



Tema 3 El derecho tributario. Los Tributos

Fuentes del Derecho Tributario

De acuerdo con el **artículo 7 de la LGT**, los tributos se registrarán:

- Por la Constitución.
- Por los tratados o convenios internacionales que contengan cláusulas de naturaleza tributaria y, en particular, por los convenios para evitar la doble imposición, en los términos previstos en el artículo 96 de la Constitución.
- Por las normas que dicte la Unión Europea y otros organismos internacionales o supranacionales a los que se atribuya el ejercicio de competencias en materia tributaria de conformidad con el artículo 93 de la Constitución.
- Por esta ley, por las leyes reguladoras de cada tributo y por las demás leyes que contengan disposiciones en materia tributaria.
- Por las disposiciones reglamentarias dictadas en desarrollo de las normas anteriores y, específicamente en el ámbito tributario local, por las correspondientes ordenanzas fiscales.

Tendrán carácter supletorio las disposiciones generales del derecho administrativo y el derecho común.

Los Tratados o Convenios internacionales

Nos dice el artículo 96 CE/78 que los tratados internacionales, **una vez publicados oficialmente** en España, formarán parte del ordenamiento interno, ocupando en él una posición de rango por encima de la ley, ya que sus disposiciones solo podrán ser derogadas, modificadas o suspendidas en la forma prevista en los propios tratados o de acuerdo con las normas generales del Derecho internacional.

Normativa de la Unión Europea

El derecho de la Unión Europea es de dos tipos:

- Derecho primario u originario: Tratados constitutivos y Tratados posteriores que los han modificado y completado;
- Derecho secundario o derivado: Actos normativos de cada uno de los órganos comunitarios (Reglamentos, Directivas, Decisiones, Recomendaciones y Dictámenes).

El artículo 93 CE/78 dispone que, mediante Ley Orgánica, se podrá autorizar la celebración de Tratados por los que se atribuya a una organización o institución internacional el ejercicio de competencias derivadas de la Constitución.

Leyes orgánicas

De acuerdo con el artículo 81 de la CE/78, son materias reservadas a las **Leyes Orgánicas** las relativas al desarrollo de los derechos fundamentales y de las libertades públicas, las que aprueban los Estatutos de Autonomía y el Régimen Electoral General y las demás previstas en la Constitución”.

Exigen para su aprobación, modificación o derogación mayoría absoluta del Congreso en votación final sobre el conjunto del proyecto.

Leyes ordinarias.

Respecto a su aprobación nos remitiremos a lo estudiado en el Bloque I de este temario.

Entre las leyes ordinarias, es fundamental como fuente del Derecho Tributario, la Ley 58/2003. (en adelante LGT)

Establece los principios y las normas jurídicas generales del sistema tributario español y se aplicará a todas las Administraciones tributarias en virtud y con el alcance que se derivan del artículo 149 de la CE y el artículo 1 de la LGT.

El artículo 8 LGT establece el principio de reserva de ley tributaria. Así, deberá regularse por ley:

- La delimitación del hecho imponible, del devengo, de la base imponible y liquidable, la fijación del tipo de gravamen y de los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria, así como el establecimiento de presunciones que no admitan prueba en contrario.
- Los supuestos de nacimiento de las obligaciones tributarias de realizar pagos a cuenta y su importe máximo.
- La determinación de los obligados tributarios y de los responsables.
- La regulación de las exenciones, reducciones, y demás beneficios o incentivos fiscales.
- El establecimiento y modificación de los recargos y de la obligación de abonar intereses de demora.
- La regulación de los plazos de prescripción y caducidad, así como de las causas de interrupción.
- El establecimiento y modificación de las infracciones y sanciones tributarias.
- La obligación de presentar declaraciones y autoliquidaciones y la de pagos a cuenta.
- Las consecuencias del incumplimiento de las obligaciones tributarias respecto de la eficacia de los actos o negocios jurídicos.
- Las obligaciones entre particulares resultantes de los tributos.
- La condonación de deudas y sanciones tributarias y la concesión de moratorias y quitas.
- La determinación de los actos susceptibles de reclamación en vía económico-administrativa.
- Los supuestos en que proceda el establecimiento de las intervenciones tributarias de carácter permanente”.

Decretos Legislativos

La delegación **puede tener por objeto la formación de textos articulados**, en cuyo caso la delegación legislativa se otorgará mediante una Ley de bases, o bien refundir varios textos legales en uno solo, y en este caso la delegación legislativa se realizará mediante una ley ordinaria y dará lugar a los textos refundidos, muy frecuentes en materia tributaria.

Los límites vienen impuestos por la reserva de Ley en materia tributaria, de forma que la Ley delegante debe contener la



regulación de los elementos esenciales de la reserva de Ley tributaria.

Los Decretos Legislativos no pueden, en modo alguno, regular elementos como el hecho imponible, el sujeto pasivo, la base imponible, el tipo de gravamen y los beneficios fiscales.

Decretos-Leyes

El artículo 86 CE/78 dispone que, en caso de extraordinaria y urgente necesidad, el Gobierno podrá dictar disposiciones legislativas provisionales que tomarán la forma de Decretos-Leyes y que no podrán afectar al ordenamiento de las instituciones básicas del Estado, a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el Título I, al régimen de las CCAA ni al Derecho electoral general.

En la práctica se han utilizado en materia tributaria para regular determinadas materias siendo dudosa la “extraordinaria y urgente necesidad”. Cabe destacar, a modo de ejemplo, el Real Decreto-Ley 4/2013, de 22 de febrero, por el que se adoptan determinadas medidas tributarias de apoyo al emprendedor y de estímulo del crecimiento y de la creación de empleo.

Disposiciones reglamentarias

El artículo 7 LGT dispone que los tributos se regirán: por las disposiciones reglamentarias dictadas en desarrollo de las normas anteriores y, específicamente en el ámbito tributario local, por las correspondientes ordenanzas fiscales.

El Desarrollo reglamentario de la LGT más importante es el siguiente:

- R.D. 1065/2007, de 27 de julio, por el RGAT
- R.D. 939/2005, de 29 de julio, Reglamento General de Recaudación.
- R.D. 520/2005, de 13 de mayo, Reglamento General en materia de Revisión en vía administrativa.
- R.D. 2063/2004, de 15 de octubre, Reglamento de Régimen Sancionador Tributario.
- R.D. 1619/2012, de 30 de noviembre, Reglamento de Facturación.

Otras fuentes

- Artículo 7 de la LGT Tendrán carácter supletorio las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del derecho común.
- Artículo 1.1 del Código Civil: Las fuentes del ordenamiento jurídico español son la ley, la costumbre y los principios generales del derecho.

El precedente administrativo y la Costumbre

Costumbre:

- El artículo 1.2 del código civil dispone que sólo regirá en defecto de ley aplicable y siempre que no sea contraria a la moral o al orden público y que resulte probada.
- El artículo 1.3 del código civil nos indica que los usos jurídicos que no sean meramente interpretativos de una declaración de voluntad tendrán la consideración de costumbre.

Precedentes administrativos.

Las prácticas y precedentes no obligan en sí a la Administración, pero separarse de las prácticas y criterios habituales puede constituir arbitrariedad y motivar indefensión.

Por ello, siempre se debe motivar el cambio de criterio respecto de un precedente administrativo.

Los Principios Generales del Derecho

De acuerdo con el artículo 1.4 del código civil, tienen un carácter supletorio e informador del ordenamiento jurídico.

Estos principios generales han tenido una regulación formal en la propia Constitución española teniendo por tanto una vigencia “real” en el ordenamiento jurídico.

Los Tributos

Concepto

De acuerdo con el artículo 2.1 de la LGT, los tributos son ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos.

No obstante, podemos ver como en numerosas ocasiones se han utilizado también como instrumentos de la política económica.

Los Impuestos.

El artículo 2.2.c) de la LGT los define como: “tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que **ponen de manifiesto la capacidad económica** del contribuyente”.

Tasas y Precios Públicos.

La regulación general de las tasas se encuentra en la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos.

El artículo 2.2.a) LGT señala que las tasas son los tributos cuyo **hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público** que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado.

Su importe debe tender a cubrir el coste del servicio. Para la determinación de dicho importe se tomarán en consideración los costes directos e indirectos, inclusive los de carácter financiero, amortización del inmovilizado y, en su caso, los necesarios para garantizar el mantenimiento y un desarrollo razonable del servicio o actividad por cuya prestación o realización se exige la tasa.

Ejemplo:

Tenemos que distinguir bien las tasas de los precios públicos. Así, una matrícula de una universidad pública es un precio público, ya que la persona recibe un servicio de la Administración, pero esa recepción no es obligatoria y puede recibir ese mismo servicio por parte de una universidad privada.



En cambio, un bar que quiere poner una terraza en las aceras de la vía pública, será objeto de tasa ya que estas se imponen por la utilización o aprovechamiento especial del dominio público.

Contribuciones Especiales.

El artículo 2.2.b) LGT señala que **son contribuciones especiales**: “.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”.

Las diferencias con otros tributos serían las siguientes:

- Una actividad de la Administración que beneficia especialmente a los sujetos obligados a satisfacerla, a diferencia del impuesto que no distingue beneficio alguno.
- Esta actividad se realiza a iniciativa de la propia Administración, y va dirigida normalmente a una colectividad, no a un solo sujeto, a diferencia de la tasa.

Actualmente sólo los utilizan las Entidades Locales.

Ejemplo:

En una avenida se han realizado obras para mejorar el alumbrado, red de abastecimiento aguas y un tranvía que la conectará con el centro de la ciudad. Todo ello generará una revalorización de los inmuebles de esa zona. Ese beneficio podría ser objeto de una contribución especial.

La obligación tributaria

El artículo 17.1 LGT indica que **se entiende por relación jurídico-tributaria** el conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades originados por la aplicación de los tributos.

Son obligaciones tributarias materiales las de carácter principal, las de realizar pagos a cuenta, las establecidas entre particulares resultantes del tributo y las accesorias.

Son obligaciones tributarias formales las definidas en el artículo 29 de la LGT. Además de las que puedan indicar las normas de cada tributo:

- 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. Se deberá facilitar la conversión de dichos datos a formato legible cuando la lectura o interpretación de los mismos no fuera posible por estar encriptados o codificados.

En todo caso, los obligados tributarios que deban presentar autoliquidaciones o declaraciones por medios telemáticos deberán conservar copia de los programas, ficheros y archivos generados que contengan los datos originarios de los que deriven los estados contables y las autoliquidaciones o declaraciones presentadas.

- e) La obligación de expedir y entregar facturas o documentos sustitutivos 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.
- j) La obligación, por parte de los productores, comercializadores y usuarios, de que los sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos contables, de facturación o de gestión de quienes desarrollen actividades económicas, garanticen la integridad, conservación, accesibilidad, legibilidad, trazabilidad e inalterabilidad de los registros, sin interpolaciones, omisiones o alteraciones de las que no quede la debida anotación en los sistemas mismos. Reglamentariamente se podrán establecer especificaciones técnicas que deban reunir dichos sistemas y programas, así como la obligación de que los mismos estén debidamente certificados y utilicen formatos estándar para su legibilidad.

Los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas.

Otro concepto importante es la indisponibilidad del crédito tributario, regulado en el artículo 18 LGT, cuando indica que **el crédito tributario es indisponible** salvo que la ley establezca otra cosa.

Finalmente hemos de tener en cuenta la finalidad última de la obligación tributaria, que no es otra sino el pago de la cuota. Así, el artículo 19 LGT dispone que **la obligación tributaria principal tiene por objeto el pago de la cuota tributaria**.

La Ley 11/2021 de Medidas contra el Fraude Fiscal establece la obligación, por parte de los productores, comercializadores y usuarios, de que los sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos contables, de facturación o de gestión de quienes desarrollen actividades económicas, garanticen la integridad, conservación, accesibilidad, legibilidad,



trazabilidad e inalterabilidad de los registros, sin interpolaciones, omisiones o alteraciones de las que no quede la debida anotación en los sistemas mismos.

El Hecho Imponible

El artículo 20.1 lo define como **el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo** y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal”.

No Sujeción y Exención

Continúa el artículo 20.2 LGT señalando que, la Ley podrá completar la delimitación del hecho imponible mediante la mención de supuestos de no sujeción.

- Mientras que **en la no sujeción no se llega a realizar el hecho imponible**, es decir, la actividad correspondiente no está prevista ni incluida en la norma.
- **En la exención, se ha producido el hecho imponible** y surge la obligación de realizar la prestación tributaria, pero **es la norma que establece la exención** la que va a liberar el cumplimiento de tales deberes.

El artículo 22 LGT define las exenciones al señalar que son supuestos de exención aquellos en que, a pesar de realizarse el hecho imponible, la ley exime del cumplimiento de la obligación tributaria principal.

Por su parte el apartado d) del artículo 8 de la LGT nos indica que se regularán en todo caso por Ley: “El establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales.

Finalmente, el artículo 133.3 de la CE/78 nos recuerda el principio de reserva de ley en esta materia disponiendo que todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de Ley.

Devengo

El artículo 21 LGT lo define como el **momento en el que se entiende realizado el hecho imponible** y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal.

Ello permitirá:

- Distinguir el momento en que se origina la deuda impositiva de aquellos otros, en que surgen deberes tributarios de tipo formal; por ejemplo: presentación de declaraciones.
- Determinar la Ley aplicable, que puede no ser la misma en el momento de realización del hecho imponible y en el de producirse el acto administrativo liquidatorio.
- Practicar la evaluación de las rentas o los bienes gravados, referidos al momento en que el débito surja.
- Conocer la capacidad de obrar de los sujetos de la imposición.
- Determinar el domicilio fiscal del contribuyente o de sus representantes.
- Determinar las sanciones aplicables.

Base Imponible

El artículo 50.1 LGT nos dice que la base imponible es la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible.

Pueden ser:

- **Monetarias y no monetarias:** Según si la valoración en dinero se obtiene de forma directa (renta) o aplicando unidades monetarias sobre unidades físicas o de otro tipo (p.ej. €/litro).
- **Unitarias (o agregadas) y desagregadas:** Según se aplique un único tipo de gravamen sobre toda la base imponible o se descomponga para aplicar diversos tipos (p.ej. renta regular e irregular en el IRPF).
- **Alternativas, subsidiarias o complementarias:** Dependiendo de la relación que entre las mismas exista (p.ej. alternativa: la estimación objetiva de la directa; subsidiaria: la indirecta de la directa).

Métodos de determinación de la Base Imponible

Estimación directa

El artículo 50 de la LGT fija la estimación directa como régimen general de determinación de la base imponible; y el artículo 51 LGT señala que el método de estimación directa podrá utilizarse por el contribuyente y por la Administración Tributaria de acuerdo con lo dispuesto en la normativa de cada tributo.

Estimación objetiva

Según el artículo 52 LGT “El método de estimación objetiva podrá utilizarse para la determinación de la base imponible mediante la aplicación de las magnitudes, índices, módulos o datos previstos en la normativa de cada tributo”.

Este método está previsto en la Ley del I.R.P.F. (Estimación objetiva a través de signos, índices o módulos para determinadas actividades empresariales fijadas por el Ministerio de Hacienda) y algún régimen especial de IVA.

- Si el sujeto pasivo ha optado por este sistema, no podrá oponerse al resultado de su aplicación, ni siquiera demostrando que su base real (según la estimación directa) es inferior.
- A la inversa, la Administración no puede gravar la “renta fiscal” que experimente el sujeto tras la aplicación de los criterios de determinación de la base imponible por el método de estimación directa.

Estimación indirecta

El artículo 53 de la LGT regula el método de estimación indirecta. De él podemos extraer, de forma esquemática, las siguientes normas:

- Se aplicará como consecuencia de alguna de las siguientes circunstancias:
 - Falta de presentación de declaraciones o presentación de declaraciones incompletas o inexactas.
 - Resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación inspectora (artículo 203.1 LGT y artículo 193 RGAT).



- Incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales.
- Desaparición o destrucción, aun por causa de fuerza mayor, de libros, registros contables o justificantes.
- Medios para su determinación.
 - Aplicación de los datos y antecedentes disponibles que sean relevantes al efecto.
 - Utilización de aquellos elementos que indirectamente acrediten la existencia de los bienes y de las rentas, así como de los ingresos, ventas, costes y rendimientos que sean normales en el respectivo sector económico, atendidas las dimensiones de las unidades productivas o familiares que deban compararse en términos tributarios.
 - Valoración de las magnitudes, índices, módulos o datos que concurren en los respectivos obligados tributarios, según los datos o antecedentes que se posean de supuestos similares o equivalentes.
- Respecto al procedimiento es muy importante recordar que la **inspección de los tributos acompañará a las actas de un informe** razonado sobre:
 - Las causas determinantes de la aplicación del método de estimación indirecta.
 - La situación de la contabilidad y registros obligatorios del obligado tributario.
 - La justificación de los medios elegidos para la determinación de las bases, rendimientos o cuotas.
 - Los cálculos y estimaciones efectuados en virtud de los medios elegidos.

De acuerdo con el artículo 158.2 LGT, la aplicación del método de estimación indirecta no requerirá acto administrativo previo que lo declare, pero en los recursos y reclamaciones que procedan contra los actos y liquidaciones resultantes podrá plantearse la procedencia de la aplicación de dicho método.

Los datos y antecedentes utilizados para la aplicación del método de estimación indirecta podrán proceder de cualquiera de las siguientes **fuentes**:

- a) Los signos, índices y módulos establecidos para el método de estimación objetiva, que se utilizarán preferentemente tratándose de obligados tributarios que hayan renunciado a dicho método.
- b) Los datos económicos y del proceso productivo obtenidos del propio obligado tributario.
- c) Los datos procedentes de estudios del sector efectuados por organismos públicos o por organizaciones privadas de acuerdo con técnicas estadísticas adecuadas, y que se refieran al periodo objeto de regularización.
- d) Los datos de una muestra obtenida por los órganos de la Inspección sobre empresas, actividades o productos con características relevantes que sean análogas o similares a las del obligado tributario, y se refieran al mismo año.

Base Liquidable

El artículo 54 de la LGT nos indica que la base liquidable es la magnitud resultante de practicar en la base imponible las reducciones establecidas en la ley.

A modo de ejemplo podemos señalar las siguientes:

- Incentivos fiscales con objetivos de política económica (p.ej. aportaciones a Plan de Pensiones).
- Mínimos exentos o bonificaciones por razón de la cuantía.
- Personalización del tributo atendiendo a circunstancias personales y familiares (p.ej. en el ISD).
- Motivaciones técnicas (p.ej. por las pensiones compensatorias a favor del cónyuge en el IRPF).

Tipo de gravamen

El artículo 55 LGT nos indica que el tipo de gravamen es la cifra, coeficiente o porcentaje que se aplica a la base liquidable para obtener la cuota íntegra.

Los tipos de gravamen pueden ser específicos o porcentuales, y deberán aplicarse según disponga la ley propia de cada tributo a cada unidad, conjunto de unidades o tramo de la base liquidable.

El conjunto de tipos de gravamen aplicables a las distintas unidades o tramos de base liquidable en un tributo **se denominará tarifa**.

La ley podrá prever la aplicación de un tipo cero, así como de tipos reducidos o bonificados.

Cuota tributaria

De acuerdo con el artículo 56 de la LGT **la cuota íntegra** se determinará:

- Aplicando el tipo de gravamen a la base liquidable.
- Según cantidad fija señalada al efecto.

El importe de la cuota íntegra podrá modificarse mediante la aplicación de las reducciones o límites que la ley de cada tributo establezca en cada caso.

- **La cuota líquida** será 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** 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.

Deuda tributaria

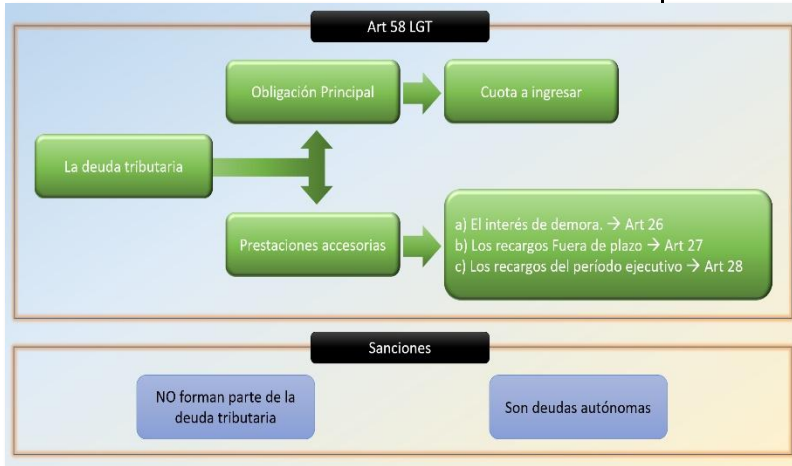
El artículo 58 de la LGT señala que la deuda tributaria estará constituida por la cuota o cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta.

Además, la deuda tributaria estará integrada, en su caso, por:

- 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 el título IV de la LGT **no formarán parte de la deuda tributaria**, pero en su recaudación se aplicarán las normas incluidas en el capítulo V del título III de la LGT.

Veamos gráficamente la formación de la deuda tributaria:



El interés de demora

De acuerdo con el artículo 26 LGT, el interés de demora se exigirá, entre otros, en los siguientes supuestos:

- 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.
- 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 en el apartado 2 del artículo 27 de la LGT relativo a la presentación de declaraciones extemporáneas sin requerimiento previo.
- 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 en período voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa.
- Cuando se inicie el período ejecutivo, salvo lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 28 de la LGT respecto a los intereses de demora cuando sea exigible el recargo ejecutivo o el recargo de apremio reducido.
- Cuando se reciba una petición de cobro de deudas de titularidad de otros Estados o de entidades internacionales o supranacionales conforme a la normativa sobre asistencia mutua, salvo que dicha normativa establezca otra cosa.
- Cuando el obligado tributario haya obtenido una devolución improcedente, salvo que voluntariamente regularice su situación tributaria sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 27 de esta Ley relativo a la presentación de declaraciones extemporáneas sin requerimiento previo.

Se calculará sobre el importe no ingresado en plazo o sobre la cuantía de la devolución cobrada improcedentemente, y resultará exigible durante el tiempo al que se extienda el retraso del obligado, salvo lo dispuesto en el apartado siguiente.

En caso de **una nueva liquidación como consecuencia de haber sido anulada otra liquidación por una resolución administrativa o judicial**, se conservarán íntegramente los actos y trámites no afectados por la causa de anulación, con mantenimiento íntegro de su contenido, y exigencia del interés de demora sobre el importe de la nueva liquidación. La fecha de inicio del cómputo del interés de demora será la misma que hubiera correspondido a la liquidación anulada y el interés se devengará hasta el momento en que se haya dictado la nueva liquidación, sin que el final del cómputo pueda ser posterior al plazo máximo para ejecutar la resolución.

El **interés de demora** será el interés legal del dinero vigente a lo largo del período en el que aquél resulte exigible, incrementado en un 25 %, salvo que la Ley de Presupuestos Generales del

Estado 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.

Importante.

La DA 42ª de la LPPGGE 2023 establece que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1 de la Ley 24/1984, de 29 de junio, sobre modificación del tipo de interés legal del dinero, este queda establecido en el **3,25 por ciento hasta el 31 de diciembre del año 2023**.

Dos. Durante el mismo periodo, el interés de demora a que se refiere al artículo 26.6 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, será el 4,0625 por ciento..

Los recargos por declaración extemporánea

De acuerdo con el artículo 27 de la LGT son prestaciones accesorias que deben satisfacer los obligados tributarios como consecuencia de **la presentación de autoliquidaciones o declaraciones a ingresar fuera de plazo** sin requerimiento previo de la Administración Tributaria.

Se considera **requerimiento previo** cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria.

Cuantificación:

- El recargo será un porcentaje igual al **1 por ciento más otro 1 por ciento adicional por cada mes completo** de retraso con que se presente la autoliquidación o declaración respecto al término del plazo establecido para la presentación e ingreso.
- Dicho recargo se calculará sobre el importe a ingresar resultante de las autoliquidaciones o sobre el importe de la liquidación derivado de las declaraciones extemporáneas y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse y los



intereses de demora devengados hasta la presentación de la autoliquidación o declaración.

- Si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa una vez transcurridos 12 meses desde el término del plazo establecido para la presentación, el recargo será del 15 por ciento y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse. En estos casos, se exigirán los intereses de demora por el período transcurrido desde el día siguiente al término de los 12 meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación hasta el momento en que la autoliquidación o declaración se haya presentado
- No obstante lo anterior, no se exigirán los recargos de este apartado si el obligado tributario regulariza, mediante la presentación de una declaración o autoliquidación correspondiente a otros períodos del mismo concepto impositivo, unos hechos o circunstancias idénticos a los regularizados por la Administración, y concurren las siguientes circunstancias:
 - a) Que la declaración o autoliquidación se presente en el plazo de seis meses a contar desde el día siguiente a aquél en que la liquidación se notifique o se entienda notificada.
 - b) Que se produzca el completo reconocimiento y pago de las cantidades resultantes de la declaración o autoliquidación en los términos previstos en el apartado 5 de este artículo.
 - c) Que no se presente solicitud de rectificación de la declaración o autoliquidación, ni se interponga recurso o reclamación contra la liquidación dictada por la Administración.
 - d) Que de la regularización efectuada por la Administración **no derive la imposición de una sanción**.

El incumplimiento de cualquiera de estas circunstancias determinará la exigencia del recargo correspondiente sin más requisito que la notificación al interesado.

Lo dispuesto en los párrafos anteriores no impedirá el inicio de un procedimiento de comprobación o investigación en relación con las obligaciones tributarias regularizadas mediante las declaraciones o autoliquidaciones a que los mismos se refieren.

- Cuando los obligados tributarios no efectúen el ingreso ni presenten solicitud de aplazamiento, la liquidación administrativa que proceda por recargos e intereses de demora no impedirá la exigencia de los recargos e intereses del período ejecutivo.

- Para que pueda ser aplicable lo dispuesto en este artículo, las autoliquidaciones extemporáneas deberán identificar expresamente el período impositivo de liquidación al que se refieren y deberán contener únicamente los datos relativos a dicho período.
- Es importante recordar este apartado de cara a la aplicación del artículo 191.6 relativo a sanciones.
- **Reducción:** Se reducirá en el 25 % siempre que se realice el ingreso total del importe restante del recargo en el plazo del artículo 62.2 de la LGT abierto con la notificación de la liquidación de dicho recargo y siempre que se realice el ingreso total del importe de la deuda resultante de la autoliquidación extemporánea o de la liquidación practicada por la Administración derivada de la declaración extemporánea, al tiempo de su presentación o en el plazo del artículo 62.2 de la LGT, respectivamente, o siempre que se realice el ingreso en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento 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 del artículo 62.2 de la LGT abierto con la notificación de la liquidación resultante de la declaración extemporánea.

Los recargos del período ejecutivo

De acuerdo con el artículo 28 de la LGT, los recargos del período ejecutivo son incompatibles entre sí y se calculan sobre la totalidad de la deuda no ingresada voluntaria.

- **El recargo ejecutivo** será del 5 % y se aplicará cuando se satisfaga la totalidad de la deuda no ingresada en periodo voluntario antes de la notificación de la providencia de apremio.
- **El recargo de apremio reducido** será del 10 % y se aplicará cuando se satisfaga la totalidad de la deuda no ingresada en periodo voluntario y el propio recargo antes de la finalización del plazo previsto en el 62.5 de la LGT para las deudas apremiadas.
- **El recargo de apremio ordinario** será del 20 % y será aplicable cuando no concurren las circunstancias anteriores.

El recargo de apremio ordinario es compatible con los intereses de demora. Los otros recargos no.

Nombre	Porcentaje	Requisitos	Aplicación temporal	Compatible con intereses
Ejecutivo	5 %	Ingreso total deuda	Antes de notificar la providencia de apremio	No
Reducido	10 %	Ingreso total deuda + recargo reducido	Plazo art. 62.5	No
Ordinario	20 %	Si no se aplican los anteriores	Tras incumplir el plazo del art. 62.5	Si

