

## LECCIÓN 13

### LA BASE IMPONIBLE. MÉTODOS DE DETERMINACIÓN. EL TIPO DE GRAVAMEN. CUOTA Y DEUDA TRIBUTARIA. RECARGOS.

Según el art.56LGT hay dos posibilidades de determinar el importe de la deuda tributaria:

- a. Aplicando el tipo de gravamen a la base liquidable: es el más frecuente. La cuota o el resultado sale de aplicar el tipo a la base.
- b. Según cantidad fija señalada al efecto: por su sencillez sólo se aplica a figuras poco complejas como las tasas, la ley que regula la tasa fija ya el importe de la cuota de la deuda tributaria. Hay algún impuesto en el que se aplica también, pero ese sistema es más complejo, por ejemplo en impuestos sobre actos jurídicos documentados.

#### LA BASE IMPONIBLE. MÉTODOS DE DETERMINACIÓN

En el art.50LGT está la definición de base imponible: *La base imponible es la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible.*

Se trata de una magnitud que lo más frecuente es que se exprese en dinero, ya que la deuda tributaria consistirá en eso en última instancia; pero también se puede tratar de una magnitud no dineraria (litros, en el impuesto sobre bebidas alcohólicas). Se termina la definición estableciendo una conexión entre la base imponible y el hecho imponible, la base imponible es el hecho imponible en cifras.

- IRPF: el hecho imponible es la obtención de renta por el contribuyente, la base imponible aparece en el art.15 de la ley reguladora del IRPF definida como *el importe de la renta del contribuyente*. Son dos aspectos muy relacionados difíciles de separar.
- IS: el hecho imponible es la renta obtenida por la sociedad, la base imponible aparece en el art.10 de la ley reguladora del IS definida como *el importe de la renta en el período impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores*. La base imponible será el resultado contable.
- ITP: el hecho imponible es la transmisión de bienes, la base imponible viene definida en el art.10 de la ley reguladora del ITP como *el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda*.
- IVA: el hecho imponible es *las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen*; la base imponible viene definida en el art.78 de la ley reguladora del IVA como *el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas*.

En el art.50.2LGT la ley determina cómo se aplica la base imponible, a partir de varios métodos que tienen una relación de jerarquía entre ellos: el preferente es el método de estimación directa (determinación directa), por ser el más adecuado y el que mejor mide el importe de la base; los demás tienen un carácter secundario, la ley dirá cuando se aplica el método de estimación objetiva pero el sujeto pasivo podrá optar por el de estimación directa (es voluntario), el método de estimación indirecta tiene carácter subsidiario respecto de los otros métodos.



### Método de determinación directa:

Regulado en el art.51LGT que dice *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.*

*A estos efectos, la Administración tributaria utilizará las declaraciones o documentos presentados, los datos consignados en libros y registros comprobados administrativamente y los demás documentos, justificantes y datos que tengan relación con los elementos de la obligación tributaria.*

El art. no ayuda mucho a saber de que se trata este método, ya que no define la esencia de este método, solo dice los elementos que se utilizan.

Lo característico de la estimación directa es que pretende conocer las bases reales, auténticas. Esta finalidad justifica que la ley diga “la Administración tributaria utilizará...”. Por ejemplo, en el caso de una persona física que desarrolla una actividad empresarial el método de determinación directa quiere conocer el importe real de su renta, para eso habrá que conocer los ingresos y los gastos que sólo se pueden conocer a través de la contabilidad y demás datos de la actividad; en el caso de las rentas obtenidas por un empleado es más sencillo porque no sería necesario el importe contable.

### Método de determinación objetiva:

Regulado en el art.52LGT *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 propia de cada tributo.*

No es un método único, hay varios métodos de estimación objetiva. Imaginemos una persona física que realiza una actividad empresarial reducida, para conocer la renta real por este método la ley renuncia a conocer ese importe real (gastos e ingresos reales) y se apoya en datos de carácter objetivo.

Es un método muy próximo al anterior, sólo que elemento propio de la estimación directa se sustituye por un elemento objetivo. Imaginemos el propietario de un bar que no tiene que hacer la contabilidad y el importe de la renta se deduce aplicando datos objetivos a partir de los cuales se extrae una cantidad que será la base imponible.

Los elementos objetivos que se eligen dependerán de la actividad de que se trate: metros de barra en los bares, consumo de energía, número de empleados... Esos elementos objetivos se llaman módulos o índices, y se publican cada año en una orden del Ministerio de Hacienda. Algunos autores dicen que lo que se fijan son bases alternativas que se adoptan por razones de sencillez.

A diferencia del método anterior, aquí no se conocen las bases reales, en lugar de ello las bases se deducen a través de esos índices o módulos.

Este método no se establece de forma obligatoria, en algunos casos podrá favorecer al sujeto pasivo y en otros perjudicarlo, por eso podrá renunciar a este método.

### Método de estimación indirecta:

Se encuentra regulado en el art.53LGT

*1. El método de estimación indirecta se aplicará cuando la Administración tributaria no pueda disponer de los datos necesarios para la determinación completa de la base imponible como consecuencia de alguna de las siguientes circunstancias:*

- a. Falta de presentación de declaraciones o presentación de declaraciones incompletas o inexactas.*
- b. Resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación inspectora.*
- c. Incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales.*



- d. *Desaparición o destrucción, aun por causa de fuerza mayor, de los libros y registros contables o de los justificantes de las operaciones anotadas en los mismos.*

Este método es de estimación en sentido estricto: los otros dos métodos suponen una actuación del sujeto pasivo, cuando el sujeto incumple estas obligaciones y consta que tiene rendimientos es imposible probar la base y como no es posible la no tributación para calcular la base se le aplica la “estimación indirecta”, no exacta, sino aproximada.

¿Cuándo procede la aplicación de este método? Está pensado para conocer los rendimientos de sujetos que realizan actividades empresariales o profesionales cuando no hay datos suficientes para calcular la base imponible. En el precepto se mencionan tres circunstancias, pero lo fundamental es que la Administración no pueda calcular la base imponible, no es importante el comportamiento del sujeto pasivo en sí, ya que si la Administración pudiese acceder a los datos por otro sistema no puede acudir a este método, se aplicaría el de determinación directa. Por lo tanto, el indirecto solo se puede utilizar cuando la Administración no puede calcular la base imponible por medio de la determinación directa.

Los casos que el precepto enumera son graves y coinciden con infracciones tipificadas:

Si el sujeto pasivo no presenta la declaración y la Administración consigue los datos por otra vía se aplicará el método de determinación directa.

El supuesto de la letra c) es más polémico: si lo comparamos con los anteriores vemos que los anteriores son más bruscos o primitivos, se habla de “incumplimiento sustancial”, el sujeto pasivo lleva la contabilidad pero no le sirve a la Administración para calcular la base, la inspección entenderá que los defectos de la contabilidad dan lugar a incumplimiento y el sujeto pasivo entenderá que no es sustancial, pero está tipificado como una infracción.

El supuesto de la letra d) no encaja con los anteriores, en los anteriores hay un comportamiento del sujeto pasivo que impide que la Administración obtenga datos, ahora el sujeto pasivo puede no ser culpable, puede desaparecer la contabilidad incluso por fuerza mayor. La inclusión de este supuesto en la LGT fue polémico, en la ley anterior sólo se mencionaban los tres primeros, se incluyó originariamente por vía reglamentaria pero el TS declaró su inconstitucionalidad por vulneración del principio de reserva de ley.

¿Cómo se determina la base en este método?

*Las bases o rendimientos se determinarán mediante la aplicación de cualquiera de los siguientes medios o de varios de ellos conjuntamente:*

- a. *Aplicación de los datos y antecedentes disponibles que sean relevantes al efecto.*
- b. *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.*
- c. *Valoración de las magnitudes, índices, módulos o datos que concurran en los respectivos obligados tributarios, según los datos o antecedentes que se posean de supuestos similares o equivalentes.*

La ley nos habla de dos tipos de datos: los datos internos que pueda conseguir la Administración, y los datos comunes en otro sujeto que realice la misma actividad. Cuanto menos datos proporcione el sujeto pasivo mayor es la discrecionalidad de la Administración. Se juega con datos promedios de terceros que no son los propios del sujeto pasivo, el resultado variará dependiendo del número de sujetos que se tengan en cuenta para calcular el promedio.

Por ejemplo: una persona física fabricante de pan y bollería es sometido a una inspección, no llevaba la contabilidad y es sometido al método indirecto. La inspección consigue un dato que es la compra de materias primas de los proveedores, se trata de un dato propio del sujeto pasivo que no lo proporciona el sujeto pasivo sino un tercero. De ese volumen total de harina tenemos que averiguar que porcentaje se destina al pan y cual a la bollería, se hace comparando con los datos de otros fabricantes de pan y bollería y sacando un promedio que se aplicará después al sujeto pasivo. En este caso a partir de un dato propio se puede llegar a conocer el volumen de ingresos para determinar la base.

¿La estimación indirecta es un medio de prueba? ¿Es compatible este método con el proceso penal? Se entiende que sí se puede practicar la estimación en el proceso penal, es el juez el que fija el importe de la deuda y puede utilizar el método de estimación indirecta para ello. Por ejemplo: el sujeto puede alegar que le habían aplicado datos comunes del sector, pero que se habían tenido en cuenta solo tres sujetos, y puede pedir la ampliación de sujetos porque incurría en una infracción.

El último inciso del art.53LGT dice *Cuando resulte aplicable el método de estimación indirecta, se seguirá el procedimiento previsto en el artículo 158 de esta Ley.* Los aspectos procedimentales se regulan en un capítulo diferente a los aspectos materiales. El proceso de estimación indirecto tiene lugar dentro del procedimiento de inspección, lo que hace el art.158LGT es incluir algunas peculiaridades en ese procedimiento de inspección.

*1. Cuando resulte aplicable el método de estimación indirecta, la inspección de los tributos acompañará a las actas incoadas para regularizar la situación tributaria de los obligados tributarios un informe razonado sobre:*

- a. Las causas determinantes de la aplicación del método de estimación indirecta.*
- b. La situación de la contabilidad y registros obligatorios del obligado tributario.*
- c. La justificación de los medios elegidos para la determinación de las bases, rendimientos o cuotas.*
- d. Los cálculos y estimaciones efectuados en virtud de los medios elegidos.*

Al concluir la inspección el inspector formaliza el acta que recoge el resultado de la inspección, en el método de estimación indirecta además se tiene que levantar otro documento que es el “informe ampliatorio”, en él el inspector desarrolla los datos del acto que se encuentran enumerados en el precepto. La función que cumple el informe ampliatorio es ampliar el contenido del acta.

La LGT establece que se haga informe porque los sujetos pasivos suelen impugnar el método indirecto, además que se vierta el contenido en el informe se explica por un problema interno de la Administración: el inspector actuario levanta el acta, pero en ese acta hay un acto de liquidación que dicta un funcionario distinto que es el inspector jefe, para que el inspector jefe pueda dictar ese acto de liquidación necesita documentación complementaria que se encuentra en el informe ampliatorio. El acto de liquidación cierra el proceso de inspección y se hace así para garantizar una mayor independencia.

*2. 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.*

La decisión de aplicar el método indirecto no se plasma en ningún acto administrativo independiente, sino que se comunica verbalmente. Cuando en los años 80 se introdujo el método indirecto se dispone que cuando el inspector actuario iba a aplicarlo tenía que emitir un acto administrativo y notificárselo al sujeto pasivo, ese acto era impugnabile y si se estimaba el recurso se paralizaba el procedimiento. Por eso se modificó la LGT, ahora el sujeto pasivo podrá impugnarlo porque no procede a su situación, porque no se dan las circunstancias o porque el sujeto

pasivo no está conforme con los cálculos que ha hecho la Administración, pero habrá que esperar al final para impugnar (si se estima el recurso porque no concurrían las causas no procederá el método y el resto de la labor no se aplicará).

3. Los datos, documentos o pruebas relacionados con las circunstancias que motivaron la aplicación del método de estimación indirecta únicamente podrán ser tenidos en cuenta en la regularización o en la resolución de los recursos o reclamaciones que se interpongan contra la misma en los siguientes supuestos:

- a. Cuando se aporten con anterioridad a la propuesta de regularización. En este caso, el período transcurrido desde la apreciación de dichas circunstancias hasta la aportación de los datos, documentos o pruebas no se incluirá en el cómputo del plazo al que se refiere el artículo 150 de esta Ley.
- b. Cuando el obligado tributario demuestre que los datos, documentos o pruebas presentados con posterioridad a la propuesta de regularización fueron de imposible aportación en el procedimiento. En este caso, se ordenará la retroacción de las actuaciones al momento en que se apreciaron las mencionadas circunstancias.

La finalidad de este apartado es salir al paso de determinados tipos de comportamientos del sujeto pasivo. Por ejemplo, el sujeto pasivo está siendo inspeccionado por el método indirecto, el sujeto aunque tenga documentos para evitar que se le aplique este método puede que no los aporte para ver como termina la inspección, y si la cantidad fijada por la Administración es elevada aportaría los documentos y pediría que no se le aplicase el indirecto, si la cantidad es inferior y le interesa al sujeto pasivo dejaría las cosas así.

Ese precepto reacciona a este comportamiento estableciendo un límite a la posible presentación de documentos. La letra a) nos dice el momento para presentarlos, antes de la formalización del acta; a continuación se introduce un matiz respecto del cómputo de plazos. Las reglas de ampliación de procedimiento son muy estrictas.

No se tiene en cuenta el tiempo que ha transcurrido desde que el sujeto pasivo pudo aportar los documentos hasta que efectivamente lo hizo, ¿qué pasa si se aportan después de la formalización del acta? La letra b) establece una cautela rígida, el sujeto pasivo tendría que demostrar que no pudo aportar los documentos en su momento. Esta norma no sólo está pensada para el procedimiento de inspección, sino también para el procedimiento de resolución de recursos que se pueden producir posteriormente. Por ejemplo, el sujeto pasivo presenta los documentos después de la formalización del acta, la Administración no se los tiene en cuenta pero en el contencioso-administrativo, al resolver el recurso sí los tendrán en cuenta porque son medios de prueba. Los autores dicen que la aplicación del precepto en el contencioso-administrativo es discutible.

**BASE LIQUIDABLE:** Introduce este concepto el art.54LGT *La base liquidable es la magnitud resultante de practicar, en su caso, en la base imponible las reducciones establecidas en la Ley.*

Este concepto no aparece en todos los tributos, en los que aparece ha sido criticada porque se dice que no era necesario otro procedimiento, el procedimiento de la base imponible es ya complejo.

## EL TIPO DE GRAVAMEN

Aparece definido en el art.55LGT como 1. *El tipo de gravamen es la cifra, coeficiente o porcentaje que se aplica a la base liquidable para obtener como resultado la cuota íntegra.*

2. *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.*

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



La base imponible es normalmente una magnitud dineraria, cuando es así, el tipo de gravamen es un porcentaje de esa magnitud; si la base imponible es no dineraria, el tipo de gravamen no puede ser un porcentaje.

Hay varios tipos de gravamen en las leyes específicas de cada tributo: tipos progresivos, que se van incrementando conforme se incrementa la base; tipos proporcionales, el tipo es el mismo en todo momento independientemente de la cuantía de la base; tipo 0, en algunos casos el tipo actúa como una exención y hay otros que no son una excepción absoluta pero se acercan (IS algunas de ellas tributan al 1%).

## CUOTA Y DEUDA TRIBUTARIA. RECARGOS

Si aplicamos el tipo de gravamen a la base imponible tendremos la cuota tributaria, que sería la cantidad a ingresar por el sujeto pasivo a la Administración.

En el art.56LGT se diferencian muchos tipos de cuotas, pero la cuota es un concepto unitario, la cuota solo es una. La diferencia entre las tres cuotas tienen importancia en el IRPF, pero no en los demás tributos (se ha llegado a decir que la LGT es una ley pensada para el IRPF y no para los demás impuestos del sistema tributario).

Puede ser necesario fijar otra magnitud después de la cuota que es la deuda tributaria, regulada en el art.58LGT *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.*

Según este art. la deuda puede coincidir con la cuota tributaria, pero habrá otros casos en los que hay que sumar a la cuota determinadas partidas:

### El interés de demora, art.26LGT:

*El interés de demora es una prestación accesoria que se exigirá a los obligados tributarios y a los sujetos infractores como consecuencia de la realización de un pago fuera de plazo o de la presentación de una autoliquidación o declaración de la que resulte una cantidad a ingresar una vez finalizado el plazo establecido al efecto en la normativa tributaria, del cobro de una devolución improcedente o en el resto de casos previstos en la normativa tributaria.*

*La exigencia del interés de demora tributario no requiere la previa intimación de la Administración ni la concurrencia de un retraso culpable en el obligado.*

El núcleo del interés de demora es realizar un pago fuera de plazo, en este caso el sujeto pasivo tendría que pagar además de la cuota tributaria el interés de demora. Actúa como algo automático, su carácter es puramente indemnizatorio. Es irrelevante para la ley el motivo por el que se haga el pago fuera de plazo, el interés de demora es algo objetivo.

Supuestos en los que procede el interés de demora:

El art. intenta regular la materia con detalle y es consciente de que no se pueden regular todos los supuestos. Hay partir de las formas de determinar la deuda tributaria:

- 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: Que la determine directamente la Administración Tributaria mediante el acto de liquidación. Se está presuponiendo que el sujeto pasivo presente la declaración, la Administración presenta el acto de liquidación que tiene un plazo de pago, si el sujeto*

pasivo no paga en ese plazo uno de los efectos es el de exigir el interés de demora.

- 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 en el apartado 2 del artículo 27 de esta Ley relativo a la presentación de declaraciones extemporáneas sin requerimiento previo.* El propio sujeto pasivo presenta la autoliquidación, en ella el sujeto pasivo determina el importe de la deuda tributaria
- 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 en periodo voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa.:* Se establece la obligación de pagar el interés de demora cuando se suspenda la ejecución de un acto. Por ejemplo, si el particular quiere impugnar un acto de liquidación presentará un recurso, lo usual será que pida la suspensión de la ejecución del acto hasta que se tramita el recurso. Normalmente la suspensión de la ejecución del acto tiene dos contrapartidas: en ocasiones para conseguirla el sujeto pasivo tiene que aportar garantías para que ese acto se pueda ejecutar; y si se otorga la suspensión se le exige al sujeto pasivo que pague el interés de demora por el tiempo que ha estado suspendida la ejecución del acto. Pero esto no sucede cuando lo que se impugna es una sanción tributaria (art.212LGT) porque se entiende que la sanción se impone mediante acto que no produce todos sus efectos hasta que alcance firmeza en la vía administrativa (se invoca el principio de la presunción de inocencia).
- e) *Cuando el obligado tributario haya obtenido una devolución improcedente:* Hasta ahora hemos visto que la causa del interés de demora era un pago fuera de plazo, pero aquí la situación es distinta (cuando el obligado tributario haya obtenido una devolución improcedente). Por ejemplo: en el IRPF un sujeto pasivo presenta la autoliquidación, de ella le sale una cantidad a devolver y la Administración se la devuelve, posteriormente se da cuenta de que era improcedente. Entonces el sujeto pasivo tendrá que devolver esa cantidad y pagar el interés de demora por el tiempo que se ha disfrutado de esa cantidad.

Cómo se determina la cantidad del interés de demora, art. 26.3LGT: *El interés de demora 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.*

4. *No se exigirán intereses de demora desde el momento en que la Administración tributaria incumpla por causa imputable a la misma alguno de los plazos fijados en esta Ley para resolver hasta que se dicte dicha resolución o se interponga recurso contra la resolución presunta. Entre otros supuestos, no se exigirán intereses de demora a partir del momento en que se incumplan los plazos máximos para notificar la resolución de las solicitudes de compensación, el acto de liquidación o la resolución de los recursos administrativos, siempre que, en este último caso, se haya acordado la suspensión del acto recurrido.*

Teniendo en cuenta tres magnitudes

- La base
- El tiempo a computar: se trata de todo el tiempo del retraso. La regla general es que sean varios años. La ley establece normas especiales (art.26.4LGT), por ejemplo que una parte del retraso sea imputable a la Administración: si la Administración tributaria no termina un procedimiento a plazo y el sujeto pasivo presentó una autoliquidación fuera de plazo habrá que tener en cuenta la parte de tiempo de retraso de la Administración que no es imputable al sujeto pasivo. Este período de tiempo en el cual el procedimiento está paralizado por causas imputables a la Administración no se tiene en cuenta para determinar los intereses de demora. Esta norma no es aplicable si quien no cumple los plazos es el órgano judicial competente.
- Tipo de interés, art.26.6LGT *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.*

Lo habitual es que la Ley de Presupuestos de cada año fije el tipo de interés, para este año es del 4% y el interés de demora el 5%. Se ha criticado porque el interés de demora es superior al interés legal, ya que si el interés de demora tiene carácter complementario no tiene sentido, además no sólo se compensa a la Administración sino que se intenta desincentivar el pago tardío.

Hay excepciones en donde el interés de demora será igual al interés legal: por ejemplo en los casos en los que el sujeto pasivo pide el fraccionamiento del pago, pero a cambio se producen dos efectos desfavorables para el sujeto pasivo: tendrá que ofrecer alguna garantía de que realizará el pago cuando llegue el momento (el aval bancario es la garantía más solvente, art.82LGT); tendrá que pagar el interés de demora como compensación. El precepto dice que si el sujeto pasivo presta garantías en vez de pagar los intereses de demora, pagará el interés legal.

#### Recargos por declaración extemporánea (art.27LGT):

Es el supuesto en el que el sujeto pasivo presenta la declaración fuera de plazo y sin requerimiento previo por parte de la Administración, el sujeto pasivo tendrá que pagar la cuota tributaria y los recargos.

Para entender el sentido de estos recargos hay que partir del sistema de infracciones en el sistema tributario (art.191LGT):

La primera de ellas está redactada en términos muy amplios y se produce por dejar de ingresar la totalidad o parte de la deuda tributaria. Por ejemplo, en el IRPF se establece un plazo para presentar la autoliquidación, si un sujeto pasivo no la presenta en ese plazo o a presenta incorrecta porque ha omitido ingresos se cometería la infracción primera de este art.

Vemos que es fácil incurrir en esta infracción, por eso se deja la puerta abierta de acogerse a la vía del art.27LGT al sujeto pasivo que ha cometido el tipo y quiere posteriormente regularizar su situación. Así el sujeto presenta la liquidación, paga la deuda y evita que se le imponga la sanción, pero a cambio tendrá que pagar los recargos.

Es necesario para aplicar el art.27LGT que la autoliquidación se presente fuera de plazo, pero si ha presentado incorrecta en plazo también podrá regularizarse. No puede haber requerimiento previo de la Administración, el art.27LGT dice que se entiende por requerimiento previo, lo más frecuente es que el sujeto pasivo reciba una notificación de la Administración en la que se le comunica que se le va a someter a un procedimiento de inspección y que no puede acogerse a la vía del art.27LGT. El requerimiento debe ir dirigido al propio sujeto pasivo, éste puede intuirlo si se le han notificado ya a personas conocidas que están en su misma situación. La opción que tiene el sujeto pasivo es dar o no dar tiempo a que la Administración le envíe el requerimiento, si piensa que no la va a recibir puede esperar a la prescripción.

El importe del recargo viene en el art.27.2LGT. Originariamente se fijaba un porcentaje fijo, con independencia de cual fuera el momento en que el sujeto pasivo presentaba la declaración, pero actualmente ese tiempo sí se tiene en cuenta y el recargo se incrementa según vaya pasando el tiempo. El recargo se impone a cambio de las sanciones y tampoco se impone el interés de demora porque se entiende que ya está absorbido en el importe del recargo.

Si la autoliquidación se presenta después de pasado un año las condiciones cambian: el recargo será del 20% y ya no seguirá subiendo, tampoco se imponen las sanciones pero el sujeto pasivo tendrá que pagar el interés de demora (que se empezarán a computar desde que se hayan



cumplido 12 meses).

¿En qué consiste la regularización? Si lo que se pretende es regularizar, ¿qué comportamiento es necesario? ¿Únicamente presentar la declaración o pagar además la deuda?:

Si tenemos en cuenta el art.191LGT parece que la regularización consiste en ingresar la deuda. En cambio, el art.27LGT habla de presentar la autodeclaración, nada dice de ingresar. En los demás apartados la ley establece una distinción según si el sujeto pasivo se limite a presentar la declaración o si además paga el importe de la deuda. Las soluciones serán, según el caso, distintas: una rebaja en el ingreso si presenta la declaración y paga la deuda, si presenta la declaración y no ingresa tendrá que pagar el recargo sin rebaja.

La ley contempla tres situaciones del sujeto pasivo:

- Presenta la autodeclaración e ingresa la deuda
- Presenta la autodeclaración, no ingresa pero solicita un aplazamiento del pago
- Presenta la autodeclaración, no ingresa ni pide el aplazamiento del pago

Art.27.4LGT: Esta norma quiere impedir que se lleven a cabo regularizaciones encubiertas. El sujeto pasivo que no haya presentado todos los datos en el cuarto período no podrá usar la regularización para introducir los del primer trimestre que no incluyó en el primer trimestre. Lo que tendrá que hacer el sujeto pasivo es presentar dos autoliquidaciones: la ordinaria y una complementaria con los datos que tenía que haber incluido y no incluyó.

El el art. 122LGT se regulan estas autoliquidaciones complementarias que son diferentes de las ordinarias.

En las infracciones del art.191LGT se establece que si hay regularización no se impone sanción, pero la infracción ya se ha cometido. En el art.179.3LGT contempla la posibilidad de regularización para evitar las sanciones. El régimen de infracciones y sanciones tiene carácter instrumental, a la Administración no le interesa la imposición de la sanción, sino que el sujeto pasivo regularice su situación. Además el art.305.4CP, que regula el delito de defraudación tributaria, establece que quedará exento quien regularice su situación, antes se incluir este precepto se discutía si la regularización surtía efectos en el ámbito penal.

#### Recargos del período ejecutivo:

Están vinculados al procedimiento de recaudación (art.160LGT). Una vez determinado el importe de la deuda tributaria hay que ingresar la cantidad, esa es la fase de recaudación. Dentro de la fase de recaudación hay dos períodos:

- Período voluntario de pago: el sujeto pasivo debe pagar dentro de los plazos establecidos en el art.62LGT.
- Período ejecutivo: cuando no se paga dentro de los plazos del art.62LGT la Administración inicia el procedimiento de apremio, que puede llegar incluso al embargo para el pago de la deuda. Ahí empiezan a contarse los recargos que aumentan con el tiempo del período ejecutivo.



Recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, a favor del Tesoro o de otros entes públicos:

Es una figura que tenía más sentido en épocas anteriores, se da la posibilidad de que además de pagar la cuota tributaria la ley establezca un recargo sobre la base o la propia cuota. Está prevista para el supuesto de que esos recursos sean a favor de un distinto del titular del tributo (ente local o una CCAA), aunque también cabría la posibilidad de que se establecieran a favor del mismo titular del tributo, pero se trataría de una forma encubierta de elevar el tipo de gravamen.

En el apartado 3 del art.58LGT *Las sanciones tributarias que puedan imponerse de acuerdo con lo dispuesto en el título IV de esta Ley no formarán parte de la deuda tributaria, pero en su recaudación se aplicarán las normas incluidas en el capítulo V del título III de esta Ley.* Se establece una norma-precisión conceptual, que nos indica que las sanciones no forman parte de la deuda tributaria. Es una reacción frente a la situación anterior, en la que se incluía el importe de las sanciones dentro de la deuda tributaria, siendo un elemento más de la deuda tributaria. Fue criticado porque la sanción tributaria tiene una naturaleza jurídica muy distinta del resto de elementos de la deuda. Por ejemplo, cuando se impugnaba el acto en el cual se determinaba el importe de la deuda se encontraban con que el régimen de suspensión del acto era el mismo para todos los elementos.

Este apartado se completa con los arts.207 y ss, el procedimiento sancionador se tramita de forma diferente del de inspección (antes en el acta del inspector se incluía el importe de la sanción), ahora el procedimiento sancionador se realiza una vez acabado el de inspección. Con el “acto de imposición de la sanción” se fija el importe de la sanción que es un acto administrativo diferente.

