigente a lo largo del período en que aquél resulte exigible, incrementado en un 25 %, salvo que la Ley de PGE establezca otro diferente. No obstante, en los supuestos de aplazamiento, fraccionamiento o suspensión de deudas garantizadas en su totalidad mediante aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o mediante certificado de seguro de caución, el interés de demora exigible será el interés legal.

2.

Años	Interés legal	Δ 25 %	Interés de demora
2004	3,75 %	0,9375 %	4,75 %
2005 y 2006	4 %	1 %	5 %
2007	5 %	1,25 %	6,25 %
2008 y 2009 (hasta 31 marzo)	5,5 %	1,375 %	7 %
2009 (desde 1 abril)	4 %	1 %	5 %
2010	4 %	1 %	5 %
2011	4 %	1 %	5 %
2012	4 %	1 %	5 %
2013	4 %	1 %	5 %
2014	4 %	1 %	5 %
2015	3,5 %	0,875 %	4,375 %
2016	3 %	0,75 %	3,75 %
2017	3 %	0,75 %	3,75 %
2018	3 %	0,75 %	3,75 %

B) *Recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo*
(art. 27 LGT)

La declaración extemporánea, o fuera de plazo, supone una regularización voluntaria. En general, se entiende por regularización voluntaria la efectuada antes de la notificación de un requerimiento para el cumplimiento de la obligación tributaria, o de la notificación de un procedimiento de comprobación o inspección, o de un procedimiento sancionador. Las cuantías de estos recargos así como su exclusión o compatibilidad con otros componentes de la deuda tributaria, son los siguientes:

<i>Cuantía recargos</i>	<i>Cuando el ingreso o declaración se efectúe espontáneamente fuera de plazo voluntario y sin requerimiento previo</i>
5 %	Dentro de los 3 meses siguientes al término de dicho plazo
10 %	Dentro de los 6 meses siguientes, transcurridos los 3 primeros
15 %	Dentro de los 12 meses siguientes, transcurridos los 6 primeros
20 %	Después de los 12 meses siguientes al término del plazo voluntario

Todos estos recargos se exigen con exclusión de las sanciones que, en su caso, hubieran podido imponerse, y los tres primeros (5, 10 y 15 %), son exigibles sin interés de demora. El último recargo (20 %) es exigible, además, con el interés de demora desde el día siguiente al término de los doce meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación hasta el momento en que la autoliquidación o declaración se haya presentado. Finalmente, los cuatro recargos son compatibles con los recargos e intereses del período ejecutivo (véase C)), cuando el obligado tributario no efectúe el ingreso en el momento de la presentación de la autoliquidación extemporánea, salvo que solicite aplazamiento, fraccionamiento o compensación del pago.

El importe de los recargos por declaración extemporánea se reduce en un 25 % siempre que se realice el ingreso total del importe restante del recargo dentro del plazo de pago voluntario, a contar desde la notificación de la liquidación de dicho recargo y concurra alguna de las siguientes circunstancias:

- a) que se realice el ingreso total de la deuda derivada de la declaración extemporánea, al tiempo de su presentación, o
- b) que se produzca el ingreso total de la deuda resultante de la liquidación practicada por la Administración dentro del plazo de pago voluntario, o
- c) que se efectúe el ingreso en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionado de dicha deuda que la Administración Tributaria hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución y que el obligado al pago hubiera solicitado al tiempo de presentar la autoliquidación extemporánea o con anterioridad a la finalización del plazo de pago

voluntario abierto con la notificación de la liquidación resultante de la declaración extemporánea.

C) *Recargos del período ejecutivo* (art. 28 LGT)

Los recargos del período ejecutivo son de tres tipos: recargo ejecutivo, recargo de apremio reducido y recargo de apremio ordinario, los cuales son incompatibles entre sí y se calculan sobre la totalidad de la deuda no ingresada en período voluntario.

Estos recargos tienen su fundamento en los costes que puede tener la Administración para cobrar las deudas tributarias. El período ejecutivo sobre el patrimonio del deudor para recaudar la deuda tributaria comienza el día siguiente de finalizar el plazo de ingreso voluntario (salvo que existan solicitudes de aplazamiento, fraccionamiento o compensación, interposiciones de recursos o reclamaciones). La notificación al deudor de la providencia de apremio (título ejecutivo para proceder contra el patrimonio de los obligados al pago) inicia el procedimiento administrativo de apremio.

El *recargo ejecutivo* es del 5 % y se aplica si se satisface la totalidad de la deuda antes de la notificación de la providencia de apremio, ya iniciado el período ejecutivo.

El *recargo de apremio reducido* será del 10 % y se aplicará cuando se satisfaga la totalidad de la deuda no ingresada en período voluntario y el propio recargo antes de la finalización del plazo establecido (véase 5.1.1 de este capítulo) para el ingreso de las deudas apremiadas.

El *recargo de apremio ordinario* será del 20 % y se aplica si no concurren las circunstancias anteriormente señaladas. Este recargo de apremio ordinario es compatible con los intereses de demora devengados desde el inicio del período ejecutivo, lo que no ocurre con el recargo ejecutivo o el de apremio reducido.

No se devengarán los recargos del período ejecutivo en el caso de deudas de titularidad de otros Estados o de entidades internacionales o supranacionales cuya actuación recaudatoria se realice en el marco de la asistencia mutua, salvo que la normativa sobre dicha asistencia establezca otra cosa.

2.4. OBLIGACIONES TRIBUTARIAS FORMALES (art. 29 LGT)

Son obligaciones tributarias formales las 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.

Además de las restantes que puedan legalmente establecerse, los obligados tributarios deberán cumplir las siguientes obligaciones:

a) La obligación de presentar declaraciones censales por las personas o entidades que desarrollen o vayan a desarrollar en territorio español actividades u operaciones empresariales y profesionales o satisfagan rendimientos sujetos a retención.

b) La obligación de solicitar y utilizar el número de identificación fiscal en sus relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria.

c) La obligación de presentar declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones.

d) La obligación de llevar y conservar libros de contabilidad y registros, así como los programas, ficheros y archivos informáticos que les sirvan de soporte y los sistemas de codificación utilizados que permitan la interpretación de los datos cuando la obligación se cumpla con utilización de sistemas informáticos.

e) La obligación de expedir y entregar facturas o documentos sustitutos y conservar las facturas, documentos y justificantes que tengan relación con sus obligaciones tributarias.

f) La obligación de aportar a la Administración Tributaria libros, registros, documentos o información que el obligado tributario deba conservar en relación con el cumplimiento de las obligaciones tributarias propias o de terceros, así como cualquier dato, informe, antecedente y justificante con trascendencia tributaria, a requerimiento de la Administración o en declaraciones periódicas. Cuando la información exigida se conserve en soporte informático deberá suministrarse en dicho soporte cuando así fuese requerido.

g) La obligación de facilitar la práctica de inspecciones y comprobaciones administrativas.

h) La obligación de entregar un certificado de las retenciones o ingresos a cuenta practicados a los obligados tributarios perceptores de las rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta.

i) Las obligaciones de esta naturaleza que establezca la normativa aduanera.

3. **Obligados tributarios** (arts. 35 a 48 LGT)

3.1. CONCEPTO Y CLASES DE OBLIGADOS TRIBUTARIOS (arts. 35 a 38 LGT)

Obligado tributario es la persona física o jurídica, o la entidad sin personalidad, a la que la normativa impone el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros, son obligados tributarios:

a) Los sujetos pasivos (contribuyentes y sustitutos del contribuyente).

b) Los retenedores y los obligados a soportar la retención. Los obligados a practicar ingresos a cuenta y los que han de soportarlos.

- c) Los obligados a realizar pagos fraccionados.
- d) Los obligados a repercutir un tributo y a soportar la repercusión.
- e) Los sucesores de personas físicas o jurídicas y de entidades sin personalidad.
- f) Los beneficiarios de supuestos de exención, devolución o de bonificaciones tributarias, cuando no tengan la condición de sujetos pasivos.
- g) En las leyes en que así se establezca: las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades, que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición (en adelante, entidades del art. 35.4 LGT).
- h) Aquellos a quienes la normativa impone el cumplimiento de obligaciones tributarias formales.
- i) Los responsables solidarios o subsidiarios.
- j) Aquellos a los que se pueda imponer obligaciones tributarias conforme a la normativa sobre asistencia mutua.

3.1.1. *Sujetos pasivos: contribuyentes y sustitutos del contribuyente* (art. 36 LGT)

Es *sujeto pasivo* el obligado tributario que, según la ley, debe pagar la cuota tributaria, así como cumplir las obligaciones formales, sea como contribuyente o como sustituto del mismo. No perderá la condición de sujeto pasivo quien deba repercutir la cuota tributaria a otros obligados, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa.

Es *contribuyente* el sujeto pasivo que realiza el hecho imponible. Es *sustituto* el sujeto pasivo que, por imposición de la ley y en lugar del contribuyente, está obligado a ingresar la cuota tributaria, así como a cumplir las obligaciones formales. El sustituto podrá exigir del contribuyente el importe de las obligaciones tributarias satisfechas, salvo que la ley señale otra cosa.

Para diferenciar las dos clases de sujetos pasivos, podemos poner algún ejemplo. En el IVA, será sujeto pasivo y contribuyente el empresario que entrega un bien o el profesional que realiza un servicio, aunque repercuta el impuesto a su cliente. Un representante fiscal, dentro de los Impuestos Especiales, o el concesionario que realice una Inspección Técnica de Vehículos, en cuanto a la tasa correspondiente, son ejemplos de sustitutos del contribuyente.

3.1.2. *Obligados a realizar pagos a cuenta* (art. 37 LGT)

Los *pagos a cuenta* del tributo final, que se deducen del mismo, pueden ser: retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados.

Las *retenciones* son detracciones, con el correspondiente ingreso en la Administración Tributaria, que los pagadores de una renta (monetaria) pueden tener que hacer en la misma. Si la renta es en especie este pago a cuenta se denomina normalmente *ingreso a cuenta*. Los *pagos fraccionados* se realizan por las mismas personas que obtienen las rentas a lo largo del ejercicio respectivo: las entidades jurídicas en relación con el Impuesto sobre Sociedades o los contribuyentes que ejercen actividades económicas respecto del IRPF.

Retenedor es la persona o entidad (incluyendo las del art. 35.4 de la LGT) a quien la ley de cada tributo impone la obligación de detraer e ingresar en la Administración Tributaria, con ocasión de los pagos que debe realizar a otros obligados tributarios, una parte de su importe, a cuenta del tributo que corresponde a éstos. El *obligado a practicar ingresos a cuenta* es a quien la ley impone realizar tales ingresos a cuenta cuando satisface rentas normalmente en especie.

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

3.1.3. *Obligados en las obligaciones entre particulares resultantes del tributo* (art. 38 LGT).

Es obligado a repercutir la persona o entidad que, conforme a la ley, debe repercutir la cuota tributaria a otras personas o entidades y que, salvo que la ley disponga otra cosa, coincidirá con aquél que realiza las operaciones gravadas.

Es obligado a soportar la repercusión la persona o entidad a quien, según la ley, se deba repercutir la cuota tributaria, y que, salvo que la ley disponga otra cosa, coincidirá con el destinatario de las operaciones gravadas. El repercutido no está obligado al pago frente a la Administración Tributaria pero debe satisfacer al sujeto pasivo el importe de la cuota repercutida.

Es obligado a soportar la retención la persona o entidad perceptora de las cantidades sobre las que, según la ley, el retenedor deba practicar las retenciones tributarias.

La ley podrá imponer a las personas o entidades la obligación de soportar los ingresos a cuenta de cualquier tributo practicados con ocasión de las rentas en especie o dinerarias que perciban y, en su caso, la repercusión de su importe por el pagador de dichas rentas.

3.2. SUCESTORES (arts. 39 y 40 LGT)

3.2.1. *Sucesores de personas físicas* (art. 39 LGT)

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. Las referidas obligaciones tributarias se transmitirán también a los legatarios.

En ningún caso se transmitirán las sanciones. Tampoco se transmitirá la obligación del responsable salvo que se hubiera notificado el acuerdo de derivación de responsabilidad antes del fallecimiento.

3.2.2. *Sucesores de personas jurídicas y de entidades sin personalidad* (art. 40 LGT).

Las obligaciones tributarias pendientes de 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 se transmitirán a éstos, que quedarán obligados solidariamente hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que les corresponda y demás percepciones patrimoniales recibidas por los mismos en los 2 años anteriores a la fecha de disolución que minoren el patrimonio social que debiera responder a tales obligaciones.

Las obligaciones tributarias pendientes de las 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 se transmitirán íntegramente a éstos, que quedarán obligados solidariamente a su cumplimiento.

En los supuestos de extinción o disolución sin liquidación de sociedades y entidades con personalidad jurídica, las obligaciones tributarias pendientes de las mismas se transmitirán a las personas o entidades que sucedan o que sean beneficiarias de la correspondiente operación. Esta norma también será aplicable a cualquier supuesto de cesión global del activo y pasivo de una sociedad y entidad con personalidad jurídica.

Las sanciones que pudieran proceder por las infracciones cometidas por las sociedades y entidades a que se refiere este apartado serán exigibles a los sucesores hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que les corresponde.

3.3. RESPONSABLES TRIBUTARIOS (arts. 41 a 43 LGT)

La ley puede configurar como responsables solidarios o subsidiarios de la deuda tributaria, junto a los deudores principales, a otras personas o entidades. Salvo precepto legal expreso en contrario, la responsabilidad será siempre subsidiaria. La responsabilidad no alcanza a las sanciones, dejando a salvo las excepciones que por ley se establezcan. Los responsables tienen derecho de reembolso frente al deudor principal de acuerdo con la legislación civil.

En general, la derivación de la acción administrativa para exigir el pago de la deuda tributaria a los responsables requiere un acto administrativo, con audiencia del interesado, en el que se declare la responsabilidad y se determine su alcance y extensión. Para derivar la acción administrativa a los responsables subsidiarios es necesaria la previa declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios.

Los artículos 42 y 43 LGT detallan algunos supuestos en los que se incurre en responsabilidad solidaria y subsidiaria.

3.4. CAPACIDAD DE OBRAR EN EL ORDEN TRIBUTARIO (arts. 44 a 47 LGT)

Tendrán capacidad de obrar en el orden tributario, además de las personas que la tengan conforme a derecho, los menores de edad y los incapacitados en las relaciones tributarias derivadas de las actividades cuyo ejercicio les esté permitido por el ordenamiento jurídico sin asistencia de la persona que ejerza la patria potestad, tutela, curatela o defensa judicial. Se exceptúa el supuesto de los menores incapacitados cuando la extensión de la incapacitación afecte al ejercicio y defensa de los derechos e intereses de que se trate.

Por las personas que carezcan de capacidad de obrar actuarán sus representantes legales. La representación se da, entre otros casos:

a) Por las personas jurídicas actúan 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, por disposición de la ley o por acuerdo válidamente adoptado;

b) Por los entes a los que se refiere el art. 35.4 de la LGT actuará en su representación el que la ostente, siempre que resulte acreditada en forma fehaciente y, de no haberse designado representante, se considerará como tal el que aparentemente ejerza la gestión o dirección y, en su defecto, cualquiera de sus miembros o partícipes.

Los obligados tributarios con capacidad de obrar podrán actuar por medio de representante, que podrá ser un asesor fiscal, con el que se entenderán las sucesivas actuaciones administrativas, salvo que se haga manifestación expresa en contrario.

Los obligados tributarios que no residan en España deberán designar un representante con domicilio en territorio español cuando operen en dicho territorio a través de un establecimiento permanente, cuando 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.

3.5. DOMICILIO FISCAL (art. 48 LGT)

El domicilio fiscal es el lugar de localización del obligado tributario en sus relaciones con la Administración Tributaria. En el cuadro 3 se sintetiza, de acuerdo con el art. 48 LGT, la normativa relativa al domicilio fiscal.

CUADRO 3

<i>Sujeto pasivo</i>	<i>Residentes en España</i>	<i>Residentes en el extranjero</i>
Personas físicas	* Su residencia habitual (en general)	* Podrán tener que designar un representante con domicilio en territorio español para sus relaciones con Hacienda
	* Su domicilio social, si en él está centralizada la: <ul style="list-style-type: none"> • Gestión administrativa y • Dirección de los negocios 	* Con establecimiento permanente en España Lugar donde radique la: <ul style="list-style-type: none"> • Gestión administrativa y • Dirección de los negocios
Personas jurídicas	* En otro caso, el lugar donde radiquen dichas: <ul style="list-style-type: none"> • Gestión administrativa y • Dirección de los negocios 	

- Los obligados tributarios han de comunicar su domicilio tributario.
- Cuando un obligado tributario cambie de domicilio, deberá ponerlo en conocimiento de la Administración Tributaria.
- Se podrá rectificar el domicilio tributario de los sujetos pasivos mediante la comprobación pertinente.

4. Elementos de cuantificación de la obligación tributaria (arts. 49 a 57 LGT)

La obligación tributaria principal y la obligación de realizar pagos a cuenta se determinarán a partir de las bases tributarias, los tipos de gravamen y los demás elementos previstos en este apartado, según disponga la Ley de cada tributo.

4.1. BASE IMPONIBLE

4.1.1. *Concepto* (art. 50 LGT)

La *base imponible* es la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulte de la medición o valoración del hecho imponible.

4.1.2. *Regímenes de estimación* (arts. 51 a 53 LGT)

La regulación de los regímenes de estimación directa, objetiva e indirecta de bases imponibles se establece en la LGT, remitiendo a la Ley propia de cada tributo, como encargada de establecer y precisar el sistema elegido, para conocer su alcance y peculiaridades. En el cuadro 4 se sintetiza la normativa establecida en la LGT para cada uno de los citados regímenes de estimación.

4.2. BASE LIQUIDABLE (art. 54 LGT)

Es el resultado de aplicar, en su caso, en la base imponible las reducciones establecidas en la ley.

4.3. TIPO DE GRAVAMEN (art. 55 LGT)

El *tipo de gravamen* es la cifra, coeficiente o porcentaje que se aplica a la base liquidable (que coincide con la imponible si no existen reducciones en esta última) para obtener la *cuota íntegra*.

Los tipos de gravamen pueden ser específicos (por ejemplo, una cantidad en euros por litro de un producto) o porcentuales. Los tipos porcentuales pueden ser fijos, o únicos, dando lugar a una cuota normalmente proporcional. También pueden ser crecientes, a medida que lo hace la base. En este último caso, el conjunto de tipos de gravamen aplicables a los distintos tramos de base liquidable se denomina *tarifa*.

CUADRO 4

<i>Régimen</i>	<i>Utilización</i>	<i>Instrumento</i>	<i>Carácter</i>
Estimación directa	<ul style="list-style-type: none"> • Puede utilizarse por el contribuyente y por la Administración. • Corresponde a la Administración la comprobación de las bases tributarias. 	Sirviéndose de: <ul style="list-style-type: none"> – declaraciones, – documentos presentados, – y datos consignados en libros y registros, comprobados administrativamente y demás justificantes. 	Obligatorio o Voluntario
Estimación objetiva	<ul style="list-style-type: none"> • Para determinados sujetos pasivos cuando así lo determine la Ley propia de cada tributo. 	Sirviéndose de: <ul style="list-style-type: none"> – magnitudes – índices, – módulos o datos previstos en la Ley propia de cada tributo. 	Voluntario
Estimación indirecta	<ul style="list-style-type: none"> • De empleo general en todos los tributos, cuando la falta de presentación de declaraciones o las presentadas no permitan a la Administración la estimación completa de bases. • Igualmente, cuando se ofrezca resistencia, excusa o negativa a la actuación inspectora o se incumplan sustancialmente obligaciones contables, entre otros casos. 	Sirviéndose de: <ul style="list-style-type: none"> – datos y antecedentes disponibles, – elementos que indirectamente acrediten existencia de los bienes y de las rentas, – ingresos, rentas, costes y rendimientos normales en el sector económico, atendidas las dimensiones de las unidades productivas o familiares que deban compararse en términos tributarios, – valoraciones de magnitudes, índices o módulos que se den en los respectivos contribuyentes, según datos o antecedentes que se posean en supuestos similares o equivalentes. 	Subsidiario

4.4. CUOTA TRIBUTARIA (art. 56 LGT)

La *cuota íntegra* puede determinarse:

- a) En función del tipo de gravamen aplicable a la base.
- b) Directamente en una cantidad fija señalada al efecto en los textos legales, y
- c) Por aplicación conjunta de ambos procedimientos.

En el supuesto de que se produzca «error de salto»; esto es, cuando el incremento de la cuota tributaria sea superior al incremento de la base, se efectuará una corrección minorando la cuota tributaria en la cuantía de dicho exceso, salvo cuando el tributo deba pagarse mediante efectos timbrados, en cuyo caso no es de aplicación la mencionada reducción de cuota.

La *cuota líquida* es el resultado de aplicar sobre la cuota íntegra las deducciones, bonificaciones, adiciones o coeficientes previstos, en su caso, en la ley de cada tributo.

La *cuota diferencial* es 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.

5. Deuda tributaria (arts. 58 a 82 LGT)

La *deuda tributaria* estará constituida por la cuota o cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta.

Además, en su caso, forman parte también de la deuda tributaria:

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

Las sanciones tributarias que puedan imponerse de acuerdo con lo dispuesto en la LGT no formarán parte de la deuda tributaria, pero en su recaudación se aplicarán las normas incluidas en el capítulo V (Actuaciones y procedimiento de recaudación) del título III de la LGT.

5.1. FORMAS DE EXTINCIÓN DE LA DEUDA TRIBUTARIA (arts. 60 a 76 LGT)

Las deudas tributarias podrán extinguirse por pago, prescripción, compensación o condonación, por los medios previstos en la normativa aduanera y por los demás medios previstos en las leyes.

5.1.1. *El pago* (arts. 60 a 65 LGT)

El pago de la deuda tributaria se efectúa en efectivo (o mediante efectos timbrados cuando así se disponga reglamentariamente). El pago en especie solamente se admite cuando una ley lo disponga expresamente.

A) *Plazos para el pago*

Las deudas tributarias resultantes de una autoliquidación deben pagarse en los plazos que establezca la normativa de cada tributo (lo mismo ocurre con las aduaneras).

En el caso de deudas tributarias resultantes de liquidaciones practicadas por la Administración, el pago en período voluntario debe hacerse en los siguientes plazos:

a) Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días uno y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 del mes posterior o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.

b) Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día cinco del segundo mes posterior o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.

El pago en período voluntario de las deudas de notificación colectiva y periódica que no tengan establecido otro plazo en sus normas reguladoras deberá efectuarse generalmente en el período comprendido entre el día uno de septiembre y el 20 de noviembre o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente. Por su parte, las deudas que deban abonarse mediante efectos timbrados se pagarán en el momento de la realización del hecho imponible, si no se dispone otro plazo en su normativa específica.

Una vez iniciado el período ejecutivo y notificada la providencia de apremio, el pago de la deuda tributaria deberá efectuarse en los siguientes plazos:

a) Si la notificación de la providencia se realiza entre los días uno y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 de dicho mes o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.

b) Si la notificación de la providencia se realiza entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día cinco del mes siguiente o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.

El pago de las deudas de titularidad de otros Estados o entidades internacionales o supranacionales cuya actuación recaudatoria se realice en el marco de la asistencia mutua será requerido al obligado tributario, que deberá efectuarlo en los siguientes plazos:

a) Si la notificación del instrumento de ejecución se realiza entre los días uno y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 de dicho mes o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.

b) Si la notificación del instrumento de ejecución se realiza entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día cinco del mes siguiente o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.

No obstante lo anterior, cuando la norma reguladora de la asistencia mutua lo permita, la Administración Tributaria podrá desarrollar actuaciones recaudatorias desde la recepción de la solicitud de cobro del Estado o entidad internacional o supranacional requirente, sin necesidad de que haya concluido el plazo antes indicado.

B) *Aplazamiento y fraccionamiento del pago*

Las deudas tributarias que se encuentren en período voluntario o ejecutivo podrán aplazarse o fraccionarse en los términos reglamentarios y previa solicitud del obligado tributario, cuando su situación económico-financiera le impida, de forma transitoria, efectuar el pago en los plazos establecidos.

5.1.2. *La prescripción* (arts. 66 a 70 LGT)

Esta forma de extinción se caracteriza por la inactividad del titular del crédito durante el plazo señalado por la Ley.

Prescriben a los 4 años los siguientes derechos computándose dicho plazo desde la fecha que se indica a continuación:

a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación: desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación.

En los tributos de cobro periódico por recibo, cuando para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación no sea necesaria la presen-

tación de declaración o autoliquidación, el plazo de prescripción comenzará el día de devengo del tributo.

b) El derecho para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas: desde el día siguiente a la fecha en que finalice el plazo de pago voluntario (excepto en determinados casos de responsabilidad solidaria o subsidiaria).

c) El derecho a solicitar u obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo: las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías desde el día siguiente a aquel en que:

- Finalice el plazo para solicitar la devolución (o, en defecto de plazo, de la fecha en que pudo solicitarse) o en que finalicen los plazos para efectuar las devoluciones.
- Se realizó el ingreso indebido o de la finalización del plazo para presentar una autoliquidación si tal ingreso indebido se realizó dentro de dicho plazo.
- Adquiera firmeza la sentencia o resolución que declare improcedente el acto impugnado o de la fecha de notificación del acuerdo donde se reconozca el derecho a percibir la devolución o el reembolso del coste de las garantías.

La LGT regula la interrupción de la prescripción estableciendo que el plazo de 4 años se interrumpe, reiniciándose de nuevo, para los casos *a)* y *b)* anteriores, por:³

i) Cualquier acción administrativa, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento, liquidación y recaudación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria que proceda, aunque la acción se dirija inicialmente a una obligación tributaria distinta como consecuencia de la incorrecta declaración del obligado tributario.

3. Así pues, el plazo de 4 años para alcanzar la efectividad de la prescripción tributaria puede interrumpirse, y reiniciarse por otros 4 años, por las diferentes causas señaladas. De entre ellas, la que puede resultar más conflictiva quizá sea la citada en i); esto es, la acción administrativa, pues la Inspección puede sentirse tentada a citar a contribuyentes e iniciar actuaciones administrativas, suspendiéndolas a continuación, al objeto de interrumpir el período de prescripción y volver a abrir un nuevo plazo del mismo número de años, que comenzaría a contarse desde el momento de haberse recibido la notificación de la Inspección. Un procedimiento continuado de la Administración como el descrito, conduciría a una situación de inoperancia efectiva de la prescripción, con la consiguiente inseguridad jurídica para el contribuyente, ante el alargamiento del período de duración del ejercicio de los derechos de la Hacienda Pública. No obstante, sobre este particular el art. 150.2 LGT establece que la prescripción no se interrumpe por las actuaciones inspectoras en determinados supuestos.

ii) La interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, actuaciones relacionadas u otras causas.

iii) Cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación, autoliquidación, pago o extinción de la deuda tributaria.

Por otra parte, el plazo de prescripción de los derechos recogidos bajo c), anteriormente, se interrumpirá y reiniciará por:

- Cualquier actuación fehaciente del obligado tributario que pretende la devolución, el reembolso o la rectificación de su autoliquidación, o exija el pago de la devolución o el reembolso, o cualquier acción de la Administración dirigida a efectuar la devolución o el reembolso.
- La interposición, tramitación o resolución de reclamaciones o recursos de cualquier clase.

Finalmente, la LGT señala que la prescripción se aplicará de oficio, sin necesidad de que la invoque o excepcione el sujeto pasivo. Además, la prescripción ganada por uno de los obligados aprovecha a todos ellos por igual, y la interrupción que perjudica a uno perjudica a todos los obligados al pago por igual, excepto en las obligaciones mancomunadas en cuyo caso, conforme al art. 1.137 del Código Civil, se presume la existencia de tantas obligaciones como deudores.

5.1.3. *La compensación* (art. 71 LGT)

La LGT permite la compensación total o parcial de la deuda tributaria con los créditos reconocidos por acto administrativo a que tengan derecho los obligados tributarios (incluso por un sistema de cuenta corriente).

5.1.4. *La condonación* (art. 75 LGT)

La condonación de las deudas tributarias debe ser autorizada por Ley, en la cuantía y con los requisitos que en la misma se señalen.

5.1.5. *La insolvencia* (art. 76 LGT)

La declaración de insolvencia del deudor suele asimilarse a la pérdida de la cosa debida, con la que tiene cierta similitud. La LGT prevé que cuando las deudas tributarias no se hayan hecho efectivas en los respectivos procedimientos ejecutivos debido a insolvencia probada, se declararán provisionalmente extinguidas en espera de que el deudor pueda alcanzar mejor fortuna para rehabilitar el crédito dentro del plazo de prescripción. Transcurrido éste, la insolvencia se convierte en definitiva.

6. La reforma fiscal (1977-2018)

Hasta la reforma impositiva iniciada en 1977, el «estilo tributario»⁴ español estuvo alineado con el de otros países «latinos» que, sin embargo, nos fueron adelantando en la modificación de sus cuadros fiscales. La notable antigüedad técnica de nuestro anterior sistema tributario, y sus más serios defectos, se señalaron con reiteración, especialmente, a lo largo de toda la década de los años setenta. En este sentido, es justo subrayar la labor del Instituto de Estudios Fiscales del Ministerio de Hacienda, sobre todo en el período de su dirección por el profesor Fuentes Quintana. Entre todas las áreas económicas españolas necesitadas de cambios estructurales, posiblemente la fiscal fuera la única en la que, a la par de un análisis crítico de la misma, existía una propuesta completa de reforma.

La alternativa de reforma del sistema tributario planteada en España —aceptada en su día, en un sorprendente caso sociológico, por prácticamente todo el espectro político— conduce al país hacia las formas tributarias vigentes en Europa occidental. Puede afirmarse que abandonamos el «estilo tributario latino» y nos dirigimos al «europeo».

6.1. DEL «ESTILO TRIBUTARIO LATINO» AL «EUROPEO»

El comienzo histórico de nuestro sistema tributario, como conjunto mínimamente organizado de medios impositivos de financiación pública, se sitúa en 1845 con la llamada Reforma Mon-Santillán. En esa fecha se siguen unos pasos iniciados por Francia al principio del siglo XIX. Sin embargo, lo que en España aparecía como novedoso, en Francia ya soportaba críticas por su escasa adaptación a la realidad económica del momento. De esta manera, España se incorporaba con retraso al conjunto de países —Francia, Italia, Portugal y numerosas naciones latinoamericanas— cuyos sistemas tributarios mostraban, o muestran, unas características comunes: «latinas».

El «estilo tributario latino» de España, que perdura desde 1845 hasta no hace demasiados años, surge, por tanto, bajo influencia francesa. Sus caracterís-

4. Este término queda explicado por el profesor Enrique Fuentes Quintana en «El estilo tributario latino: características principales y problemas de su reforma», en *Ciencia social y análisis económico. Estudios en homenaje al profesor Valentín Andrés Álvarez* (J. L. García Delgado y J. Segura Sánchez, coord.), Ed. Tecnos, Madrid, 1978. Un balance de la reforma se presenta por el profesor Fuentes en «Hacienda democrática y Reforma Fiscal», en *Historia económica y pensamiento social* (Anes, Rojo y Tedde), Ed. Alianza/B. de España, Madrid, 1983. Otro balance es el de E. Albi: «La Reforma Fiscal», en *La Hacienda Pública en la democracia* (E. Albi, dir. y coord.), Ed. Ariel, Barcelona, 1990. Un análisis más reciente de la reforma fiscal española de los Pactos de la Moncloa en 1977 y su evolución se puede ver en *Fiscal Reform in Spain. Accomplishments and Challenges* (Ed. Jorge Martínez Vázquez y José Félix Sanz Sanz). Edgard Elgar Publishing, Massachusetts, USA, 2007.

ticas fundamentales responden a unas bases ideológicas y a determinadas necesidades económicas que pueden describirse brevemente de la siguiente manera.

En la vertiente ideológica, la guía esencial del origen de la tributación latina es la libertad. Esto implica defender la intimidad del ciudadano y de su familia frente a la Hacienda, lo cual se ha de instrumentar fiscalmente eliminando relaciones entre la Administración y el contribuyente. La imposición no debe ser personal, sino que ha de recaer sobre los rendimientos de determinados objetos que hagan incluso innecesario el contacto directo entre fisco y ciudadano. Más aún, la determinación de tales rendimientos, para ser utilizados como bases impositivas, debe realizarse por medio de métodos objetivos que no requieran la colaboración del contribuyente.

Esta misma idea de libertad se traslada al campo económico casi directamente. El sistema tributario no debe entorpecer la libertad de mercado, ni interferir en la formación de los mercados nacionales. Los impuestos, por tanto, han de ser generales y simples, sin que contengan privilegios para grupos de individuos específicos, ni difieran territorialmente. La imposición indirecta del Antiguo Régimen con sus peajes y portazgos, sus privilegios para la nobleza y clero, y su diversidad territorial, debe desaparecer, dejando paso a una tributación directa y sencilla de carácter objetivo. Al mismo tiempo, los rendimientos de la riqueza territorial —rústica y urbana—, principal exponente económico del momento, surgen como los «objetos» más apropiados de la nueva tributación.

Partiendo de las bases que acabamos de resumir, el «estilo tributario latino» sólo tenía el camino de edificar el sistema impositivo gravando el «producto» de determinados «objetos». Así aparecen, en el transcurso histórico, el gravamen del producto o rendimiento de los bienes rústicos o urbanos, el de la propiedad mobiliaria, el de las actividades empresariales donde se combina trabajo y capital y el de la prestación de servicios personales. Impuestos de producto que hasta 1979 formaban parte esencial de la tributación estatal española.

La imposición de producto, con impuestos sobre la renta complementarios de la estructura básica de producto, se mantiene pues durante un largo período de tiempo. Es evidente que tal estructura presenta una gran resistencia al cambio, lo cual resulta explicable debido a ciertas ventajas de este tipo de tributación. Para el contribuyente, los sistemas tributarios de producto son sencillos de entender. Los tipos tributarios son proporcionales, evitándose los efectos de la progresividad en los niveles altos de renta, y las cuotas impositivas son precisas, sin presentar excesivas variaciones. Se gravan rendimientos medios más que reales, y el pago de los impuestos, en vez de estar relacionado con las circunstancias del contribuyente, es casi una cuota estable por el hecho de formar parte de la sociedad. La presión fiscal es, además, normalmente baja, y la separación que el contribuyente mantiene con la Administración resulta muy conveniente

para aquél. Para la Administración, por otro lado, la comodidad también es clara. El gravamen del rendimiento en su origen evita dificultades de seguimiento, facilitando la aplicación de los impuestos. La Administración Tributaria se especializa por rendimientos, originándose una división del trabajo que conduce a la existencia de los diversos cuerpos de funcionarios y a una mayor sencillez liquidatoria. La costumbre, finalmente, y los recelos ante los cambios en la distribución de la carga tributaria explican que tanto contribuyentes como Administración acepten y consoliden el sistema tributario de producto.

Lo indicado muestra algunas razones de la dificultad de reformar un sistema impositivo latino. De hecho, la experiencia histórica enseña que las transformaciones efectuadas en países con análogo estilo tributario al nuestro —Francia o Italia—, han necesitado cinco o seis décadas para completarse. Sin embargo, el estilo tributario latino estaba condenado.

La condena y negación de los sistemas tributarios latinos se recoge en una amplia literatura técnica y política.⁵ Sus defectos son graves en numerosos frentes, aunque, en esencia, los más importantes parten de la inadecuada correspondencia entre la estructura fiscal latina y una estructura económica y social moderna. La elasticidad renta de los sistemas impositivos latinos no es suficiente para acompañar la recaudación con el crecimiento del gasto público. La experiencia demuestra que su capacidad recaudatoria es corta e insuficiente para las necesidades y objetivos de los Estados actuales. Al mismo tiempo, los requisitos de equidad que se exigen en la actualidad de los sistemas tributarios, difícilmente pueden alcanzarse sin una imposición personal.

La imposición personal no es, por otro lado, ningún acontecimiento reciente. Por citar dos ejemplos, Pitt presentó en 1798 por vez primera en Inglaterra un proyecto de impuesto sobre la renta, el *Triple Assessment*, y en 1799 un impuesto general sobre la renta. En el caso prusiano, el impuesto sobre la renta fue instituido inicialmente en 1820. Ocurre, sin embargo, que la tradición tributaria del sur de Europa no recoge esta idea hasta épocas bastante posteriores. Los países latinos siguen pautas impositivas de producto y hacen recaer buena parte del peso recaudatorio en la imposición indirecta.

La crisis de los sistemas tributarios latinos conduce a su reforma orientada en la dirección del denominado «estilo tributario europeo». ¿Cómo y por qué surge esta forma concreta de estructura tributaria?

La etiqueta «sistema tributario europeo» hace referencia a la doctrina fiscal y a los elementos tributarios específicos de la Comunidad Económica Europea. La integración económica en Europa planteó, y plantea, serios problemas fiscales, dada la diversidad de estructuras impositivas de los países

5. Véase, con referencia a España, Enrique Fuentes Quintana, *Los principios de la imposición española y los problemas de su reforma*, discurso de recepción como Académico de número, Real Academia de Ciencias Morales y Políticas, Madrid, 1975; y Enrique Fuentes Quintana (dir.), *Sistema Tributario Español. Criterios para su Reforma*, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1976, edición del I.E.F., 2002.

miembros. Tal diversidad es fuente permanente de distorsiones que alteran las condiciones de concurrencia del mercado, ante las cuales se hace inevitable una política de compensación y neutralización y, con mayor importancia, una progresiva armonización fiscal.

El sistema tributario europeo es, por tanto y en definitiva, un conjunto de ideas, directrices y medidas concretas de armonización fiscal, producto básico de un proceso de estudios y negociaciones entre los países de la Comunidad Europea.⁶ Recoge unos principios ideales de la imposición, de carácter social, económico y técnico,⁷ y sintetiza la tradición sajona y prusiana de la tributación directa con la aportación latina, en la vertiente de la imposición indirecta, representada por el IVA. De la necesidad de evitar que la fiscalidad sea un obstáculo a la formación de un Mercado Común surge un estilo tributario coherente.

El estilo tributario europeo rechazó la imposición de producto por ineficaz e injusta, adoptando la imposición personal y sintética sobre la renta de las personas físicas y de las entidades jurídicas. El cuadro de la tributación directa se completa con dos gravámenes sobre la riqueza: el impuesto personal sobre el patrimonio que recae sobre el valor neto de lo poseído por un individuo, y el impuesto de sucesiones que incide tributariamente en las transmisiones intergeneracionales de riqueza. Dentro de la imposición indirecta, el volumen de ventas es el objeto seleccionado de gravamen, a través de la tributación del valor añadido, y se gravan especialmente determinados consumos específicos. En cambio, se pretende reducir al máximo los impuestos sobre el tráfico civil y de capitales.

En este contexto, tan brevemente reseñado, se inscribe el caso español. El sistema tributario español mantiene durante más de un siglo las características básicas del estilo tributario latino, con una estructura central de imposición de producto y un importante peso relativo de una imposición indirecta con graves defectos técnicos. Las insuficiencias recaudatorias del sistema son un fenómeno bien conocido en toda nuestra historia financiera, así como la falta de equidad impositiva y la dificultad de utilizar los tributos como instrumentos de política económica. Ante estos hechos se reconoce la necesidad de una reforma seria del sistema fiscal español y se adopta un camino técnicamente coherente y políticamente necesario: el del estilo tributario europeo. Es una decisión de extrema importancia que revoluciona nuestra tradición fiscal.

6. Véase Informe Neumark, *Rapport du Comité Fiscal et Financier*, CEE, Bruselas, 1961, traducción española en *Documentación Económica*, n.º 53, y en *Económicas y Empresariales*, núms. 7 y 8, UNED, con presentación de Francisco Javier Eiroa Villarnovo.

7. Un estudio de estos principios se encuentra en Fritz Neumark, *Principios de la imposición*, IEF, Madrid, 1973.