



DERECHO
VIRTUAL

Derecho Tributario

Última actualización: 11/10/2025



AVISO LEGAL

Este libro es propiedad exclusiva de Derecho Virtual y ha sido elaborado únicamente para el uso de los alumnos inscritos en la academia. Su contenido está protegido por las leyes de propiedad intelectual y derechos de autor. Queda estrictamente prohibida cualquier forma de reproducción, distribución, comercialización, comunicación pública, transformación o cualquier otro uso no autorizado total o parcial del contenido de esta obra, en cualquier formato o por cualquier medio, sin el consentimiento previo y por escrito de Derecho Virtual. El incumplimiento de esta prohibición podrá dar lugar a las responsabilidades legales correspondientes. Todos los derechos reservados.

ÍNDICE DEL MANUAL DE DERECHO TRIBUTARIO

BLOQUE 1 - ACTIVIDAD FINANCIERA

Tema 1: Diferencia entre Derecho Financiero y Derecho Tributario	7
Tema 2: Principios constitucionales del derecho financiero	11
Tema 3: Los presupuestos	16
Tema 4: Principios del Derecho Presupuestario	19
Tema 5: Los Tributos	23
Tema 6: Los Principios del Derecho Tributario	26

BLOQUE 2 - FUENTES DEL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO 30

Tema 1: Parte General del Derecho Tributario	31
Tema 2: La Doble Imposición	36
Tema 3: Aplicación temporal y espacial de las normas tributarias	40
Tema 4: La interpretación, calificación y analogía	44

BLOQUE 3 - LOS ELEMENTOS DE LA RELACIÓN TRIBUTARIA 49

Tema 1: La relación jurídico-tributaria	50
Tema 2: La obligación tributaria principal	54
Tema 3: Cuantificación de la obligación tributaria	57
Tema 4: Obligaciones de la Adm. tributaria y derechos de los contribuyentes	62
Tema 5: Formas de extinción de la deuda tributaria	65
Tema 6: Obligados tributarios	69
Tema 7: Sucesores como obligados tributarios	74
Tema 8: Los responsables tributarios: diferencia entre solidarios y subsidiarios	80

BLOQUE 4 - APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS 87

Tema 1: Capacidad de obrar, representación y domicilio fiscal en el derecho tributario	88
Tema 2: Información y asistencia a los obligados tributarios	94
Tema 3: Los procedimientos de aplicación de los tributos	101
Tema 4: Normas comunes a los procedimientos tributarios	107
Tema 5: El procedimiento de gestión (Parte 1)	112
Tema 6: El procedimiento de gestión (Parte 2)	117
Tema 7: El procedimiento inspector (Parte I)	125
Tema 8: El procedimiento inspector (Parte 2)	132
Tema 9: El procedimiento de recaudación I	138
Tema 10: Procedimiento de recaudación II (apremio)	143
Tema 11: Procedimiento de recaudación III	149

BLOQUE 5 - EL DERECHO SANCIONADOR TRIBUTARIO 154

Tema 1: Principios de la potestad sancionadora	155
Tema 2: Normas generales sobre infracciones y sanciones tributarias	161
Tema 3: Las infracciones tributarias	167
Tema 4: Las normas del procedimiento sancionador	173
Tema 5: Los delitos contra la Hacienda Pública	180

BLOQUE 6 - LOS PROCEDIMIENTOS DE REVISIÓN DE LOS TRIBUTOS 187

Tema 1: Procedimientos de revisión (I)	188
--	-----

Tema 2: Procedimientos de revisión (II)	194
Tema 3: Las reclamaciones económico-administrativas	198
Tema 4: La revisión tributaria	203

BLOQUE 1

LA ACTIVIDAD FINANCIERA, EL DERECHO PRESUPUESTARIO Y
EL DERECHO TRIBUTARIO



Tema 1: Diferencia entre Derecho Financiero y Derecho Tributario

La disciplina del **Derecho Financiero (DF)** constituye el conjunto de normas que regulan la **actividad financiera del sector público**, esto es, la **Hacienda Pública**. Resulta imprescindible comprender la naturaleza y las divisiones de esta rama del Derecho para un estudio sistemático de la materia.





1. La Actividad Financiera del Sector Público

La razón de ser de la actividad financiera del sector público radica en la consecución de un objetivo de trascendental importancia: **obtener los ingresos necesarios** que permitan financiar el **gasto público**.

El propósito último de esta gestión dual (ingresos y gastos) es **prestar a los ciudadanos los servicios públicos básicos**, tales como la educación, la sanidad o la construcción de infraestructuras como carreteras.

"La actividad financiera se articula como un binomio indisoluble: Ingresos Públicos y Gasto Público"

Ingresos Públicos

La obtención de recursos

Gasto Público

La gestión y planificación de las erogaciones

2. Delimitación Conceptual y Estructura del Derecho Financiero

2.1 El Derecho Financiero frente al Derecho Tributario

Conviene precisar que una confusión recurrente asimila el Derecho Financiero al Derecho Tributario.

Nótese que esta percepción es errónea, pues el **Derecho Tributario es tan solo una rama** o parte del Derecho Financiero.

-  **A mayor abundamiento**, el concepto de **Derecho Financiero es más amplio** que el de Derecho Tributario.

2. Las Ramas del Derecho Financiero (Estructura)

El Derecho Financiero se subdivide en ramas que regulan las distintas fuentes de recursos de la Hacienda Pública y la gestión del gasto.

A. Ramas Principales (Ingresos por Tributos y Gestión del Gasto)

Derecho Tributario (Derecho de Ingresos)

Objeto de estudio: Se centra en los **tributos**, regulando la obtención de ingresos a través de esta vía.

Ejemplo para el examen:
Cuando el Gobierno decide **subir el tipo de gravamen de un impuesto**, como el IVA, es necesario modificar una norma de Derecho Tributario.

Derecho Presupuestario (Derecho de Gasto)

Objeto de estudio: Regula la **gestión y planificación de los gastos** públicos a través de los presupuestos.

Ejemplo para el examen: Si el Gobierno anuncia una **ayuda para el alquiler de jóvenes**, esta es una medida de gasto que debe ser planificada en los presupuestos generales del Estado, encuadrándose en el Derecho Presupuestario.

B. Ramas Complementarias (Otras Fuentes de Ingreso)

Estas ramas complementarias estudian los ingresos que se obtienen de fuentes distintas a los tributos:

Derecho Patrimonial Público

Objeto de estudio: Regula los ingresos provenientes del **patrimonio de las Administraciones Públicas**, como el patrimonio cultural.

Derecho de la Deuda Pública

Objeto de estudio: Regula las normas de los ingresos que provienen del **endeudamiento del Estado**, es decir, del crédito o de la deuda.

3. Síntesis y Claves para el Examen

A modo de recapitulación y para fijar las **ideas clave de la lección**, obsérvese la estructura de la materia:

1  Identidad Conceptual El Derecho Financiero no es lo mismo que el Derecho Tributario.	2  Regulación El Derecho Financiero regula la actividad financiera , es decir, la que busca obtener ingresos necesarios para financiar el gasto público.	3  División Se divide en cuatro ramas que cubren la regulación de las distintas fuentes de ingresos del Estado (tributos, patrimonio y crédito) y la gestión del gasto.
---	---	---

3.1 Esquema I: Elementos Estructurales del Derecho Financiero

Rama	Objeto de Regulación	Naturaleza
Derecho Tributario	Obtención de Ingresos (Tributos)	Ingreso
Derecho Presupuestario	Gestión y Planificación de Gastos	Gasto
Derecho Patrimonial Púb.	Ingresos del Patrimonio Público	Ingreso
Derecho Deuda Púb.	Ingresos por Endeudamiento/Crédito	Ingreso

3.2 Esquema II: El Lugar del Derecho Tributario

Derecho Financiero 
Derecho Tributario \implies Rama específica sobre tributos
Otras Ramas de Ingreso \implies Patrimonial y Deuda
Rama de Gasto \implies Derecho Presupuestario

"El Derecho Financiero regula la actividad financiera del sector público, dividida en cuatro ramas que cubren tributos, patrimonio, deuda y gestión del gasto"

Con esto concluimos la introducción. La próxima lección abordará los principios generales del Derecho Financiero, tras lo cual se comenzará el estudio detallado del Derecho Presupuestario y del Derecho Tributario.



Tema 2: Principios constitucionales del derecho financiero

El Derecho Financiero (DF) se fundamenta en un conjunto de **seis principios constitucionales** que definen su filosofía y el marco de actuación de la Hacienda Pública. Es imperativo, dada la relevancia de la materia, conocer las bases normativas que la sustentan en la Constitución (CE).

1. Clasificación de los principios constitucionales

Los principios rectores del DF, cuya memorización requiere la comprensión de su significado y alcance, son:



Principio de justicia financiera

(El Eje Filosófico)



Principio de legalidad

(La Exigencia Formal)



Principio de control

(La Garantía Institucional)



Principio de redistribución de la renta y la riqueza

(El Objetivo Material)



Principio de solidaridad

(La Cohesión Territorial)



Principio de coordinación de las distintas haciendas

(La Eficiencia Territorial)

2. Principios sustantivos: justicia, redistribución y solidaridad

2.1 Principio de justicia financiera

Este principio constituye la **filosofía central** del DF, comunicando la idea de que la contribución de todos al sostenimiento del gasto público debe hacerse de forma **equitativa y justa**. La CE lo consagra, desde la perspectiva de los ingresos, en el art. 31.1.

Subprincipio	Fundamento y Alcance	Ejemplo Explicativo (Clave de Examen)
Generalidad	"Todos contribuirán..." Implica que no debe haber excepciones a la contribución a los gastos.	Todos los ciudadanos deben colaborar pagando impuestos, sin exenciones.
Capacidad Económica	Contribución "de acuerdo con su capacidad económica". Cada persona contribuye en función de sus recursos y circunstancias .	En la declaración de la renta, quien gana menos o tiene cargas familiares (hijos) contribuye menos que quien gana más y no tiene descendientes.
Igualdad	Sistema tributario inspirado en el principio de "igualdad". Exige trato idéntico ante circunstancias y capacidad económica idénticas .	No se exige que todos contribuyan por igual, sino que haya igualdad cuando se tenga la misma capacidad económica.
Progresividad	Sistema tributario inspirado en la "progresividad". Implica que, a mayor aumento de la riqueza (base imponible), debe aumentar la carga tributaria (cuota) de forma aún más que proporcional . Importante: La progresividad se exige al conjunto del sistema tributario , no a cada tributo individualmente. El IRPF es progresivo; el IVA o el IES no lo son.	–
No Confiscatoriedad	El sistema tributario "en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio" (art. 31.1). La contribución no puede implicar la confiscación absoluta de la riqueza o propiedad.	Un impuesto con un tipo de gravamen del 99% sería confiscatorio.
Justicia del Gasto Público	El gasto público realizará una " asignación equitativa de los recursos públicos " (art. 31.2). El Estado debe repartir los recursos de forma equitativa entre todos los ciudadanos.	–

"La contribución de todos al sostenimiento del gasto público debe hacerse de forma equitativa y justa"

2.2 Principio de redistribución de la renta y la riqueza

Recogido en el art. 131.1 CE, este principio se encuentra íntimamente ligado al de justicia financiera. Busca que la renta y la riqueza se **repartan de forma equitativa**. Se logra, por ejemplo, mediante los **impuestos progresivos**, que gravan más a quienes más ganan para destinar esos recursos a servicios y ayudas para personas con menos recursos.

2.3 Principios de solidaridad y coordinación de las haciendas públicas

El **Principio de Solidaridad** es de importancia capital, regulado incluso en el art. 2 CE, que exige solidaridad entre las nacionalidades y regiones.

Se concreta, tal y como señala el art. 138 CE, intentando establecer un **equilibrio económico entre los distintos territorios de España**, procurando que todos tengan un nivel adecuado de servicios (hospitales) o infraestructuras (ferrocarril).

Para alcanzar este equilibrio territorial, es necesaria la **Coordinación de las Haciendas** de las distintas Comunidades Autónomas, tal como lo dispone el art. 156 CE.

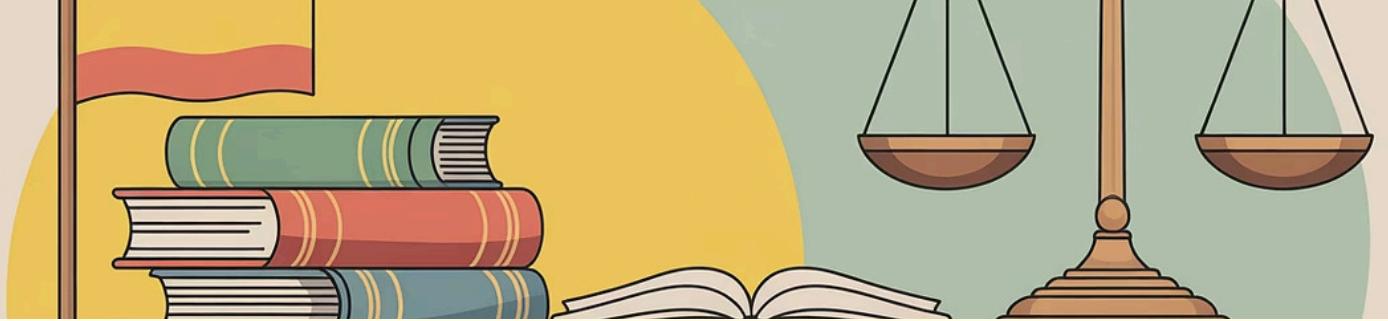
3. Principios formales e instrumentales

3.1 Principio de legalidad

Este principio, de capital importancia y reiterado en la CE, significa que **tanto los ingresos como los gastos públicos deben establecerse en la ley**.

A. Legalidad de ingresos (prestaciones patrimoniales)

- **Art. 31.3 CE:** "Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público **con arreglo de la ley**". Esto implica que un ayuntamiento no puede crear un nuevo impuesto mediante una ordenanza municipal.
- **Art. 133 CE:** La potestad para establecer tributos corresponde al Estado, **mediante ley**. Otras Administraciones también pueden establecer tributos, pero siempre conforme a este principio.
- **A mayor abundamiento:** Tampoco se pueden establecer **beneficios fiscales** (como una exención) si no es mediante ley.



B. Legalidad de gastos y deuda

Legalidad de gasto (Art. 133.4 CE)

Las Administraciones públicas sólo pueden contraer obligaciones financieras y realizar gastos **de acuerdo con las leyes.**

Legalidad presupuestaria (Art. 134.1 CE)

Aunque el Gobierno elabora los presupuestos, deben ser las **Cortes quienes los examinen, enmienden y aprueben.**
Por esta razón, el Gobierno no puede crear un tributo cuando elabore la ley de presupuestos, sino solo modificar los existentes.

Legalidad de deuda (Art. 135.3 CE)

El Estado y las CCAA deben estar **autorizadas por ley** para emitir deuda y contraer crédito.

"Tanto los ingresos como los gastos públicos deben establecerse en la ley"

2 Principio de control de la actividad financiera

Este principio implica la necesidad de vigilar la actividad financiera del Estado para asegurar su correcta ejecución. El control se ejerce en dos esferas principales:

Control externo

Lo realiza el **Tribunal de Cuentas**. Este órgano depende de las Cortes Generales y es el encargado de **vigilar las cuentas del Estado** y su gestión económica.

Control interno

Lo realiza la **Intervención General de la Administración del Estado**.



3. Esquema I: La justicia tributaria (Art. 31.1 CE)

Principio básico	Alcance constitucional	Dimensión (Ingreso/gasto)
Generalidad	Todos deben contribuir.	Ingreso
Capacidad económica	Límite a la generalidad: Contribución según recursos.	Ingreso
Igualdad	Mismas circunstancias → Mismo trato (no todos contribuyen igual).	Ingreso
Progresividad	Aumento de la carga tributaria más que proporcional al aumento de la riqueza.	Ingreso (Sistema en conjunto)
No confiscatoriedad	Límite infranqueable: Prohibición de anular la riqueza o propiedad.	Ingreso
Asignación equitativa	Reparto justo de los recursos públicos.	Gasto

Resumen clave: Los principios constitucionales del Derecho Financiero establecen un marco completo que garantiza la **justicia**, la **legalidad** y el **control** en la gestión de los recursos públicos, asegurando la **redistribución equitativa**, la **solidaridad territorial** y la **coordinación** entre las distintas haciendas del Estado.



Tema 3: Los presupuestos

El **Derecho Presupuestario** se define como el **conjunto de normas que tienen por objeto regular el gasto público, a través de los presupuestos**. Su estudio se centra en la previsión de gastos en función de los ingresos del Estado, de manera análoga a cómo María planifica sus gastos (material escolar, *tablet*, abono de transporte) a partir de sus ingresos (una beca de 500 euros).

1. Los presupuestos generales del Estado (PGE)

Los PGE se regulan en la Constitución Española (CE), principalmente en el artículo 134.

1.1 Aspectos fundamentales y principios



Elaboración

La tarea de redactar los PGE corresponde al **Gobierno**. El PGE resume las intenciones del Gobierno respecto a los ingresos y gastos (p. ej., conceder una ayuda de 400 euros para cultura o comprar vacunas).



Aprobación

Corresponde a las **Cortes Generales** (el Parlamento). Por ello, el Gobierno necesita conseguir el apoyo de los distintos grupos parlamentarios.

Principio de universalidad

Los presupuestos deben incluir la **totalidad de los ingresos y gastos** del sector público, así como los **beneficios fiscales** que se establezcan.

17 Carácter anual y plazos

- Los presupuestos tienen, en principio, **carácter anual**.
- El objetivo es que se aprueben **tres meses antes de que expiren los del año anterior** (es decir, listos para el 1 de octubre).
- Prórroga:** Si no se aprueban antes del 31 de diciembre, **se prorrogarán los del año anterior** hasta que se aprueben unos nuevos.



1.2. Modificación y límites de la ley de PGE

Una vez aprobados, los presupuestos pueden modificarse:

- El Gobierno puede aprobar **proyectos de ley que aumenten los gastos o disminuyan los ingresos**.
- El Gobierno puede dar **conformidad a las propuestas o enmiendas del Parlamento**.

Con todo, la Ley de Presupuestos Generales del Estado **no puede crear tributos**.

Solo puede **modificarse** si ya están previstos en una ley sustantiva. Por ejemplo, se puede modificar el tipo de gravamen del Impuesto sobre Sociedades, pero para aprobar un nuevo impuesto (como la "tasa Google"), se requiere una ley específica (p. ej., la Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales).

2. ESTRUCTURA DE LOS PRESUPUESTOS

La complejidad de los ingresos y gastos del sector público exige una estructuración clara de los presupuestos.

2.1. Estructura del Presupuesto de Ingresos

El presupuesto de ingresos se organiza mediante dos clasificaciones principales:

Clasificación Orgánica

Divide los ingresos en función del **órgano** al que corresponden (p. ej., a la Seguridad Social o a la Administración General del Estado). Esto permite **conocer el origen** de los ingresos por entidad.

Clasificación Económica

Divide los ingresos en función del **tipo de operación** de la que provienen, clasificándolos en operaciones **corrientes, de capital o financieras**.

-  **Ingresos Corrientes:** Provienen de tributos, cotizaciones sociales o ingresos del patrimonio público (p. ej., el alquiler de un inmueble).
-  **Ingresos de Capital:** Derivan de la enajenación de una inversión (p. ej., si un ayuntamiento vende un local).
-  **Ingresos Financieros:** Se derivan de la venta de acciones.

Esta clasificación se subdivide en capítulos, artículos, conceptos y subconceptos para ofrecer información detallada.

2.2 Estructura del Presupuesto de Gastos

El presupuesto de gastos presenta una clasificación adicional respecto a los ingresos:

Clasificación Orgánica

Permite identificar **qué órgano es el que gasta** (dividido en secciones y servicios).

Clasificación Económica

Permite conocer **a qué se destina el gasto** (operaciones corrientes, de capital o financieras).

-  **Gasto Corriente:** Pago de salarios de funcionarios o el gasto de servicios públicos (p. ej., un colegio).
-  **Gasto de Capital:** Compra de un inmueble.
-  **Gasto por Operación Financiera:** El pago de la amortización de un préstamo.

Clasificación por Programas

Aporta información sobre la **finalidad** y los **objetivos** de los distintos gastos. Los programas de gastos son un conjunto de créditos que buscan lograr determinados objetivos y se dividen en áreas de gasto.

3. ESQUEMAS CLAVE DEL DERECHO PRESUPUESTARIO

Esquema I: Elaboración y Naturaleza de los PGE

Aspecto	Regulación	Detalle	Clave Constitucional
Concepto	Conjunto de normas que regulan el gasto público	Previsión de gastos según ingresos	Rama del Derecho Financiero
Elaboración	Gobierno	Resumen de ingresos y gastos	Poder Ejecutivo
Aprobación	Cortes Generales	Necesidad de apoyo parlamentario	Poder Legislativo
Vigencia	Carácter anual	Deben aprobarse antes del 1 de octubre	Prórroga si no se aprueban a tiempo
Límite Material	No pueden crear tributos	Solo pueden modificar los ya existentes en ley sustantiva	Principio de Legalidad (Garantía)

Esquema II: Estructura Presupuestaria

Presupuesto	Clasificación	Finalidad	Categorías (Ej.)
 Ingresos	Orgánica	Quién obtiene el ingreso (órgano)	Seguridad Social, Admón. General del Estado
	Económica	De qué tipo de operación proviene (origen)	Corrientes (tributos), Capital (venta local), Financieras (venta acciones)
 Gastos	Orgánica	Qué órgano es el que gasta	Secciones y Servicios
	Económica	A qué se destina el gasto (tipo de operación)	Corrientes (salarios), Capital (compra inmueble), Financieras (amortización préstamo)
	Programas/Funcional	Cuál es la finalidad u objetivo del gasto	Áreas de Gasto (logro de objetivos)

"La estructura presupuestaria permite conocer quién gasta, en qué se gasta y para qué se gasta, garantizando transparencia y control del gasto público."



Tema 4: Principios del Derecho Presupuestario

El Derecho Presupuestario se desarrolla principalmente en la **Ley General Presupuestaria (LGP)**. Es fundamental conocer los principios que rigen tanto la programación como la gestión de los presupuestos, así como las etapas del ciclo.

1. Principios Fundamentales del Derecho Presupuestario

La LGP, principalmente en sus **artículos 26 y 27**, establece los principios que deben orientar la actividad presupuestaria. Estos se dividen en principios de programación y principios de gestión.

1.1 Principios de la Programación Presupuestaria

Estos principios guían la planificación de los presupuestos y buscan asegurar una Hacienda Pública responsable:

Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera

Este principio esencial busca que las Administraciones mantengan un **equilibrio financiero**, evitando incurrir en grandes niveles de déficit. Su importancia es tal que también está regulado por la **Constitución Española (art. 135)**, siendo uno de los dos artículos constitucionales que ha sido reformado para incluir el denominado "**techo de gasto**", un límite a este endeudamiento.

17 Plurianualidad

La programación de los presupuestos debe hacerse con un **horizonte temporal de varios años** (aunque se aprueben anualmente).

Transparencia

Dado su gran importancia para los ciudadanos, es crucial que los presupuestos sean conocidos por ellos y que la **información sea transparente**.

Eficiencia en la Asignación y Utilización de los Recursos Públicos

Las Administraciones deben **optimizar y realizar un reparto eficiente** de los ingresos y recursos al decidir su destino.

Responsabilidad

Las Administraciones deben ser responsables, es decir, tienen la **obligación de cumplir la normativa** que regula esta materia.

Lealtad Institucional

Implica la **colaboración entre las distintas Administraciones**.

"La estabilidad presupuestaria es tan fundamental que se elevó a rango constitucional mediante la reforma del artículo 135 de la Constitución Española."

1.2. Principios de la Gestión de los Presupuestos

Estos principios rigen la operatividad y la forma en que los presupuestos deben ejecutarse:

-  **Anualidad:** En principio, los presupuestos tienen una vigencia de un año.
-  **Especialidad:** Los recursos deben destinarse a la finalidad prevista en los presupuestos y no a otra.
-  **Universalidad:** Los presupuestos deben incluir la totalidad de ingresos y gastos del sector público. Este principio ya fue extraído del art. 134 de la Constitución al explicar los Presupuestos Generales del Estado.
-  **Unidad:** Los presupuestos deben estar recogidos en un único documento.

3. Fases del Ciclo Presupuestario

El ciclo presupuestario comprende las distintas etapas que se deben seguir hasta que los presupuestos son aprobados y aplicados. Se regulan en el **art. 36 y siguientes de la LGP**.

3.1 Elaboración y Aprobación (Fase Política)

Esta etapa se corresponde con la fase política ya introducida en la lección anterior:

01	02	03
Elaboración La función recae en el Gobierno . Dentro de este, la función específica de elaborar el Proyecto de Presupuestos Generales del Estado y aprobar el proyecto corresponde al Ministerio de Hacienda , que fija el procedimiento de elaboración.	Plazo de Remisión El Proyecto debe remitirse a las Cortes antes del 1 de octubre del año anterior al que se refiera. Si al 1 de enero aún no estuviera aprobado, se prorrogaría el del año anterior.	Aprobación Corresponde a las Cortes Generales .

3.2. Gestión y Ejecución del Gasto Público (Fase Ejecutiva)

Esta fase ejecutiva es competencia del **Gobierno (Poder Ejecutivo)** y consiste en llevar a la práctica lo aprobado. Se divide en varias etapas:



1. Aprobación del Gasto

Se autoriza la realización de un determinado gasto, por una cuantía que puede ser concreta o aproximada. En esta fase solo interviene la Hacienda Pública o la Seguridad Social.

2. Compromiso del Gasto

Se acuerda la realización del gasto aprobado. El importe ya debe ser **determinado o, al menos, determinable**. En esta fase, ya intervienen terceros ajenos a la Hacienda Pública o a la Seguridad Social (p. ej., se acuerda la adquisición de un bien con un proveedor).

3. Reconocimiento de la Obligación

Una vez aprobado y comprometido el gasto, se declara la **existencia de un crédito contra la Hacienda Pública** o la Seguridad Social.



4. Ordenación del Pago

Se ordena a la **caja del tesoro** que realice el pago.

5. Pago Material

Ejecución final del pago.

"La fase ejecutiva transforma la planificación presupuestaria en realidad mediante un proceso ordenado de cinco etapas sucesivas."

3.3. Control (Fase Fiscalizadora)

La fase de control, fundamental en el ciclo presupuestario, asegura la **correcta ejecución de la actividad financiera**:

Control Interno

Lo realiza la **Intervención General de la Administración del Estado (IGAE)**.

Control Externo

Lo realiza el **Tribunal de Cuentas**.

Intervención de las Cortes

Las Cortes intervienen en el control externo, dado que aprueban las leyes presupuestarias y, además, se encargan de aprobar la **Cuenta General del Estado**, un documento que elabora la IGAE y que resume las cuentas del Estado.



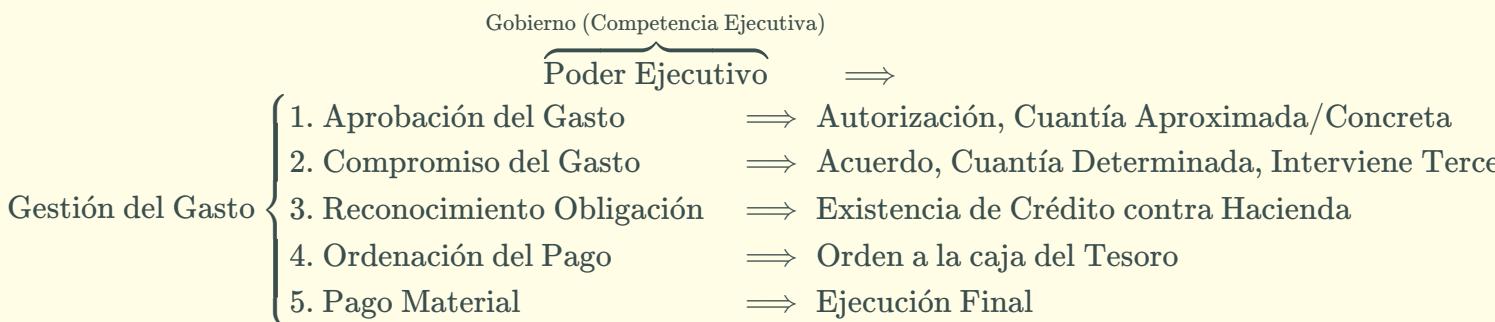
4. Esquemas del Derecho Presupuestario

4.1 Esquema I: Principios de la Programación y Gestión

Tipo de Principio	Ámbito	Contenido Esencial
Programación (Planificación)	Estabilidad Financiera	No al déficit, "techo de gasto" (art. 135 CE).
	Plurianualidad	Programación con horizonte de varios años.
	Transparencia	Publicidad del presupuesto para los ciudadanos.
	Eficiencia	Optimización y reparto eficiente de recursos.
	Responsabilidad	Obligación de cumplir la normativa.
	Lealtad Institucional	Colaboración entre Administraciones.
Gestión (Ejecución)	Anualidad	Vigencia temporal de un año.
	Especialidad	Recursos destinados solo a la finalidad prevista.
	Universalidad	Inclusión de la totalidad de ingresos y gastos.
	Unidad	Recogidos en un único documento.

4.2 Esquema II: Fases de la Gestión y Ejecución del Gasto

Poder Ejecutivo → Gobierno (Competencia Ejecutiva) → Gestión del Gasto



Nota importante: El ciclo presupuestario es un proceso continuo que garantiza la correcta planificación, ejecución y control de los recursos públicos, asegurando la transparencia y responsabilidad en la gestión financiera del Estado.

"La correcta aplicación de los principios presupuestarios y el seguimiento riguroso de las fases del ciclo son la garantía de una gestión pública eficiente y transparente."

Tema 5: Los Tributos

Lo primero en el estudio del Derecho Tributario es delimitar conceptualmente el **tributo**, distinguir sus clases y diferenciarlo de figuras afines, como el precio público.

1. Concepto y Características del Tributo

El concepto legal de tributo, del que se derivan sus características esenciales, se encuentra en la Ley General Tributaria (LGT).

 Prestación Pecuniaria Se exige una cantidad de dinero . Consecuencia: Un tributo no puede consistir en la realización de un trabajo o una obra.	 Ingreso Público Exigido por una Administración . Exclusión: Un particular o empresa privada no puede exigir un tributo.	 Exigencia Ex Lege Se exige por la realización de un supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir. Consecuencia: Su satisfacción es un deber , no tiene carácter voluntario.	 Finalidad Financiera Obtener los ingresos necesarios para financiar el gasto público (sanidad, educación, carreteras, etc.). Objetivo: Sostener la Hacienda Pública.
---	---	--	--

"El tributo es una prestación pecuniaria exigida por una Administración para financiar el gasto público, cuya satisfacción constituye un deber legal."

2. Clases de Tributos: Impuestos, Tasas y Contribuciones Especiales

El tributo es un género que se divide en tres especies: **impuestos, tasas y contribuciones especiales**. La diferencia esencial radica en la existencia o inexistencia de una **contraprestación directa** a cambio de su pago.

2.1 Tasas

Las tasas son los tributos que se exigen a cambio de **aprovechar el dominio público** o disfrutar de un **servicio público**.

Características Clave

- **Contraprestación:** Implican una **contraprestación** o beneficio directo para el contribuyente.
- **Exclusividad Pública:** Una característica **muy importante** de las tasas es que el servicio o actividad solo puede ser prestado por una **Administración Pública**.

Ejemplos Prácticos

- Pago por renovarse el DNI
- Pago por el examen de conducir

2.2 Tasa vs. Precio Público

Si el servicio puede ser prestado por una empresa privada (o entidad no pública), la cantidad exigida no será una tasa (tributo), sino un **precio público**.

Figura	Prestación a Cambio	Exclusividad Pública	Ejemplo
Tasa	Dominio público o servicio	Sí. Solo la Administración puede prestar el servicio	Pago por renovarse el DNI o por el examen de conducir
Precio Público	Bien o servicio	No. También existen proveedores privados	Pago por el título universitario o entrada a una piscina municipal

2.3 Contribuciones Especiales

Son los tributos que se exigen cuando el contribuyente se **beneficia de una obra pública** o de una **mejora de un servicio público**.

Contraprestación

Implican también una **contraprestación** o beneficio directo (la mejora o la obra).

Iniciativa

Se distinguen de las tasas porque las contribuciones especiales derivan de una actividad que se realiza a **iniciativa de la administración** (p. ej., instalación de alumbrado público).

Ejemplo

Cuando en una urbanización se instalan nuevas farolas, exigiendo el pago de esta contribución a los vecinos beneficiados.

3. Impuestos

Los impuestos son la clase de tributo más relevante.

- **Ausencia de Contraprestación:** Su característica principal es que se exigen **sin contraprestación** directa a cambio.

- **Hecho Imponible:** Se exigen cuando el sujeto realiza determinados negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto su capacidad económica.
- **Ejemplo:** La declaración de la renta (IRPF). Al vender una vivienda, se exige el IRPF para declarar la ganancia obtenida, lo cual evidencia la capacidad económica del sujeto.

"Los impuestos se exigen sin contraprestación directa, basándose únicamente en la manifestación de capacidad económica del contribuyente."

3. Esquema de Clasificación de Tributos

Espece de Tributo	¿Contraprestación Directa?	Hecho Imponible (Motivo)	Iniciativa Común
Impuesto	No	Manifestación de capacidad económica	Irrelevante (deber de contribuir)
Tasa	Sí	Utilización del dominio o disfrute de servicio público no privatizable	Del propio contribuyente
Contribución Especial	Sí	Beneficio derivado de obra o mejora pública	De la Administración

5. Clasificación Principal de Impuestos

La clasificación más empleada de impuestos, a pesar de su complejidad conceptual, distingue entre:

Impuestos Directos

Gravan una **manifestación directa de capacidad económica** (p. ej., la **riqueza** del sujeto). El **IRPF** es un impuesto directo, ya que grava la renta (salarios, beneficios).

Impuestos Indirectos

Gravan una **manifestación indirecta de capacidad económica** (p. ej., la **utilización** de la riqueza). El **IVA** es un impuesto indirecto, ya que grava el consumo de bienes y servicios.



Nota importante: La distinción entre impuestos directos e indirectos es fundamental para comprender el sistema tributario español y la forma en que se manifiesta la capacidad económica de los contribuyentes.



Tema 6: Los Principios del Derecho Tributario

El Derecho Tributario, como disciplina autónoma dentro del Derecho Financiero, se estructura tradicionalmente para su estudio en **Parte General** y **Parte Especial**.

1. Estructura y Ley General Tributaria

1.1 Estructura del Derecho Tributario

La distinción entre la Parte General y la Parte Especial del Derecho Tributario es sencilla, pero de gran utilidad:

Parte General (Estante I)

Comprende las **leyes que regulan genéricamente el Derecho Tributario**. Estas normas no se refieren a ningún impuesto en concreto, sino que regulan aspectos transversales, como el procedimiento tributario. La norma principal de la Parte General es la **Ley General Tributaria (LGT)**.

Parte Especial (Estante II)

Comprende las **leyes que regulan impuestos en concreto**, tales como la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), o la Ley del Impuesto sobre Sucesiones (IES).

 **Nótese que** en este curso nos centraremos en el estudio de la **Parte General** del Derecho Tributario.

2. La Ley General Tributaria (LGT)

La **Ley General Tributaria (LGT)**, actualmente vigente desde **2003**, es la norma principal que desarrolla la Parte General del Derecho Tributario.



Antecedente

La primera LGT se aprobó en 1963, siendo anterior a la Constitución.



Motivación para la LGT de 2003

Incluir el uso de **nuevas tecnologías** en los procedimientos tributarios; **reducir la conflictividad** y mejorar las relaciones entre la Administración y los contribuyentes; y **sistematizar** (reunir) las distintas normas de derecho tributario que se encontraban muy dispersas.



Contenido (Resumido)

La ley regula principios generales, los tributos y su aplicación, y los distintos procedimientos tributarios.

"La LGT de 2003 representa la modernización y sistematización del Derecho Tributario español."

🎯 2. Principios de Ordenación y Aplicación Tributaria

La LGT, en su artículo 3, distingue dos grandes grupos de principios que rigen el Derecho Tributario.

2.1 Principios de Ordenación del Sistema Tributario (Art. 3.1 LGT)

Estos principios, que versan sobre **cómo se ordena el sistema tributario**, son los que resultarán más familiares, ya que son la concreción en la LGT de los principios de justicia tributaria estudiados en el marco constitucional (art. 31 CE):



- ▢ **Equitativa Distribución de la Carga Tributaria:** Este es el único principio, dentro de este grupo, que **no está expresamente en la Constitución** (art. 31 CE), aunque es similar al de justicia tributaria, al exigir que la contribución sea equitativa y justa.

2.2 Principios de Aplicación del Sistema Tributario (Art. 3.2 LGT)

Este grupo regula los principios que deben guiar la **aplicación del sistema tributario** por parte de la Administración:

Proporcionalidad

Debe existir un **equilibrio entre lo que se quiere conseguir y las medidas empleadas** para ello. No cualquier medio sirve para un fin.

Eficacia

La Administración debe ser **eficaz**, tratando de **lograr sus objetivos**.

Limitación de Costes Indirectos

Se busca que la Administración exija a los contribuyentes únicamente las obligaciones formales que sean **estrictamente necesarias**, reduciendo la burocracia.

3. Otros Principios Recogidos en la LGT

Fuera de los grupos anteriores, la LGT también regula:

-  **Principio de Legalidad (Art. 4 LGT):** Es una réplica del principio constitucional de legalidad (art. 133 CE).
-  **Principio de Impugnabilidad y Carácter Regulado de los Actos (Art. 6 LGT):** Los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones estarán **regulados en las normas** y podrán ser **recurridos** (impugnados).

"Los principios tributarios garantizan un sistema justo, equilibrado y respetuoso con los derechos de los contribuyentes."

4. Esquemas de Principios de la LGT

Esquema I: Estructura del Derecho Tributario



Esquema II: Principios del Sistema Tributario (Art. 3 LGT)

Art. 3.1 LGT (Ordenación)

Basado en Art. 31 CE (Justicia Tributaria)

-  Capacidad Económica
-  Justicia, Generalidad, Igualdad
-  Progresividad
-  No Confiscatoriedad
-  Equitativa Distribución (*Exclusivo LGT*)

Art. 3.2 LGT (Aplicación)

Guía para la Administración

-  Proporcionalidad
-  Eficacia
-  Limitación de Costes Indirectos (Burocracia)

BLOQUE 2

FUENTES DEL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO



Tema 1: Parte General del Derecho Tributario

El Derecho Tributario posee **fuentes propias** que se rigen por el **principio de jerarquía normativa**. Estas fuentes se enumeran en el **artículo 7 de la Ley General Tributaria (LGT)** y se complementan con normas supletorias.



1. Fuentes del Derecho Tributario (Art. 7 LGT)

Las fuentes del Derecho Tributario son, por orden jerárquico:

1.1 La Constitución Española (CE)

La CE es la **fuente suprema** y establece los principios esenciales del sistema tributario. Como ya estudiaste, los artículos clave son el **31 (Principio de Justicia Tributaria)** y el **133 (Principio de Legalidad)**.

"La Constitución Española es la fuente suprema que establece los principios esenciales del sistema tributario."

1.2. Tratados y Convenios Internacionales

Son fuente aquellos tratados y convenios que contengan alguna **cláusula de naturaleza tributaria**.

 **Función Principal**
Evitar la **doble imposición**.

Doble Imposición

Ocurre cuando un sujeto tributa **dos veces por el mismo hecho** (p. ej., Teresa, residente fiscal en España, trabaja y paga impuestos en el Reino Unido, pero también debe declarar esas ganancias en su declaración de la renta en España). Estos convenios buscan asegurar que se tribute solo en un lugar.

1.3. Normas de la Unión Europea y Organismos Supranacionales

La CE permite el otorgamiento de competencias a organismos supranacionales, como la Unión Europea (UE), con el requisito de que esté previsto en una **Ley Orgánica (art. 93 CE)**.

Un ejemplo es el establecimiento por la UE de un **tipo de gravamen mínimo para el IVA (15%)**.

Derecho de la Unión Europea como Fuente

El Derecho de la UE se clasifica en:

Tipo de Norma	Alcance	Obligatoriedad	Aplicabilidad
 Derecho Originario	General	Tratados fundacionales y modificativos	Directo
 Derecho Derivado (Reglamentos)	General (27 Estados)	Obligatorios en todos sus elementos	Directa
 Derecho Derivado (Directivas)	Concretos (p. ej., Portugal, España)	Obligatorios en el resultado , pero no en la forma de conseguirlo	Requieren transposición (no son directamente aplicables)
 Derecho Derivado (Decisiones)	Concretos	Obligatorias en todos sus elementos	Directa

1.4. La Ley General Tributaria y Otras Leyes

- La propia **Ley General Tributaria** es una fuente principal.
- Las **leyes que regulan cada tributo** (p. ej., la Ley del IRPF, IVA, IES, Ley de Tasas).
- **Otras leyes** que contengan normas tributarias.

Las **Leyes** tributarias pueden ser: **Leyes Orgánicas, Leyes Ordinarias, Decretos Legislativos y Decretos Leyes**.

 **Decretos Leyes:** Están limitados a situaciones de **extraordinaria y urgente necesidad** y deben **respetar el principio de Reserva de Ley**. Un ejemplo fue el Real Decreto Ley 34/2020, que estableció medidas tributarias urgentes durante la pandemia (p. ej., bajada del IVA de las mascarillas al 4%).

1. 5. Disposiciones Reglamentarias

Son los reglamentos que desarrollan las normas anteriores.

Ámbito Estatal

Órdenes Ministeriales dictadas por el Ministerio de Hacienda.

Ámbito Local

Ordenanzas Fiscales.

Ejemplo

El Reglamento de Recaudación.

2. Normas Supletorias

En defecto de las fuentes anteriores, se aplicarán:

- Las disposiciones generales del **Derecho Administrativo**.
- Los preceptos del **Derecho Común**.

3. Principio de Legalidad, Reserva de Ley y Esquemas

3.1 Principio de Legalidad y Reserva de Ley

El **Principio de Legalidad** (art. 133 CE y art. 4 LGT) es esencial en relación con las fuentes, ya que exige que los tributos se establezcan en la ley.

"El Principio de Legalidad exige que los tributos se establezcan en la ley, pero solo rige la Reserva de Ley para los aspectos más esenciales."

Sin embargo, esto no implica que absolutamente todos los aspectos de los tributos deban regularse en la ley; solo rige la **Reserva de Ley** para los aspectos más esenciales.

Contenido de la Reserva de Ley

La Reserva de Ley se limita a **algunos aspectos de los tributos** que se enumeran en el **artículo 8 de la Ley General Tributaria**.

Corolario

Ciertos elementos del tributo (los no esenciales) no necesariamente deben estar en la ley, sino que pueden regularse por otras fuentes, como los **reglamentos**.



3.2 Esquemas de Fuentes y Jerarquía

Disposiciones Reglamentarias

Órdenes Ministeriales y Ordenanzas Fiscales

LGT y Leyes Tributarias

Ley General Tributaria y leyes específicas de cada tributo

Normas UE/Supranacionales

Derecho de la Unión Europea (Art. 93 CE)

Tratados/Convenios Internacionales

Convenios con cláusulas tributarias

Constitución Española

Fuente Suprema del ordenamiento jurídico



Esquema II: Doble Imposición (Cláusulas en Convenios)

Residencia en E1

Renta en E2

Impuesto en E2

Impuesto en E1

Explicación del esquema: Cuando una persona tiene residencia fiscal en un Estado (E1) pero obtiene rentas en otro Estado (E2), ambos países pueden gravar esa misma renta. E2 grava la renta obtenida en su territorio, mientras que E1 grava la renta mundial de sus residentes fiscales. Esto genera una **doble imposición** que los convenios internacionales buscan evitar mediante mecanismos de coordinación tributaria.

- ❑ **💡 Resumen clave:** El sistema de fuentes del Derecho Tributario se estructura jerárquicamente desde la Constitución hasta los reglamentos, pasando por tratados internacionales, normas de la UE y leyes tributarias. El **Principio de Legalidad** garantiza que los aspectos esenciales de los tributos se regulen por ley, mientras que los convenios internacionales evitan la doble imposición.





Tema 2: La Doble Imposición

En un mundo globalizado, las transacciones internacionales de empresas y particulares dan lugar al problema de la **doble imposición internacional**, donde una misma renta puede ser gravada por los sistemas fiscales de varios países.

1. Concepto y Clasificación de la Doble Imposición

1.1 Definición y Alcance

La **doble imposición** es la situación que se produce cuando **recaen varios impuestos sobre una misma renta en el mismo periodo impositivo**.

Doble Imposición Internacional

Ocurre cuando los impuestos son exigidos por **diferentes Estados** (p. ej., IRPF español y un impuesto extranjero sobre la renta). Esta es la figura de mayor relevancia en el mundo actual.

Doble Imposición Interna

Se produce cuando los impuestos son exigidos por un **mismo Estado**.

1.2. Clasificación: Jurídica y Económica

La doble imposición se clasifica según si la soporta el mismo contribuyente o contribuyentes distintos.

A. Doble Imposición Jurídica

Definición: Ocurre cuando la misma renta es grabada en el mismo período impositivo y es soportada por un **mismo contribuyente**.

"La causa de la doble imposición jurídica internacional radica en la coexistencia de criterios de sujeción"



Criterio de Residencia

Impone el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) o el Impuesto sobre Sociedades (IS) a los contribuyentes residentes en su territorio sobre su **renta mundial**. En España, la residencia se define por permanecer más de 183 días en territorio español o tener el núcleo de las actividades aquí (IRPF, arts. 8 y 9) o por ser residente en España (IS, art. 8).



Criterio de Territorialidad

Exige el Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR) sobre las rentas generadas en su territorio (p. ej., si la actividad se realiza en España o se obtiene a través de un establecimiento permanente).



Ejemplo: Sociedad Gallega Dependesa

Una empresa residente en España (Dependesa) opera en Portugal abriendo tiendas (establecimientos permanentes). Dependesa será gravada:

- **En España:** Por el IS, sobre **toda su renta mundial**.
- **En Portugal:** Por un impuesto extranjero análogo al IRNR portugués, pero solo sobre la **renta producida por las tiendas portuguesas** (establecimientos permanentes).
- **Resultado:** La misma renta (la producida en Portugal) del mismo contribuyente (Dependesa) es gravada dos veces.

B. Doble Imposición Económica

Definición: Ocurre cuando la misma renta es gravada dos veces, pero la soportan **sujetos o contribuyentes distintos**.



Ejemplo: Matriz/Filial

Una sociedad **matriz** residente en un Estado (España) opera en otro a través de una **filial** (Morriña S.A. en Francia), en cuyo capital participa al 100%.

- La filial (Morriña S.A.) paga el **IS francés** sobre sus beneficios.
- Al repartir **dividendos** a la matriz (Depende S.A. en España), estos se integran en la base imponible de Depende S.A. y vuelven a tributar por el **IS español** como parte de su renta mundial.
- **Resultado:** La misma renta (los beneficios que generaron el dividendo) ha sido gravada dos veces, pero la soportan dos sujetos distintos (Morriña y Depende).



2. Métodos de Eliminación de la Doble Imposición

Para eliminar la doble imposición jurídica y económica, se recurre a dos métodos principales: los convenios internacionales y los métodos internos.

2.1. Convenios para Evitar la Doble Imposición (CDI)

Son **tratados internacionales bilaterales** que establecen reglas de reparto de los impuestos entre los Estados. La empresa Depende S.A. se beneficiaría de los convenios suscritos entre España y Portugal y entre España y Francia.

2.2. Métodos Internos (Legislación Española)

Si no existe un CDI o este no ofrece solución, se aplican métodos internos, principalmente de **exención** y de **imputación**.

A. Método de la Exención (Método de Eliminación)

Consiste en que el Estado de residencia **considera exentas las rentas obtenidas en el extranjero**, gravando solo las nacionales.

-  **Exención con Progresividad:** Las rentas extranjeras se tienen en cuenta únicamente para **determinar el tipo de gravamen progresivo aplicable**, excluyéndose de la base imponible.
-  **Cláusulas Antievasión:** Se condiciona la aplicación de la exención a que el otro país **no sea un paraíso fiscal**, para evitar una tributación casi nula.

"El método de exención protege contra la doble tributación mientras previene la evasión fiscal"

2.3 Método de Exención en Leyes Españolas

Ámbito	Norma	Requisitos y Ejemplos
Exención Jurídica		
Personas Físicas	IRPF (art. 7)	Límite de 60.100 euros y otros requisitos.
Sociedades	IS (art. 22)	Tributación mínima del 10% en el otro país y que no sea paraíso fiscal. (Depende exime los 50.000 € de renta de Portugal).
Exención Económica		
Sociedades (Dividendos)	IS (art. 21)	Participación mínima del 5% y duración de al menos un año; tributación mínima del 10% en el otro país y que no sea paraíso fiscal. (Depende exime los dividendos de Morriña).

B. Método de la Imputación (Método del Crédito)

Consiste en que las rentas extranjeras **sí son sometidas a tributación** por el Estado de residencia (se integran en la base imponible). Sin embargo, el contribuyente **deducirá** en la cuota la menor de dos cantidades:

01

Impuesto Pagado en el Extranjero

Lo pagado por las rentas en el tributo extranjero análogo.

02

Cuota Íntegra Española

La cuota íntegra que correspondería pagar por tales rentas en España.

Esto asegura que, como máximo, el contribuyente pague lo que le hubiera correspondido en España.

2.4 Método de Imputación en Leyes Españolas

Ámbito	Norma	Aplicación
Imputación Jurídica	<ul style="list-style-type: none">IRPF (art. 80)IS (art. 31)IS (art. 32)	Se deduce el menor entre el impuesto extranjero pagado y la cuota española correspondiente.
Imputación Económica		
	<ul style="list-style-type: none">Sociedades (Dividendos)	

Ejemplo: Depende

Si la renta de Portugal es de 3.000 € y el tipo de gravamen español es del 25% (máximo español = 750 €):

- Escenario 1:** Si el tipo portugués fue del 20% (pago allí = 600 €), Depende deducirá 600 € (la menor de las dos).
- Escenario 2:** Si el tipo portugués fue del 40% (pago allí = 1.200 €), Depende solo deducirá 750 € (el límite español).

Tema 3: Aplicación temporal y espacial de las normas tributarias

El estudio de las normas tributarias debe complementarse con el análisis de su vigencia y aplicación, regulada en los artículos 10 y 11 de la Ley General Tributaria (LGT).

1. Aplicación temporal de las normas tributarias (Art. 10 LGT)

La aplicación temporal de las normas tributarias se rige por la regla general de la entrada en vigor, el carácter indefinido de la aplicación y las excepciones relativas a la retroactividad.

1.1 Entrada en vigor y vigencia

El Derecho Tributario sigue el régimen general establecido para el resto de las normas:

Regla general

Las normas tributarias entrarán en vigor a los 20 días naturales de su completa publicación en el boletín oficial que corresponda. Esto replica el régimen del art. 2 del Código Civil.

Excepción

La propia norma puede disponer otra cosa, estableciendo una entrada en vigor distinta (p. ej., al día siguiente de su publicación).

Vigencia

Salvo que se establezca un plazo concreto, las normas tributarias se aplicarán por un **plazo indefinido**, es decir, hasta que se deroquen.



Ejemplo: Si una norma se publica el 17 de noviembre, entrará en vigor 20 días después, el 8 de diciembre.

1.2. Principio de irretroactividad y excepciones

El principio de irretroactividad es la regla general, con excepciones en el ámbito sancionador si resulta favorable.

Regla general

Las normas tributarias no van a tener efectos retroactivos, salvo que se disponga lo contrario.

Excepción (retroactividad favorable)

Sí van a tener efectos retroactivos las que regulen las **infracciones, sanciones y recargos**, siempre que ello resulte **más favorable para el interesado**, y respecto de **actos no firmes**.

"La excepción busca favorecer al interesado: si la multa por una infracción cometida en septiembre es de 100 €, pero la norma posterior de octubre la rebaja a 50 €, se aplica la norma más favorable de 50 € si la sanción aún no es firme."

1.3. Aplicación temporal en función del tributo

La aplicación de una nueva norma depende de la naturaleza del tributo:

Tributos instantáneos

Son los que se devengan (se exigen) por realizar una **determinada operación o hecho** (p. ej., el IVA). **La nueva norma se aplicará desde que entra en vigor.**

Tributos periódicos

Son los que se devengan por operaciones o hechos realizados a lo largo de un **periodo impositivo** (p. ej., IRPF). **La nueva norma se aplicará cuando el periodo impositivo se inicie después** de la entrada en vigor.

 **Ejemplo:** Una modificación del IRPF en octubre de 2021 se aplicará a partir del 1 de enero de 2022.

2. Aplicación espacial de las normas tributarias (Art. 11 LGT)

La aplicación espacial de las normas tributarias está regulada en el artículo 11 de la LGT y se rige por los criterios de residencia y territorialidad.

2.1. Criterios aplicables

Existen dos criterios principales para aplicar la norma tributaria:

Criterio de residencia

Implica que se aplica la norma tributaria del lugar donde **resida la persona**.

 **Ejemplo:** El IRPF se exige por el criterio de residencia y se aplica a las personas que residan fiscalmente en España.

Criterio de territorialidad

La norma tributaria se aplica en función de **otros puntos de conexión** (p. ej., donde se haya realizado el negocio o donde se ubica un inmueble).

 **Ejemplo:** El Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR) aplica el criterio de territorialidad, exigiéndose a personas que no residen en España pero tienen un punto de conexión con el territorio (p. ej., inmuebles en España).

2.2 Aplicación y carácter supletorio

La LGT establece el orden de aplicación de los criterios:

O1

Aplicación preferente

Se aplica el criterio que se **establezca en cada norma tributaria específica**.

O2

Aplicación supletoria (En su defecto)

- A los tributos de **carácter personal** se les aplica el criterio de **residencia**.
- A los **demás** tributos se les aplica el criterio de **territorialidad**.



3. Esquemas de aplicación normativa

3.1 Esquema I: Aplicación temporal (Art. 10 LGT)

Concepto	Regla general (Art. 10.1 y 10.2 LGT)	Excepción principal	Aplicación según tipo de tributo
Entrada en vigor	A los 20 días naturales de la publicación en el Boletín Oficial.	La propia norma dispone una entrada en vigor distinta.	Instantáneos: Desde la entrada en vigor.
Retroactividad	Irretroactividad.	Retroactividad favorable para infracciones, sanciones y recargos, sobre actos no firmes.	Periódicos: Desde el inicio del periodo impositivo posterior a la entrada en vigor.

3.2 Esquema II: Aplicación espacial (Art. 11 LGT)



"La aplicación espacial de las normas tributarias se determina primero por lo que establezca cada norma específica y, en su defecto, por el carácter personal o no del tributo."



Tema 4: La interpretación, calificación y analogía

La aplicación efectiva del Derecho Tributario requiere un entendimiento riguroso del sentido de sus normas y la correcta subsunción de los hechos en ellas. Este tema explora **cómo entender la intención del legislador** a través de tres pilares fundamentales: la interpretación, la calificación y la analogía.



1. La interpretación de las normas tributarias

Interpretar las normas consiste en **entender el sentido de las mismas**. La interpretación de las normas tributarias se regula en el artículo 12 de la Ley General Tributaria (LGT).



1.1. Criterios de interpretación (art. 12 LGT)

Régimen general

Las normas tributarias se interpretarán conforme al artículo 3.1 del Código Civil (CC). El ello implica que la interpretación se realiza del mismo modo que el resto de normas, teniendo en cuenta, además de las propias palabras, el **contexto y la finalidad de la norma**.

Interpretación específica

Las normas tributarias deben interpretarse en el **sentido que se establezca en la propia norma** y, si no, en el sentido jurídico, técnico o usual.

💬 1.2. Instrumento de solución de dudas: las consultas tributarias

Ante las dudas prácticas que surgen en la interpretación de las normas, el contribuyente puede recurrir a las **consultas tributarias** ante el Ministerio de Hacienda (concretamente, la Dirección General de Tributos).

🔗 Fuerza vinculante

Las respuestas a estas consultas **vinculan a los órganos de la Administración Tributaria** que se encarguen de aplicar los tributos.

📋 Ejemplo práctico

Mínimo por Descendientes: Si un contribuyente (Marcos) duda si el límite de rentas (8.000 euros) para aplicar el mínimo por descendientes (minoración de la base liquidable) se refiere a rentas brutas o netas, puede consultar a la Dirección General de Tributos. El criterio adoptado (rendimientos netos) será el que apliquen, por ejemplo, los funcionarios del Departamento de Gestión.

2. La calificación de los negocios tributarios (art. 13 LGT)

La **calificación** consiste en **encuadrar el hecho o acto realizado en el presupuesto de la norma tributaria**. En términos sencillos, es **ponerle nombre** a un determinado negocio.

💡 ⚡ Regla fundamental: sustancia sobre forma

La Administración debe exigir las obligaciones tributarias **sin tener en cuenta la calificación que le hayan dado las partes**. Tampoco deben tenerse en cuenta los defectos de forma.

Finalidad: Lo que se debe tener en cuenta es el **negocio que hay en realidad**.

Ejemplo (Préstamo con Prenda): Si dos partes (Lara y Luis) califican como "venta" una compra de acciones con obligación de reventa posterior, pero el negocio real es un "préstamo" usando las acciones como prenda, la Administración tributará por el negocio real (el préstamo).



➡ 3. La integración o analogía (art. 14 LGT)

La **analogía** permite aplicar una norma a un caso no regulado en la misma, pero que tiene similitud.

🚫 Prohibición expresa

El art. 14 de la LGT establece que **no se admitirá la analogía para extender, más allá de sus términos estrictos, el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios e incentivos fiscales.**

✓ Implicación general

Se deduce que, **en general, sí se permite la analogía** de las normas tributarias. Sin embargo, se prohíbe aplicarla en aquellas normas que establezcan un **hecho imponible** o un **beneficio fiscal** (p. ej., una deducción).

🎯 Finalidad

Se busca **evitar que se extienda demasiado la aplicación** de las deducciones amparándose en la analogía.

⚠ 4. Conflictos en la aplicación de las normas

Existen dos problemáticas complejas relacionadas con la calificación de los negocios jurídicos, cuyo objetivo es el ahorro fiscal: el conflicto en la aplicación de la norma (antiguo fraude de ley) y la simulación.

4.1 Conflicto en la aplicación de la norma (art. 15 LGT)

El conflicto en la aplicación de la norma (antes denominado fraude de ley) ocurre cuando se busca **pagar menos tributos o no pagar** mediante actos artificiosos.

Presupuestos (acumulativos):

01	02	03
Evitación o minoración Se evita la realización del hecho imponible o se minora la base/deuda tributaria.	Negocios artificiosos Los actos o negocios realizados son notoriamente artificiosos o impropios para el resultado obtenido (negocios rebuscados).	Ausencia de efectos relevantes De la utilización de esos negocios artificiosos no resultan efectos jurídicos o económicos relevantes distintos del ahorro fiscal . Es decir, solo se busca el ahorro fiscal.

Ejemplo (empresario autónomo): Un empresario que tributa por módulos desvía parte de sus ingresos a una sociedad para **no superar el límite** que le haría cambiar de régimen. El único fin de la sociedad es el ahorro fiscal.

Declaración

Para que la Administración declare la existencia de este conflicto, es necesario un **informe de una comisión consultiva**.

Consecuencias

Se exige el tributo aplicando la **norma que correspondería al negocio normal**, eliminando las ventajas fiscales obtenidas. Se exigirán además **intereses de demora** y se podrán imponer **sanciones**.

4.2. La simulación (art. 16 LGT)

La simulación consiste en realizar un **negocio falso (simulado)** para ocultar un **negocio real (disimulado)**. Hay, por tanto, una **falsedad**.

Ejemplo (compraventa vs. donación): Unos padres realizan una supuesta **venta** a un hijo (negocio simulado) sin contraprestación para ocultar una **donación** (negocio disimulado) y evitar el pago del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Consecuencias

Se grava el **negocio efectivamente realizado** (el disimulado, la donación). Se exigirán **intereses de demora** y se impondrá **sanción**.



4.3. Esquema comparativo: conflicto vs. simulación

Criterio	Conflicto en la aplicación (art. 15 LGT)	Simulación (art. 16 LGT)
Negocios involucrados	Uno solo, lícito pero artificioso/impropio.	Dos: uno simulado (falso) y otro disimulado (real y oculto).
Intención	Ahorro fiscal como único fin relevante.	Falsedad y ocultación de la operación real.
Tratamiento	Se aplica la norma del negocio normal (eliminando la ventaja artificial).	Se grava el negocio disimulado (real).
Exigencia	Requiere informe de comisión consultiva.	Declaración directa por la Administración.

5. Esquema resumen: la aplicación lógica de la norma tributaria



Interpretar	Calificar	Integrar
Entender el sentido (art. 12) Art. 3.1 CC: Literalidad, contexto, finalidad	Poner nombre al hecho (art. 13) Principio de sustancia sobre forma	Analogía (art. 14) Prohibida para hecho imponible y beneficios fiscales

Conclusión: La correcta aplicación del Derecho Tributario requiere dominar estos tres pilares fundamentales: interpretar correctamente las normas según su contexto y finalidad, calificar los negocios por su sustancia real y no por su forma aparente, e integrar las lagunas normativas respetando las prohibiciones legales establecidas.

BLOQUE 3

LOS ELEMENTOS DE LA RELACIÓN TRIBUTARIA



Tema 1: La relación jurídico-tributaria

El **artículo 17 de la Ley General Tributaria (LGT)** define la **RJT** como el **conjunto de obligaciones, derechos y potestades originados por la aplicación de los tributos**. Esta relación afecta tanto a la **Administración** como a los **obligados tributarios** y puede derivar en sanciones en caso de incumplimiento.



1. Clases de obligaciones tributarias

Las obligaciones que surgen en la RJT se distinguen en función de su naturaleza pecuniaria:



Obligaciones materiales



Obligaciones formales

Tienen **carácter pecuniario**, es decir, implican un **pago**.

No tienen carácter pecuniario.

Obligación	Naturaleza	Ejemplo (Ana, la profesora)
Material	Pecuniaria (pago)	Ingresar el resultado de la declaración
Formal	No pecuniaria	Presentar la declaración; comunicar el cambio de domicilio fiscal

- Nótese que** el artículo 29 de la LGT recoge la lista completa de las obligaciones formales.

2. Obligaciones materiales (Art. 19 y ss. LGT)

Dentro de las obligaciones materiales (de pago), la LGT distingue cuatro tipos:



1 Obligación tributaria principal

Es la más sencilla y tiene por objeto el **pago de la cuota tributaria**.

Ejemplo: En el caso de Ana, su obligación principal es **realizar el ingreso** correspondiente, dado que su declaración de IRPF le sale a pagar.



2 Obligación de realizar pagos a cuenta

Son **anticipos** de la cuota del impuesto. El **obligado** es la persona o entidad que realiza el ingreso a la Administración (quien retiene, ingresa a cuenta o paga de forma fraccionada), **no** necesariamente el perceptor de la renta. Permiten al contribuyente deducirse (restar) la cantidad al final del periodo impositivo.



3 Obligaciones entre particulares

Son las que se generan como consecuencia de los actos de **repercusión, retención o ingreso a cuenta**. Es decir, una obligación entre un particular y la Administración genera simultáneamente una obligación entre particulares.



4 Obligaciones tributarias accesorias

Deben **acompañar siempre a otra obligación tributaria**. Se estudiarán con más profundidad en el procedimiento de recaudación.

2.1 Tipos de pagos a cuenta (Art. 23 LGT)

Retenciones

Anticipos realizados por el **pagador de una renta** (p. ej., una empresa) a la Administración sobre rentas en dinero (p. ej., sueldos).

Ejemplo: La empresa retiene 1.000 € del sueldo de Jorge y los ingresa a Hacienda. Jorge se deduce esa cantidad en su IRPF.

Ingresos a cuenta

Son similares a las retenciones, pero se realizan sobre **rentas en especie** (rentas que no se pagan en dinero, como unas dietas).

Pagos fraccionados

Anticipos realizados por la **persona o entidad que percibe las rentas** (p. ej., una empresa o un autónomo) a lo largo del periodo impositivo, deducibles al finalizar este en el IS o IRPF, respectivamente.

2.2 Obligaciones entre particulares - detalle

Retención/Ingreso a Cuenta: Además de la obligación del pagador con la Administración (pago a cuenta), existe una obligación **entre la empresa y Juan** (pagador y perceptor).

Repercusión: Acto por el cual se **traslada la cuota tributaria al destinatario** de una determinada operación (p. ej., el consumidor final en el IVA y en los Impuestos Especiales). El acto genera la obligación entre el obligado a repercutir y el obligado a soportar la repercusión.



⚙️ 2.3 Obligaciones tributarias accesorias (Arts. 25 a 28 LGT)

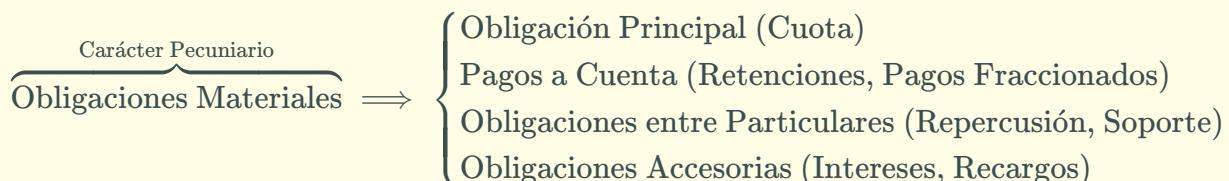
Deben acompañar siempre a otra obligación tributaria. Se estudiarán con más profundidad en el procedimiento de recaudación.



Ejemplo: Si Ana no ingresa en plazo su declaración de IRPF (incumplimiento de la obligación principal), se le exigirán **intereses de demora** (obligación accesoria).

📐 3. Esquemas de la relación jurídico-tributaria

◆ 3.1 Esquema I: Estructura de la obligación material



1 Principal

Pago de la cuota tributaria

2 Pagos a cuenta

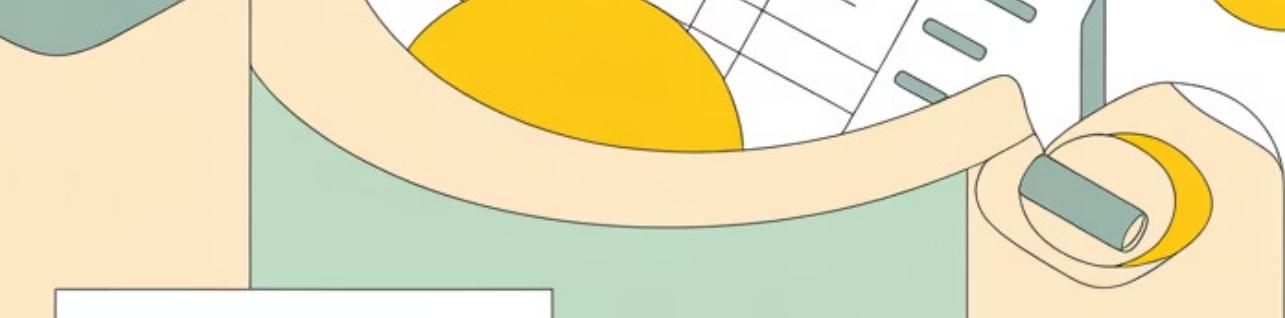
Retenciones, ingresos a cuenta, pagos fraccionados

3 Entre particulares

Repercusión y soporte de la repercusión

4 Accesorias

Intereses de demora y recargos



◆ 3.2 Esquema II: El mecanismo de pagos a cuenta (retención)

Pagador (Empresa) $\xrightarrow[\text{Anticipo (Art. 23 LGT)}]{\text{Retiene (Obligado)}}$ Administración Tributaria

Perceptor (Trabajador) $\xrightarrow[\text{Deduce Retención}]{\text{Paga Cuota Total}}$ Administración Tributaria



Pagador (empresa)

Retiene parte del pago y lo ingresa a la Administración como anticipo



Administración tributaria

Recibe el anticipo y lo registra a favor del perceptor



Perceptor (trabajador)

Deduce la retención al presentar su declaración final

- **Resumen clave:** La relación jurídico-tributaria establece un **marco completo de obligaciones** que vincula a la Administración con los obligados tributarios, distinguiendo entre obligaciones materiales (pecuniarias) y formales (no pecuniarias), con mecanismos específicos de pago anticipado y consecuencias accesorias por incumplimiento.

Tema 2: La obligación tributaria principal

El nacimiento y la exigencia de la **Obligación Tributaria Principal** (OTP) se explican a través de los conceptos de Hecho Imponible (el *porqué*) y Devengo (el *cuándo*), siendo ambos esenciales y sometidos a reserva de ley.

1. El hecho imponible

1.1 Concepto y función

El **Hecho Imponible** (HI) se define en el artículo 20 de la LGT como el **presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal**.

El HI es, por tanto, el **acto, negocio u operación** que la ley considera que debe ser gravado con un tributo. Si el sujeto lo realiza, queda obligado al pago de la cuota tributaria que corresponda.

"El Hecho Imponible es el presupuesto fijado por la ley cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal."

Tributo	Hecho Imponible (El Porqué de la obligación)
 Impuesto sobre Sociedades (IS)	La obtención de renta por parte de personas jurídicas y otras entidades.
 Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)	La obtención de renta por parte de las personas físicas.
 Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones	La adquisición de bienes y derechos por herencia o donación.

1.2 Devengo y exigibilidad (El *cuándo* de la obligación)

El **Devengo** es el momento en que se **entiende realizado el Hecho Imponible** y, por lo tanto, **nace la obligación tributaria principal**.

Conviene precisar que una cosa es el **Devengo** (cuando surge la obligación) y otra la **Exigibilidad** de la cuota (cuando se paga). Estos momentos **no siempre coinciden**.

Devengo (Nacimiento de la Obligación)

Ocurre cuando se entiende realizado el hecho imponible.

Ejemplo: En el IRPF, el devengo es el 31 de diciembre.

Exigibilidad (Momento del Pago)

No tiene por qué coincidir con el devengo.

Ejemplo: En el IRPF, aunque el devengo es el 31 de diciembre, la fecha de pago generalmente es el 30 de junio.

2. Reserva de ley y supuestos de no sujeción y exención

El HI y el Devengo, por ser elementos esenciales del tributo, están sometidos a **reserva de ley**. Por ello, una ordenanza fiscal de un ayuntamiento no puede modificarlos ni establecerlos, sino que debe realizarse mediante ley.

No obstante, no siempre que se realiza un hecho imponible se devenga un tributo o surge la obligación. Existen excepciones:

No sujeción (Art. 22 LGT)

Son aquellos supuestos en los que **no se ha llegado a realizar el Hecho Imponible**. Por lo tanto, si no se incurre en el HI, la obligación no surge.

Ejemplo: La ley del IVA señala la **entrega de muestras de mercancías** con fines de promoción como supuesto de no sujeción.

Exención (Art. 22 LGT)

Son aquellos supuestos en los que, a pesar de **realizarse el Hecho Imponible**, la ley **exime del cumplimiento de la obligación tributaria principal**. Existe una justificación legal para no exigir el tributo.

Ejemplo: La exención de los **servicios sanitarios** en el IVA.

"La no sujeción implica que no se realiza el Hecho Imponible; la exención implica que, aunque se realiza, la ley exime del pago."

2.1 Cuadro comparativo

Concepto	Regulación	Significado	¿Se realiza el Hecho Imponible?
No Sujeción	Art. 22 LGT	No se incurre en el presupuesto legal.	No
Exención	Art. 22 LGT	Se incurre, pero la ley exime del pago.	Sí



3. Esquemas del devengo y exigibilidad

3.1 Esquema I: La lógica del nacimiento de la obligación principal



Este esquema muestra la **secuencia lógica** desde que se realiza el presupuesto legal (Hecho Imponible) hasta que nace la obligación (Devengo) y finalmente se hace efectivo el pago (Exigibilidad).

⚡ 3.2 Esquema II: Coincidencia devengo vs. exigibilidad

• Elemento

Los dos momentos clave en la obligación tributaria.

• Devengo (Cuándo Nace)

Determina el momento de aplicación de la norma.

• Exigibilidad (Cuándo se Paga)

Determina el plazo legal de ingreso.



⚠ Importante: El Devengo y la Exigibilidad **no tienen por qué coincidir**. La coincidencia depende de la norma reguladora de cada tributo.

Aspecto	Devengo	Exigibilidad
⌚ Momento	Cuando nace la obligación	Cuando se debe pagar
⌚ Función	Determina aplicación de la norma	Determina plazo de ingreso
🔗 Relación	No tienen por qué coincidir	

"Comprender la diferencia entre Devengo y Exigibilidad es fundamental para entender cuándo nace la obligación y cuándo debe cumplirse efectivamente."



Tema 3: cuantificación de la obligación tributaria

La cuantificación de la obligación tributaria se refiere tanto a la **obligación tributaria principal** como a la de **realizar pagos a cuenta** (art. 49 LGT). Este proceso se desarrolla de forma secuencial, partiendo de la base imponible hasta obtener la deuda tributaria.



1. Determinación de la base imponible (BI)

La base imponible (BI) es el punto de partida del proceso de cuantificación.



1.1 concepto y ejemplos

La BI se define como la **magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible** (art. 50 LGT).

 **Impuesto sobre sociedades (IS)**

La renta obtenida por las personas jurídicas.

 **Impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF)**

La renta obtenida por las personas físicas.

 **Impuesto sobre sucesiones y donaciones:** El valor neto de los bienes y derechos adquiridos por herencia o donación.

1.2. métodos de estimación (arts. 51 a 53 LGT)

La ley prevé tres métodos para determinar la BI:



Estimación directa

Es el método que se aplica **con carácter general**. La BI se calcula a partir de **datos reales**, como las declaraciones, libros y otros documentos comprobados por la Administración.



Estimación objetiva

La BI se obtiene a partir de ciertas **magnitudes, índices o módulos** (datos aproximados), sin usar datos reales. Este método es **siempre voluntario** y nunca obligatorio. Se utiliza, por ejemplo, para determinar el rendimiento neto de actividades económicas en el IRPF.



Estimación indirecta

Se aplica cuando la Administración **no dispone de datos** para calcular la BI por causas imputables al obligado tributario. Causas imputables incluyen: no presentar declaración, resistencia a las actuaciones de inspección, incumplimiento de obligaciones contables o desaparición de libros o justificantes.



2. Determinación de la base liquidable (BL)

La Base Liquidable (BL) se obtiene practicando en la BI algunas **reducciones previstas en la ley** (art. 54 LGT).

"La base liquidable es el resultado de aplicar las reducciones legalmente establecidas sobre la base imponible"

-  **Fórmula:** $BL = BI - Reducciones$
-  **Ejemplo:** Si se tiene una BI de 30.000 € y se aplica una reducción por aportaciones a sistemas de previsión social de 1.000 €, la BL será de 29.000 €.



3. Determinación de la cuota tributaria

La Cuota Tributaria se obtiene aplicando a la BL el tipo de gravamen.

3.1. Tipo de gravamen (art. 55 LGT)

El tipo de gravamen se define como la **cifra, coeficiente o porcentaje que se aplica a la base liquidable para obtener como resultado la cuota íntegra**.

3.1.2 Tipos de gravamen (por su naturaleza):

- ✓ **Específicos:** Se aplican sobre bases **no dinerarias** (cantidad fija o variable). Por ejemplo, en el impuesto especial sobre el tabaco, se aplica una cantidad fija por cada 1.000 cigarrillos.
- ✓ **Porcentuales:** Se aplica un **porcentaje** sobre una base dineraria.

3.1.2 Tipos de gravamen (por su progresión):

- ✓ **Proporcionales:** Aquellos en los que **no aumenta el tipo de gravamen** al aumentar la base. Por ejemplo, en el IVA, el tipo general es fijo (21%).
- ✓ **Progresivos:** Aquellos en los que el **tipo de gravamen aumenta de forma más que proporcional** a medida que aumenta la BL. El **IRPF** es un tributo progresivo, estableciendo distintos tramos de BL con tipos de gravamen crecientes. La **tarifa** del IRPF es el conjunto de tipos de gravamen que se aplican sobre los distintos tramos de base.

3.2. componentes de la cuota tributaria (art. 56 LGT)

La cuota tributaria (obtenida aplicando el tipo a la BL o una cantidad fija) se descompone en tres elementos:

01	02	03
Cuota íntegra La que se obtiene directamente al aplicar el tipo de gravamen o la cantidad fija a la BL.	Cuota líquida El resultado de practicar sobre la cuota íntegra una serie de deducciones y bonificaciones .	Cuota diferencial Se obtiene aplicando en la cuota líquida las retenciones, ingresos a cuenta, pagos fraccionados y determinadas deducciones (p. ej., la deducción por maternidad del IRPF).

4. La deuda tributaria (art. 58 LGT)

La **Deuda Tributaria** (DT) se define en el artículo 58 de la LGT.

"La deuda tributaria puede estar constituida tan solo por la cuota, pero también pueden formar parte de esta los intereses de demora, recargos por declaración extemporánea, recargos del periodo ejecutivo y otros recargos exigibles"

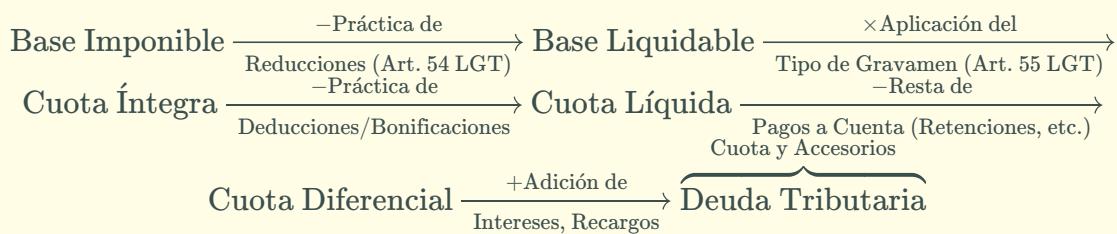
- ✓ **Composición:** La DT puede estar constituida **tan solo por la cuota**, pero también pueden formar parte de esta los **intereses de demora, recargos por declaración extemporánea, recargos del periodo ejecutivo** y otros recargos exigibles por los entes públicos.
- ⚠ **Exclusión Clave:** Lo que **nunca forma parte de la deuda son las sanciones**.



5. Esquemas de cuantificación y estimación

5.1 Esquema I: la secuencia lógica de cuantificación

El proceso de cuantificación sigue una secuencia lógica desde la base imponible hasta la deuda tributaria:



5.2 Esquema II: métodos de determinación de la base imponible

La siguiente tabla resume los tres métodos de estimación de la base imponible:

Método	Art. LGT	Base de Cálculo	Carácter	Causa de Aplicación
Estimación Directa	Art. 51	Datos Reales (declaraciones, libros)	General	-
Estimación Objetiva	Art. 52	Magnitudes, Índices o Módulos (datos aproximados)	Voluntario	Rendimiento Neto de Actividades Económicas (IRPF)
Estimación Indirecta	Art. 53	Estimación (ante falta de datos)	Excepcional	Imputable al obligado (p. ej., no declaración, resistencia a inspección)



✓ Estimación directa

Método general que utiliza **datos reales** procedentes de declaraciones, libros y otros documentos comprobados por la Administración.

🎯 Estimación objetiva

Método **siempre voluntario** basado en magnitudes, índices o módulos. Nunca es obligatorio y se utiliza principalmente para el rendimiento neto de actividades económicas en el IRPF.

⚠️ Estimación indirecta

Método excepcional aplicable cuando la Administración **no dispone de datos** por causas imputables al obligado tributario, como la no presentación de declaración, resistencia a las actuaciones de inspección, incumplimiento de obligaciones contables o desaparición de libros o justificantes.

"La estimación directa es el método general, la objetiva es siempre voluntaria, y la indirecta solo se aplica excepcionalmente cuando no hay datos disponibles por causas imputables al obligado"

Tema 4: Las obligaciones de la administración tributaria y los derechos de los contribuyentes

Hasta ahora se han estudiado las obligaciones materiales y formales que recaen sobre el obligado tributario. Ahora se analiza la contrapartida que recae sobre la Administración (Arts. 30-33 LGT) y los derechos del contribuyente (Art. 34 LGT).

1. Obligaciones a cargo de la administración tributaria

Las obligaciones de la Administración Tributaria, reguladas en los Arts. 30-33 de la Ley General Tributaria (LGT), son fundamentalmente tres:

1.1 💰 Devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo

- **Concepto:** Son las devoluciones que se generan, por ejemplo, cuando una **autoliquidación de IRPF** da como resultado una cantidad **a devolver**.
- **Plazo y consecuencias:** El plazo para efectuar la devolución se establece en la normativa de los tributos (p. ej., seis meses desde la finalización del plazo de declaración del IRPF, el 30 de junio).
- **Intereses de demora:** Si transcurrido el plazo (y en todo caso, seis meses), la Administración no ha ordenado la devolución, deberá satisfacer **intereses de demora** a su cargo. Los intereses se devengan **desde la finalización del plazo hasta que se ordene el pago**.

Ejemplo: Si la devolución del IRPF no se ordena antes del 31 de diciembre, los intereses de demora comienzan a devengarse a cargo de la Administración desde el 1 de enero.

1.2. Devoluciones de ingresos indebidos

- **Concepto:** Son ingresos que se efectuaron a la Administración Tributaria y que, por algún motivo, **no se debieron producir** (p. ej., duplicidad de un pago).
- **Intereses de demora:** Los intereses de demora, en este caso, se devengarán **desde que se realizó el ingreso indebido**.

1.3. Reembolso de los costes de las garantías

- **Contexto:** Los obligados tributarios aportan **garantías** cuando desean **suspender la ejecución de un acto** (p. ej., una liquidación con la que no están de acuerdo) o cuando quieren obtener un **aplazamiento o fraccionamiento de una deuda**.
- **Obligación de reembolso:** Si finalmente el acto suspendido o la deuda aplazada o fraccionada se declara **improcedente**, la Administración Tributaria deberá reembolsar los costes de esas garantías.
- **Tipo de interés y devengo:** El reembolso se realiza junto con el **interés legal (Ojo: no el de demora)**. El interés legal se devenga **desde que se haya incurrido en los costes de garantías hasta que se ordene el reembolso de las mismas**.

1.4 Esquema: intereses aplicables a la administración

Obligación	Tipo de interés aplicable	Devengo (punto de partida)
Devolución por normativa	Intereses de demora	Desde la finalización del plazo para devolver
Devolución de ingresos indebidos	Intereses de demora	Desde la fecha en que se realizó el ingreso indebido
Reembolso coste de garantías	Interés legal (Ojo: no demora)	Desde que se incurrió en los costes de garantías



✓ 2. Derechos de los obligados tributarios

El artículo 34 de la LGT recoge una lista de derechos de los contribuyentes que **no es cerrada**. Estos derechos pueden agruparse por temáticas:

2.1 Esquema-resumen de derechos por grupos

Grupo de derechos	Contenido esencial
Derechos a la información	Estar informado sobre el ejercicio de sus derechos; sobre el estado de tramitación de procedimientos; sobre la valoración de inmuebles objeto de transmisión/adquisición; y conocer el alcance de las actuaciones inspectoras.
Derechos a las devoluciones y reembolsos	Obtener las devoluciones derivadas de la normativa (con intereses de demora) y de ingresos indebidos (con intereses de demora). Derecho al reembolso del coste de las garantías (con su correspondiente interés legal).
Derechos de participación y defensa	Formular alegaciones y aportar documentación; ser oído en el trámite de audiencia; y que sus manifestaciones con relevancia tributaria se recojan en diligencias .
Otros derechos formales	Utilizar las lenguas oficiales en el territorio de su CCAA; no aportar documentos ya presentados y en poder de la Administración; y formular quejas y sugerencias .

📌 Derechos clave destacados

- ⓘ **Información completa** sobre procedimientos
- € ⓘ **Devoluciones con intereses** cuando corresponda
- 🗣 **Ser oído** en trámites de audiencia
- 📝 **Formular alegaciones** y aportar pruebas

🔑 Garantías procesales

- 🌐 Uso de **lenguas cooficiales**
- 📄 **No duplicar documentación** ya presentada
- 💬 Derecho a **quejas y sugerencias**
- ⚖ **Reembolso de garantías** si procede

❑ **Importante:** La lista de derechos del artículo 34 LGT **no es cerrada**, lo que significa que pueden existir otros derechos reconocidos en la normativa tributaria que complementen esta relación fundamental.



Tema 5: Formas de extinción de la deuda tributaria

La deuda tributaria no es eterna. Como se indica en el artículo 59 de la Ley General Tributaria (LGT), la deuda tributaria puede extinguirse fundamentalmente por **pago, prescripción, compensación, deducción sobre transferencias y condonación**.



1. Pago (arts. 60 a 65 LGT)

El pago es la forma de extinción **más habitual** de la deuda.

- ♦ **1. Medios de pago**

-  Con carácter general, la deuda se pagará **en efectivo**.
-  También se admite el pago mediante **efectos timbrados** y en **especie**, con bienes integrantes del **patrimonio histórico español**.

- ♦ **2. Plazos de pago (período voluntario)**

Para que las deudas no generen intereses y recargos, deben pagarse en el denominado **período voluntario**.



deudas autoliquidadas

Las que surgen de una declaración presentada por el obligado tributario (p. ej., IRPF) se pagan en el **plazo que señale la ley del tributo**.



deudas liquidadas por la administración

El plazo depende de la fecha de notificación de la liquidación:

-  Si se notifica entre el **día 1 y 15 de cada mes**, debe pagarse desde la fecha de recepción hasta el **día 20 del mes posterior**.
-  Si se notifica entre el **día 16 y último de cada mes**, debe pagarse desde la fecha de recepción hasta el **día 5 del segundo mes posterior**.

"Si las deudas no se pagan en plazo, se inicia el período ejecutivo y se abren otros plazos de pago. También es posible tramitar un aplazamiento o fraccionamiento."

2. Prescripción (arts. 66 a 70 LGT)

La prescripción se produce cuando la deuda se extingue por **no ejercer su derecho el acreedor** de la misma.

♦ 2.1. Plazo y derechos prescriptibles

El plazo de prescripción, con carácter general, es de **4 años**. A los 4 años, van a prescribir **4 derechos**:

derechos de la administración tributaria

- Derecho para **liquidar la deuda**.
- Derecho para **exigir el pago** de las deudas ya liquidadas o autoliquidadas.

derechos de los contribuyentes

- Derecho a **solicitar las devoluciones** de los tributos, de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías.
- Derecho a **obtener dichas devoluciones y reembolso**.

♦ 2.2 Cómputo del plazo de prescripción

derecho de la administración para liquidar la deuda

Se cuenta desde el día siguiente a que finalice el plazo para presentar la declaración o autoliquidación.

 **Ejemplo:** IRPF 2020 (plazo final 30 junio 2021) prescribe el 30 de junio del año 2025.

derecho de la administración para exigir el pago

Se cuenta desde el día siguiente a que finalice el plazo de pago en período voluntario.

derecho del contribuyente para solicitar la devolución de un tributo

Se cuenta desde el día siguiente a que finalice el plazo para solicitarla o desde que pudo solicitarse.

 **Ejemplo:** IRPF 2020 (plazo final solicitud 30 junio 2021) prescribe el 1 de julio de 2025.

 **Derecho del contribuyente para solicitar devolución de ingreso indebido:** Si se ingresó dentro del plazo de declaración, se cuenta desde que finalizó el plazo para presentarla. Si el ingreso se realizó fuera del plazo de declaración, se cuenta desde que se realizó el ingreso indebido.

 **Derecho del contribuyente para obtener las devoluciones:** Se cuenta desde el día siguiente a que finalicen los plazos para efectuarlas o desde el día siguiente a la fecha de notificación del acuerdo donde se reconozca el derecho a percibir la devolución o el reembolso del coste de las garantías.

◆ 2.3. Interrupción de la prescripción

"La prescripción se interrumpe cuando se realizan acciones encaminadas a ejercer el derecho, tanto por parte de la Administración como de los obligados tributarios, y también cuando se interponen recursos."

La interrupción provoca que el plazo de prescripción se **reinicie**, contándose de nuevo desde el principio.

3. Compensación, deducción y condonación

◆ 3.1. compensación (arts. 71 a 73 LGT)

La compensación se produce cuando las deudas recíprocas entre el obligado tributario y la Administración se anulan hasta la concurrencia del importe menor, extinguiéndose.

 a instancia del obligado tributario

Puede acordarse tanto en **período voluntario como ejecutivo**.

 de oficio por la administración

Si las deudas ya se encuentran en **período ejecutivo**.

◆ 3.2. deducción sobre transferencias (art. 74 LGT)

Se trata de una forma de extinción prevista para los **entes públicos**. Las deudas de entes locales, Seguridad Social y otros entes públicos con la Administración General del Estado se pueden extinguir **deduciéndose de las transferencias** que esta realiza a aquellos. Es un sistema similar a la compensación.

◆ 3.3 condonación (art. 75 LGT)

La condonación implica que la deuda se **perdone**. Debe estar **prevista en la ley**, en la cuantía y requisitos que se establezcan en la misma.

4. Esquema II: derechos que prescriben a los 4 años

Grupo de Derecho	Prescripción (4 Años)
 Administración (A)	A-1: Derecho a Liquidar A-2: Derecho a Exigir el Pago
 Contribuyente (C)	C-1: Derecho a Solicitar Devoluciones/Reembolsos C-2: Derecho a Obtener Devoluciones/Reembolsos

"El plazo de prescripción de 4 años es fundamental para garantizar la seguridad jurídica tanto de la Administración como de los contribuyentes."





Tema 6: Obligados tributarios

La comprensión de la **obligación tributaria** —y de sus diversas clases, materiales y formales— lleva aparejada la necesidad de identificar a los sujetos sobre los que la Ley impone su cumplimiento. Dicha imposición se articula a través de la figura del **obligado tributario**.

Conforme a la doctrina legal (art. 35 LGT), son obligados tributarios las personas físicas o jurídicas a las que la Ley impone el cumplimiento de obligaciones tributarias. Consiste, por tanto, en aquella persona obligada a satisfacer las exigencias de la normativa fiscal.

La Ley General Tributaria (LGT) en su **art. 35** establece un catálogo de las distintas clases de obligados tributarios que pueden concurrir en el seno de la relación jurídica tributaria. Para una mejor sistematización de la materia, es posible agruparlos en función de la naturaleza de la obligación que deben cumplir, vinculándolos a las distintas clases de obligaciones tributarias materiales y formales.

1. Clasificación fundamental: sujetos pasivos (art. 35.2 LGT)

El primer y más importante grupo de obligados tributarios es el de los **sujetos pasivos**. Ambos, el **contribuyente** y el **sustituto del contribuyente**, son considerados sujetos pasivos de los tributos (art. 35 LGT).

El *status* de sujeto pasivo implica la obligación de cumplir con la **obligación tributaria principal** (el pago de la cuota tributaria) y con las **obligaciones formales** inherentes a dicha obligación principal (por ejemplo, la de presentar declaración).

El contribuyente

El **contribuyente** ostenta la posición de obligado tributario más relevante, pues es la persona que **realiza el hecho imponible**.

Ejemplo: Si Lorena vende unas acciones obteniendo una ganancia patrimonial, está realizando el hecho imponible del IRPF (obtención de renta); Lorena es, en consecuencia, la contribuyente.

El sustituto del contribuyente

El **sustituto** es aquella clase de obligado tributario al que la Ley le impone la obligación de cumplir la obligación tributaria principal y las formales inherentes a la misma, **sin haber realizado el hecho imponible**. Es decir, el sustituto desplaza al contribuyente de la obligación de pagar y de cumplir con las obligaciones formales.

Ejemplo: En el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (plusvalía municipal), si el contribuyente se encuentra fuera de España, la persona que adquiera el terreno actuará como sustituto.

2. Obligados a realizar pagos a cuenta (art. 37 LGT)

La segunda clase de obligación tributaria material es la **obligación de realizar pagos a cuenta** (pagos fraccionados, retenciones e ingresos a cuenta). En consecuencia, los obligados a realizar estos pagos también son obligados tributarios.

"Los obligados a realizar pagos a cuenta anticipan el cumplimiento de la obligación tributaria principal."

Se configuran como **obligados a realizar pagos a cuenta** (art. 37 LGT) las siguientes figuras:

-  Obligados a realizar **pagos fraccionados**.
-  **Retenedores**.
-  Obligados a realizar **ingresos a cuenta**.

Ejemplo canónico: Una empresa que contrata a Verónica está obligada a retener una parte de su sueldo e ingresarla a la Hacienda Pública. La empresa, al tener la obligación de realizar un pago a cuenta, es un obligado tributario.

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

Una tercera clase de obligación tributaria material son las **obligaciones entre particulares resultantes del tributo**. Lógicamente, quienes deben cumplirlas también son obligados tributarios (art. 38 LGT).

Este grupo engloba a:

-  **Obligados a repercutir**.
-  **Obligados a soportar la repercusión**.
-  **Obligados a soportar la retención**.
-  **Obligados a soportar los ingresos a cuenta**.

"En el IVA concurren dos obligados tributarios distintos: el obligado a repercutir y el obligado a soportar la repercusión."

Ejemplo canónico: En el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), que es un impuesto repercutible, concurren dos obligados tributarios distintos: el obligado a repercutir y el obligado a soportar la repercusión.

4. Otras clases de obligados tributarios

El art. 35 LGT enumera, además de los anteriores, otras clases de obligados tributarios cuya complejidad hace necesaria una mención específica:



Sucesores y responsables

Son figuras de gran trascendencia y complejidad que serán objeto de estudio en lecciones posteriores.



Beneficiarios de exenciones, devoluciones o bonificaciones

Son obligados tributarios cuando no ostenten la condición de sujetos pasivos.



Personas con obligaciones formales

Aquellas a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de meras obligaciones formales.



Entidades en régimen de atribución de renta

Comprende a las herencias yacentes, comunidades de bienes y otras entidades carentes de personalidad jurídica propia.



5. Esquemas de síntesis y claves para el examen

Conviene precisar la distinción entre los obligados tributarios en función de la obligación que deben cumplir. Dicha sistematización, de índole técnico-jurídica, facilita la comprensión de la materia:

5.1 Esquema I: estructura de los obligados tributarios (art. 35 LGT)

Clase de obligado tributario	Referencia LGT	Obligación principal	Relación con el hecho imponible
I. Sujeto pasivo	Art. 35.2 LGT	Obligación principal de pago	Fundamento de la relación
• Contribuyente	Art. 35.2.a LGT	Pagar la cuota tributaria	Realiza el hecho imponible
• Sustituto	Art. 35.2.b LGT	Pagar la cuota tributaria	No realiza el hecho imponible (desplaza al contribuyente)
II. Obligados a pagos a cuenta	Art. 37 LGT	Obligación material de anticipo	Recaudación anticipada
• Pagos fraccionados / Retenedores / Ingresos a cuenta	Art. 37 LGT	Ingresar cantidades a cuenta	Determinados por Ley, <i>antes</i> de la obligación principal
III. Obligados entre particulares	Art. 38 LGT	Obligación material de repercusión	Colaboración en la gestión del tributo
• Repercutir / Soportar repercusión / Soportar retención/ingresos a cuenta	Art. 38 LGT	Repercibir o soportar el tributo	Relación civil/mercantil modulada por el tributo
IV. Otros obligados	Art. 35.3 LGT	Diversas obligaciones	Definición legal específica
• Sucesores / Responsables / Formales / Entidades en atribución de renta	Arts. 39-43 LGT	[Diversidad de obligaciones]	[Casuística legal]

5.2 Esquema II: trazabilidad de las obligaciones tributarias materiales

 Obligación material	 Obligado tributario (tipo)	 Ejemplo de cumplimiento
1. Obligación principal	Contribuyente o sustituto (sujeto pasivo)	Pago de la cuota tributaria
2. Pagos a cuenta	Obligado a pagos a cuenta (retenedor, pagos fraccionados, ingreso a cuenta)	La empresa retiene y paga el IRPF del asalariado
3. Obligaciones entre particulares	Obligado a repercutir o a soportar repercusión	En el IVA, el vendedor repercuté y el comprador soporta el tributo

6. Claves para el examen

 **Diferenciación contribuyente/sustituto:** Es crucial (**Nótese**) que ambos son sujetos pasivos (obligados al pago de la cuota y obligaciones formales), pero la distinción radica en la realización del hecho imponible. El **contribuyente** es quien realiza la hipótesis de incidencia económica prevista en la Ley; el **sustituto** es llamado por la Ley a ocupar el lugar del contribuyente para el cumplimiento de la obligación principal (art. 35 LGT).

Sistematización LGT: La larga lista del art. 35 LGT se entiende mejor si se agrupa a los obligados en función de las tres grandes clases de **obligaciones tributarias materiales** (principal, pagos a cuenta, entre particulares), además de las obligaciones formales. A *mayor abundamiento*, la obligación de realizar pagos a cuenta (art. 37 LGT) y las obligaciones entre particulares (art. 38 LGT) son ejemplos de **obligaciones accesorias** a la principal.

"Esta lección ha permitido delimitar a los obligados tributarios, quedando pendiente para las próximas el análisis de los sucesores y los responsables."

Con todo, esta lección ha permitido delimitar a los obligados tributarios, quedando pendiente para las próximas el análisis de los **sucesores** y los **responsables**.

Tema 7: Sucesores como obligados tributarios

En la sistemática de los obligados tributarios, tras el **sujeto pasivo** (contribuyente y sustituto) y los obligados relativos a las **obligaciones de pagos a cuenta** y **entre particulares**, se sitúan los **sucesores**. Esta figura, de gran complejidad, se regula en los arts. 39 y 40 de la Ley General Tributaria (LGT), y distingue la sucesión según el obligado original sea persona física, persona jurídica o entidad sin personalidad jurídica.

1. La sucesión en obligaciones de personas físicas (art. 39 LGT)

El art. 39 LGT aborda el supuesto de que una persona física obligada tributaria fallezca. Ante este hecho, surge la cuestión de la transmisibilidad de sus obligaciones pendientes a sus herederos.

1.1. Reglas generales de transmisión hereditaria

Obligaciones transmISIBLES (deudas)

Las **obligaciones tributarias** (deudas) del causante se **transmiten** a sus herederos.

Obligaciones NO transmISIBLES (sanciones)

Las **sanciones** pendientes de pago **no se transmiten** a los herederos.

Transmisión de responsabilidad

La **obligación del responsable** tampoco se transmite, salvo que el acuerdo de derivación de responsabilidad se le hubiera notificado al causante **antes del fallecimiento**. (Nótese que esta excepción requiere la previa comprensión de la figura del responsable tributario).

1.2. Efectos de la transmisión



Conviene destacar que la transmisión a los herederos de la obligación tributaria se produce **incluso si la deuda no estaba liquidada**.

Ejemplo canónico (transmisión de deuda NO liquidada): Si Daniel, inmerso en un procedimiento de inspección por la Administración Tributaria, fallece antes de la liquidación (determinación de la deuda), ello no impide que, si la liquidación se dicta posteriormente, la obligación se transmita a sus herederos.

1.3. La herencia yacente



Si la herencia **aún no ha sido aceptada**, se constituye lo que se denomina **herencia yacente**. En este caso, el cumplimiento de las obligaciones tributarias corresponde al **representante** de dicha herencia.

2. La sucesión en obligaciones de personas jurídicas (art. 40 LGT)



La sucesión de personas jurídicas (art. 40 LGT) distingue entre aquellas que han sido **disueltas y liquidadas** y aquellas que solo han sido **disueltas pero no liquidadas**.

- Conviene precisar** (Clave para el examen): La **disolución** es una fase anterior a la liquidación; la sociedad disuelta aún no se ha extinguido. La **liquidación** es el proceso que conlleva la extinción de la sociedad, pues es cuando se procede al pago de sus deudas.

2.1. Sociedades disueltas y liquidadas (extinguidas)



Una vez que la sociedad se ha extinguido (disuelta y liquidada), sus obligaciones tributarias se transmiten a sus socios, partícipes o cotitulares. La extensión de esta responsabilidad varía según la limitación de responsabilidad de la sociedad:

A. Sociedades con limitación de responsabilidad (S.A., S.L.)

En las sociedades que limitan la responsabilidad de sus socios (SA, SL), la transmisión de las obligaciones tiene un **límite legal**.

Límite de la responsabilidad

Los socios quedan obligados solidariamente, pero **solo responderán** hasta el valor de la **cuota de liquidación** que les corresponda. (La **cuota de liquidación** es la parte que corresponde a cada socio de la sociedad que se liquida).

Percepciones adicionales

A mayor abundamiento, los socios también responderán de las **demás percepciones patrimoniales** que hayan recibido los **dos años anteriores** a la fecha de disolución. Esto persigue evitar que el socio sustraiga u oculte bienes de la sociedad, impidiendo la actuación de la Administración Tributaria.

Ejemplo canónico: Si José tiene una cuota de liquidación de **1.000 euros**, solo responderá hasta ese importe por las obligaciones de la sociedad, aunque estas asciendan a 2.000 euros. Si, además, José ocultó **500 euros** en bienes los dos años anteriores, su responsabilidad ascenderá a **1.500 euros** (1.000 € de cuota + 500 € de bienes percibidos).

B. Sociedades sin limitación de responsabilidad

Si la sociedad **no limita la responsabilidad** de sus socios, las obligaciones se transmiten a los socios, partícipes y cotitulares **sin ningún tipo de limitación**. En este caso, los socios quedan obligados solidariamente al cumplimiento.

Ejemplo canónico: Si José es partícipe de una sociedad sin limitación y esta tiene obligaciones por **2.000 euros**, se le pueden exigir a José la totalidad de los 2.000 euros.

2.2. Sociedades disueltas NO liquidadas

En el supuesto de sociedades disueltas pero que **aún no se han liquidado**, el art. 40 LGT simplemente establece que las obligaciones se van a transmitir a los **sucesores o personas que se beneficien de la operación**.

Ejemplo canónico: Si la sociedad A es absorbida por la sociedad B, las obligaciones tributarias de la absorbida (A) se transmiten a la absorbente (B).



2.3. La sucesión en sanciones (diferencia fundamental) ⚡

A diferencia de las personas físicas (en las que las sanciones no se transmiten a los herederos), en la sucesión de personas jurídicas (disueltas y liquidadas), **las sanciones sí se van a transmitir** a los sucesores.

- Si la sociedad limitaba la responsabilidad, la transmisión será con el límite señalado (cuota de liquidación + percepciones).
- Si la sociedad no limitaba la responsabilidad, la transmisión será sin limitación alguna.

3. Sucesores de entidades sin personalidad jurídica (art. 40 LGT) 🏛️

Las **entidades sin personalidad jurídica** (tales como fundaciones, herencias yacentes o comunidades de bienes) también tienen su régimen de sucesión regulado en el art. 40 LGT.

Los sucesores son:

Fundaciones 🏛️

Los **destinatarios de los bienes y derechos** de las fundaciones.

Otras entidades 💼

Los **partícipes** de las demás entidades sin personalidad jurídica.

Al igual que ocurre con las personas jurídicas, las **sanciones sí se van a transmitir** a los sucesores de estas entidades sin personalidad jurídica.

4. Esquemas de síntesis y claves para el examen



4.1 Esquema I: El régimen de sucesión tributaria (clave: transmisibilidad de sanciones)

Obligado causante	Regla de transmisión	Límite de responsabilidad (deudas)	Sanciones (clave)
Persona física (Art. 39 LGT)	A los herederos	Sin límite , sobre el valor de los bienes (deudas)	NO se transmiten
Persona jurídica (Disuelta y liquidada)	A socios, partícipes, cotitulares	Con limitación: Valor de cuota de liquidación + Percepciones 2 años previos	SÍ se transmiten
Persona jurídica (Disuelta NO liquidada)	A sucesores o beneficiarios de la operación	[Régimen de la PJ absorbente/beneficiaria]	SÍ se transmiten
Entidad sin personalidad jurídica	A destinatarios (Fundaciones) / Partícipes (Otros)	Sin límite (Partícipes)	SÍ se transmiten

4.2 Esquema II: Fases de la persona jurídica (art. 40 LGT)

Fase de la sociedad	Definición doctrinal	Obligaciones tributarias	Régimen de sucesión
Disolución	Fase inicial. La sociedad no se ha extinguido.	Pendientes de liquidación	Transmisión a sucesores/beneficiarios de la operación (Absorción)
Liquidación	Fase final. Proceso de pago de deudas que culmina con la extinción.	Extinguidas/Determinadas	Transmisión a socios/partícipes (según límite de responsabilidad)

Claves para el examen (destacado)

La **diferencia fundamental** en el régimen de sucesión radica en la transmisibilidad de las **sanciones**. Mientras que las sanciones de las **personas físicas NO** se transmiten a los herederos (principio *intuitu personae*), las de las **personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica SÍ** se transmiten a los sucesores. Además, en las sociedades con limitación, la **responsabilidad del socio** por deudas está limitada a la **cuota de liquidación** más las **percepciones patrimoniales** de los dos años anteriores a la disolución (art. 40 LGT).

Tema 8: Los responsables tributarios: diferencia entre solidarios y subsidiarios

La última figura de obligado tributario que resta por examinar es la de los **responsables tributarios**, regulados en los **arts. 41 a 43 de la Ley General Tributaria (LGT)**. Estos se configuran como deudores accesorios, que responden del cumplimiento de la obligación tributaria junto a los **deudores principales** (los obligados del art. 35.2 LGT).

El sistema legal establece dos clases de responsables, cuya diferencia es de gran importancia: **responsables solidarios** y **responsables subsidiarios**.

1. Distinción y normas comunes de la responsabilidad

1.1 Distinción fundamental (solidaria vs. subsidiaria)

Tipo de Responsable	Procedibilidad (Clave para el Examen)	Regla de Exigencia
Responsable Solidario (Art. 42 LGT)	NO necesita previa <i>declaración de fallido</i> del deudor principal.	La Administración puede dirigirse directamente contra él.
Responsable Subsidiario (Art. 43 LGT)	SÍ necesita previa <i>declaración de fallido</i> del deudor principal y de los responsables solidarios.	La exigencia opera en último lugar (tras agotamiento de bienes del deudor principal y solidarios).

- La **declaración de fallido** es la constatación formal por parte de la Administración de que el deudor principal (o solidario) carece de bienes y derechos embargables o realizables para satisfacer la deuda.

Ejemplo de Procedencia: Si la Sociedad A (deudor principal) no es declarada fallida, y existen Guillermo (responsable solidario) y Roberto (responsable subsidiario), la deuda solo podrá reclamarse a Guillermo. Para reclamársela a Roberto, sería necesario que la Sociedad A y Guillermo fuesen declarados fallidos.

1.2 Normas comunes de la responsabilidad (Art. 41 LGT)

El art. 41 LGT establece una serie de reglas comunes aplicables a la responsabilidad tributaria:



Regla general de subsidiariedad

Salvo que exista un precepto legal que establezca lo contrario, la responsabilidad será **subsidiaria**.



Alcance de la deuda

La responsabilidad alcanzará a la **totalidad de la deuda exigida en periodo voluntario**, salvo las excepciones que se establezcan (art. 42.2 LGT).



Alcance de las sanciones

La responsabilidad **no alcanzará a las sanciones**, salvo excepciones establecidas en la Ley.



Derecho de reembolso

Los responsables tendrán **derecho de reembolso** frente al deudor principal.

2. Responsables solidarios (Art. 42 LGT)

El art. 42 LGT enumera los responsables solidarios, distinguiendo entre los supuestos del apartado 1 (responsabilidad limitada principalmente a la deuda) y los del apartado 2 (responsabilidad ampliada).

2.1 Responsables solidarios (Art. 42.1 LGT)

La responsabilidad se extiende, en principio, a la deuda en periodo voluntario, pero la Ley prevé una excepción en el primer supuesto, donde se extiende también a la sanción.

1

Causantes/colaboradores de infracción (Excepción a Sanción)

Las personas o entidades que sean **causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria**. Su responsabilidad se extiende **también a la sanción**.

-  **Ejemplo:** El contable de una empresa que incumpla con las obligaciones de facturación.

2

Partícipes de entidades sin personalidad

Los partícipes o cotitulares de herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades sin personalidad jurídica, en **proporción a sus respectivas participaciones** respecto a las obligaciones tributarias materiales de dichas entidades.

3

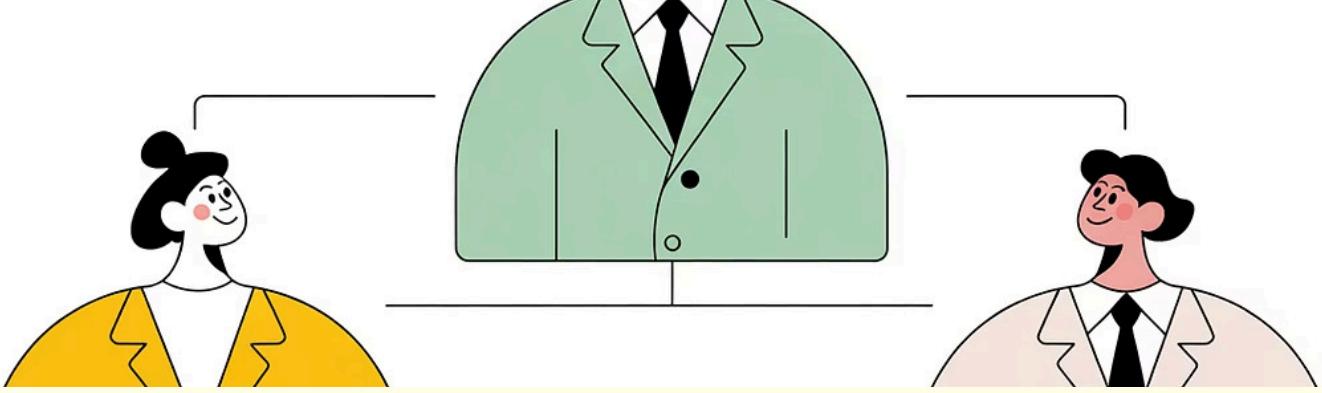
Sucesores de explotaciones/actividades económicas (Excepción a Sanción)

Las personas que sucedan en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas por las obligaciones tributarias contraídas del anterior titular y derivadas de su ejercicio.

-  La responsabilidad se extiende a las obligaciones derivadas de la falta de ingreso de las **retenciones e ingresos a cuenta**.
-  **Límite de Responsabilidad (Clave para el Examen):** Si el sucesor solicita a la Administración un **certificado de deudas, sanciones y responsabilidades** antes de la transmisión, la responsabilidad se limitará a lo que conste en dicho certificado. Si la Administración no lo expide en **tres meses**, el sucesor queda exento de responsabilidad.

2.2 Responsables solidarios con responsabilidad ampliada (Art. 42.2 LGT)

*"Estos responsables tienen en común que sus conductas **impiden o dificultan** el embargo o enajenación de bienes por la Administración."*



Por lo que su responsabilidad se **extiende** (Excepción a la Regla General) a:

Deuda

En periodo voluntario

Sanciones

Incluidas en la responsabilidad

Intereses y recargos

Intereses de demora y recargo del periodo ejecutivo

- La responsabilidad de estos, no obstante, tiene un **límite**: el **valor de los bienes o derechos** que se hubieran podido embargar o enajenar.

Los responsables solidarios del art. 42.2 LGT son:

- Causantes o colaboradores en la **ocultación o transmisión de bienes** del obligado al pago para impedir la actuación de la Administración.
- Quienes **incumplan las órdenes de embargo**.
- Quienes colaboren o consientan en el **levantamiento de los bienes o derechos embargados** o sobre los que se haya constituido medida cautelar.
- Los depositarios de bienes del deudor que, tras la notificación del embargo, **colaboren o consientan en el levantamiento** de aquellos.

3. Responsables subsidiarios (Art. 43 LGT)

Como se ha indicado, la exigencia de cumplimiento a los responsables subsidiarios requiere la **previa declaración de fallido** del deudor principal y de los solidarios. La responsabilidad será, por regla general, por la deuda en periodo voluntario, **sin extenderse a las sanciones** (salvo excepciones).

o1

Administradores de sociedades que cometan infracciones (Excepción a Sanción)

Los administradores de personas jurídicas cuando estas cometan infracciones tributarias, si el administrador:

- No ha realizado lo necesario para el cumplimiento de las obligaciones.
- Ha consentido el incumplimiento por personas dependientes.
- Ha adoptado acuerdos que posibilitaron la infracción.

Alcance: Esta responsabilidad se extiende **también a la sanción**. (Si el administrador causara o colaborara activamente en la infracción, sería responsable **solidario** -art. 42.1 LGT-).

o2

Administradores de sociedades que cesen en actividad

Los administradores de personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades, por las obligaciones tributarias y devengadas pendientes en el momento del cese, si no hubieran hecho lo necesario para su pago o hubiesen adoptado acuerdos causantes del impago.

o3

Administradores concursales y liquidadores

Los integrantes de la administración concursal y los liquidadores de sociedades y entidades que no hubiesen realizado las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas **con anterioridad** a dichas situaciones y que sean imputables a los respectivos obligados tributarios.

o4

Adquirientes de bienes afectos

Los adquirientes de bienes **afectos por ley al pago de la deuda tributaria**.

o5

Representantes aduaneros

Los representantes aduaneros que actúen **en nombre y por cuenta de sus comitentes** (no en nombre propio).

o6

Contratistas/subcontratistas

Las personas o entidades que contraten o subcontraten la ejecución de obras o prestaciones de servicios correspondientes a su actividad principal.

Alcance: Responden por las obligaciones relativas a la **repercusión o retención** y en la parte que corresponda a dichas obras o servicios.



07. Creación/utilización de entidades para elusión (Excepción a Sanción)

Las personas o entidades que se caracterizan por crear o utilizar personas o entidades con la finalidad de **evitar la responsabilidad patrimonial universal** frente a la Hacienda Pública.

Alcance: La responsabilidad se extiende **también a las sanciones**.



08. Administradores por deudas de retención/repercusión reiterada (Excepción a Sanción)

Los administradores de las personas jurídicas que deban declarar e ingresar las deudas derivadas de la **repercusión o retención** de tributos, si estas presentan autoliquidaciones sin ingresar dichas deudas de **forma reiterada**.

- **Requisitos:** Debe existir continuidad en la actividad y acreditarse la falta de intención real de cumplir.
- **Alcance:** Responden subsidiariamente de las deudas y **también de las sanciones**.

4. Esquemas de síntesis y claves para el examen

4.1 Esquema I: Procedimiento de exigencia de la deuda tributaria

Paso	Obligado	Requisito Previo	Exigibilidad
1. Principal	Deudor Principal (Contribuyente/Sustituto)	Ninguno	Inmediata (Periodo Voluntario)
2. Solidaria	Responsable Solidario (Art. 42 LGT)	Ninguno	Inmediata (Junto al principal)
3. Subsidiaria	Responsable Subsidiario (Art. 43 LGT)	Declaración de Fallido de 1 y 2	Tras agotamiento de bienes del principal y solidarios

4.2 Esquema II: Excepciones al alcance de la responsabilidad

"La regla general establece que la responsabilidad es **Subsidiaria** y **NO se extiende a las Sanciones** (Art. 41 LGT)."

Las siguientes son las **excepciones** de extensión que deben destacarse:

Clase de Responsable	Extensión de Responsabilidad	Art. LGT	Naturaleza (Clave)
Causantes/Colaboradores de Infracción	Deuda + Sanción	Art. 42.1	Solidaria
Sucesores de Explotaciones/Actividades	Deuda + Retenciones/Ingresos a Cuenta	Art. 42.1	Solidaria
Responsables (Ocultación/Embargo)	Deuda + Sanción + Intereses + Recargo	Art. 42.2	Solidaria (Responsabilidad Ampliada)
Administradores por Infracciones	Deuda + Sanción	Art. 43	Subsidiaria
Creación/Utilización de Entidades para Elusión	Deuda + Sanción	Art. 43	Subsidiaria
Administradores por Deudas de Retención/Repercusión Reiterada	Deuda + Sanción	Art. 43	Subsidiaria

Claves para el examen (Destacado)

El **régimen de exigibilidad** es la clave: el **responsable solidario** puede ser interpelado de inmediato, mientras que el **responsable subsidiario** exige la previa **declaración de fallido** del deudor principal y de los solidarios (Art. 41 LGT). La **Responsabilidad Ampliada** del Art. 42.2 LGT (por obstaculización) es fundamental, ya que incluye **sanciones, intereses de demora y recargos**.

BLOQUE 4

APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS

Tema 1: Capacidad de obrar, representación y domicilio fiscal en el derecho tributario

La distinción clásica entre **capacidad jurídica** (aptitud para ser titular de derechos y deberes, ostentada por toda persona) y **capacidad de obrar** (aptitud para ejercerlos), se traslada al ámbito tributario con ciertas particularidades (art. 44 LGT).

1. Capacidad de obrar y representación legal

El art. 44 LGT establece una **regla de extensión o ampliación** de la capacidad de obrar en el orden tributario, incluyendo:

- ✓ Las personas que la tienen conforme a Derecho (mayores de edad no incapacitados).
- ✓ 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.

"Conviene precisar que esta norma permite a menores e incapacitados intervenir per se en determinadas actividades, siempre que el ordenamiento jurídico no exija la asistencia legal para el acto concreto."

  **Ejemplo canónico:** Un menor de 8 años, aunque deba presentar declaración de IRPF (requisito para el cobro del Ingreso Mínimo Vital), lo hará asistido por sus representantes legales, pues la ley exige dicha asistencia para este acto.

2. El régimen de representación en el derecho tributario

El Derecho Tributario, al igual que el Derecho Privado, distingue entre **representación legal** (impuesta por la Ley) y **representación voluntaria** (derivada de la voluntad del interesado). La Ley prevé, además, un supuesto específico para los no residentes.

2.1. La representación legal (Art. 45 LGT)

El art. 45 LGT regula la representación necesaria o legal, aplicable a tres supuestos clave:



A. Representación por falta de capacidad de obrar

Es necesaria para las personas que **carezcan de capacidad de obrar** (ej. menores de edad no emancipados o incapacitados judicialmente).



B. Representación de personas jurídicas

Las **personas jurídicas** deben actuar siempre mediante representante legal. La representación corresponde a la persona o personas que **ostenten la titularidad de los órganos a quienes corresponda su representación** (ej. el administrador único de una sociedad para presentar la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades).



C. Representación de entes sin personalidad jurídica

Para los **entes sin personalidad jurídica** (ej. comunidad de bienes, herencias yacentes), la representación corresponde a:

1. La persona que la **ostente fehacientemente** (si ha sido designado).
2. Si no se designa representante, será **el que, aparentemente, se encargue de la gestión o dirección**.
3. En defecto de este último, **cualquiera de sus miembros o partícipes**.

 **Ejemplo de entes sin personalidad:** Si Julia ha sido designada representante de la comunidad de bienes, ostentará la representación. Si no fue designada, pero se encarga de la gestión/dirección, será la representante. Solo en defecto de ambos, la representación recaerá en cualquier miembro.



2.2 Cuadro I: Reglas de la representación legal (Art. 45 LGT)

Obligado tributario	Causa de representación	Representante legal (jerarquía)
Persona sin capacidad de obrar	Mandato legal (minoría de edad, incapacitación)	Patria potestad, tutela, curatela o defensa judicial
Persona jurídica	Existencia de órgano colegiado/unipersonal	Titularidad de los órganos de representación (ej. Administrador)
Ente sin personalidad jurídica	Falta de personalidad jurídica	1. Persona que la ostente fehacientemente. 2. Gestor o director aparente. 3. Cualquiera de sus miembros o partícipes.

2.3. La representación voluntaria (Art. 46 LGT)

Las personas con **plena capacidad de obrar** pueden actuar ante la Administración Tributaria mediante **representante voluntario** (ej. un asesor fiscal).

La Ley distingue dos regímenes para los actos del representante voluntario:

1. Actos de mero trámite

Se **presume** concedida la representación.

2. Actos relevantes

Es **imprescindible acreditar dicha representación** (por cualquier medio válido en Derecho o mediante comparecencia personal del interesado).

"Actos que exigen acreditación (clave para el examen): Interponer recursos o reclamaciones, desistir de ellos, renunciar a derechos, asumir obligaciones, solicitar devoluciones o reembolsos y otros casos en que se requiera la firma del interesado."

2.3. La representación de no residentes (Art. 47 LGT)

La normativa tributaria **puede exigir** a las personas o entidades que **no residan en España** que designen un **representante** para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias en nuestro país.

-   **Ejemplo canónico:** Un no residente con inmuebles en España, obligado a presentar el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, deberá designar un representante con domicilio en España.

3. El domicilio fiscal (Art. 48 LGT)

El **domicilio fiscal** es un concepto fundamental en Derecho Tributario, ya que determina cuestiones clave como el régimen tributario aplicable (ej. deducciones autonómicas), la competencia administrativa, y el lugar de notificación.

3.1. Concepto y determinación (Art. 48 LGT)

El art. 48 LGT define el domicilio fiscal como el **lugar de localización del obligado tributario en sus relaciones con la Administración tributaria**. Es decir, la ubicación donde la Administración sitúa al obligado para efectos de la aplicación de los tributos.

Su determinación legal varía según la naturaleza del obligado:

A. Personas físicas

1. **Regla general:** El lugar de su **residencia habitual**. (Si la residencia habitual se traslada, el domicilio fiscal se modifica).
2. **Excepción (actividades económicas):** Si desarrollan principalmente **actividades económicas**, la Administración tributaria podrá considerar como domicilio fiscal el lugar donde se desarrolle la **gestión y dirección** de la actividad.
3. **Regla subsidiaria:** En caso de no poder determinarse la gestión y dirección, será aquel donde radique el **mayor valor del inmovilizado** en el que se realicen las actividades (ej. la fábrica o la maquinaria).

B. Personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica

2. **Regla principal:** Su **domicilio social**.
2. **Excepción:** Si en dicho domicilio no está centralizada la **gestión y dirección** del negocio, el domicilio fiscal será el lugar donde se lleve a cabo dicha gestión y dirección.
3. **Regla subsidiaria:** En caso de no poder determinarse el lugar de gestión y dirección, se tendrá en cuenta el lugar donde se encuentre el **mayor valor del inmovilizado**.

C. Personas o entidades no residentes

3. **Regla específica:** La determinación se realizará según lo establecido en la **norma de cada tributo**.
2. **Regla subsidiaria:** En defecto de norma específica, el domicilio será el de su **representante en España** (Art. 47 LGT).
3. **Establecimiento permanente (EP):** Si la persona/entidad no residente opera mediante un EP en España, se le aplicarán a dicho EP las reglas previstas para las personas físicas (en el caso de EP persona física) y personas jurídicas (en el caso de EP persona jurídica).

 **Ejemplo (PJ):** Si una empresa tiene su domicilio social en Valencia, pero la gestión y dirección real se efectúa en Cataluña, el domicilio fiscal será el catalán.

4. Esquemas de síntesis y claves para el examen

4.1 Esquema I: Determinación del domicilio fiscal (Art. 48 LGT)

Obligado tributario	Regla principal	Regla excepcional / subsidiaria
Persona física	Residencia habitual	Si realiza A.E.: Donde se lleve a cabo la gestión y dirección de la actividad.
Persona jurídica / Entidad S/P jurídica	Domicilio social	Si no centraliza: Donde se lleve a cabo la gestión y dirección . (Subsidiariamente: Mayor valor inmovilizado).
No residente	Norma del tributo	Subsidiariamente: Domicilio del representante en España (Art. 47 LGT).

4.2 Esquema II: Capacidad de obrar y representación

Concepto	Capacidad de obrar (Art. 44)	Representación (legal / voluntaria)
Definición	Aptitud para ejercer derechos y deberes tributarios.	Autorización para actuar en nombre del obligado tributario.
Sujetos	1. Mayores/Capacitados. 2. Menores/Incapacitados S/Asistencia (Extensión legal).	Legal (Art. 45): Incapacitados, PJ, Entes S/PJ. Voluntaria (Art. 46): Personas con plena capacidad.
Advertencia	La asistencia (legal) es exigida en la mayoría de los actos de trascendencia.	La acreditación es obligatoria para actos como interponer recursos, renunciar a derechos o asumir obligaciones.

"Claves para el examen (destacado): La ampliación de la capacidad de obrar a menores/incapacitados (Art. 44 LGT) es una excepción que solo opera si la Ley no exige asistencia legal."

Clave 1

La ampliación de la **capacidad de obrar** a menores/incapacitados (Art. 44 LGT) es una excepción que solo opera si la Ley **no exige asistencia legal**.

Clave 2

En cuanto al **domicilio fiscal** (Art. 48 LGT), la regla clave es la primacía del **lugar de efectiva gestión y dirección** sobre el domicilio social/registral en el caso de personas jurídicas y de las personas físicas que realizan actividades económicas.

Tema 2: Información y asistencia a los obligados tributarios

La entrada en la fase de aplicación de los tributos requiere, preliminarmente, definir su concepto y alcance (art. 83 LGT), e identificar la primera actividad administrativa que la articula: la información y asistencia a los obligados tributarios (art. 85 LGT).

1. Concepto y alcance de la aplicación de los tributos

El art. 83 de la Ley General Tributaria (LGT) define la aplicación de los tributos como **el conjunto de actividades destinadas a garantizar el cumplimiento de las obligaciones fiscales**. Esta aplicación comprende dos grandes categorías de actuaciones que se complementan entre sí.



Actividades administrativas

Las dirigidas a la **información y asistencia** a los obligados tributarios y a los procedimientos de **gestión, inspección y recaudación**.

Ejemplo: La Administración Tributaria (A.T.) contesta una consulta tributaria, desarrolla un procedimiento de inspección o de gestión, o lleva a cabo la recaudación.



Actuaciones de los obligados

Las actuaciones que realizan los obligados en el **ejercicio de sus derechos o en el cumplimiento de sus obligaciones**.

Ejemplo: Un obligado tributario cumple con su obligación de practicar una retención.

-   **Precisión importante:** El procedimiento de **revisión** de los actos dictados por la A.T. (reclamaciones económico-administrativas) se lleva a cabo de forma separada a la aplicación de los tributos, y **no se considera** parte de esta actividad.

2. La actividad administrativa de información y asistencia

"El art. 85 LGT impone a la Administración Tributaria el deber de prestar a los obligados información y asistencia acerca de sus derechos y obligaciones."

Esta actividad fundamental se articula mediante **cinco vías principales** que garantizan el acceso a la información tributaria y facilitan el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

01	 Publicaciones Difusión periódica de actualizaciones normativas	02	 Comunicaciones y actuaciones de información Información sobre criterios administrativos	03	 Contestaciones a consultas escritas Respuestas vinculantes a dudas tributarias
04	 Actuaciones previas de valoración Determinación anticipada de valores fiscales	05	 Asistencia en declaraciones Ayuda en autoliquidaciones y comunicaciones		

2.1 Publicaciones (art. 86 LGT)

El art. 86 LGT establece que el **Ministerio de Hacienda** debe realizar publicaciones periódicas para mantener actualizados a los obligados tributarios.

Contenido

- ✓ Dar a conocer las **actualizaciones de normas tributarias** con rango de ley o real decreto que hayan variado respecto del año anterior
- ✓ Relación de todas las disposiciones tributarias aprobadas ese año
- ✓ **Contestaciones a consultas y resoluciones económico-administrativas** de mayor trascendencia

Periodicidad

Se realizan el **primer trimestre de cada año**.

Ejemplo: En el primer trimestre de 2022, el Ministerio de Hacienda debe publicar la actualización de la LGT tras la aprobación en 2021 de la Ley 11/2021 de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal.

2.2 Comunicaciones y actuaciones de información (art. 87 LGT)

El art. 87 LGT faculta a la Administración Tributaria para informar activamente a los contribuyentes mediante diversos mecanismos.

 Informar a los contribuyentes de los criterios administrativos existentes para la aplicación de la normativa tributaria	 Facilitar la consulta a las bases informatizadas donde se contienen dichos criterios	 Remitir comunicaciones destinadas a informar sobre la tributación de determinados sectores, actividades o fuentes de renta
--	---	--

Ejemplo: La Agencia Tributaria publica en su web el apartado "Normativa y criterios interpretativos" con la forma en que deben interpretarse distintas normas.

3. Contestaciones a consultas escritas y valoraciones previas

3.1 Contestaciones a consultas escritas (arts. 88 y 89 LGT)

Las consultas son **el mecanismo más formal de solicitud de información** (art. 88 LGT). Permiten a los obligados obtener respuestas vinculantes sobre la interpretación y aplicación de la normativa tributaria.

Sujetos consultantes

- ✓ Los obligados tributarios
- ✓ Asociaciones u organizaciones
- ✓ Colegios profesionales
- ✓ Patronal y sindicatos
- ✓ Asociaciones de consumidores

Plazos

Formulación: Antes de que finalice el plazo establecido para el ejercicio de los derechos, la presentación de declaraciones o autoliquidaciones.

Contestación: Seis meses. La falta de respuesta **no implica la aceptación** de los criterios expresados.



Órgano competente: La Dirección General de Tributos (DGT), dependiente del Ministerio de Hacienda.

💡 Efectos vinculantes (art. 89 LGT) - Clave para el examen

1 Vincula a la Administración

Vincula a los órganos de la A.T. que se encargan de la aplicación de los tributos en su relación con el consultante. Esta vinculación cesa si hay **cambios en la legislación, jurisprudencia o circunstancias del caso.**

2 Extensión a terceros

Se aplicará a la amiga Adela si sus hechos y circunstancias son **los mismos** que los de Irene (la consultante).

3 NO vinculación en procedimiento previo

Las contestaciones a consultas que planteen cuestiones relacionadas con el objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación **iniciado con anterioridad no tienen efectos vinculantes** para la A.T.

Ejemplo: Si a Irene le inician un procedimiento de comprobación y luego presenta una consulta sobre el mismo tema, la contestación no vinculará a los órganos de aplicación.

4 Imposibilidad de recurso

Tienen carácter meramente **informativo** y **no interrumpen los plazos** para el cumplimiento de las obligaciones. No se puede presentar recurso contra ellas, sino contra los actos que se dicten posteriormente aplicando sus criterios.

3.2 Actuaciones previas de valoración (arts. 90 y 91 LGT)

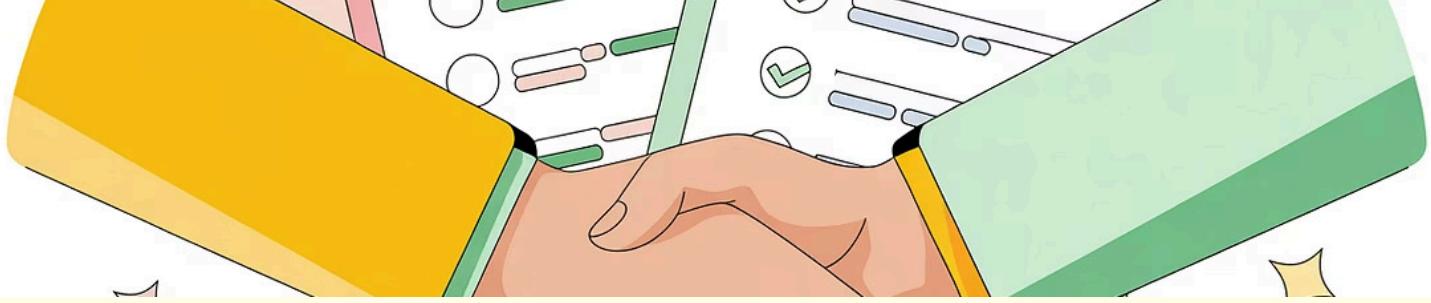
Se distinguen **dos modalidades** de actuaciones previas de valoración, cada una con características y efectos diferenciados.

3.3 Valoración previa de inmuebles (art. 90 LGT)

Permite a los interesados solicitar a la A.T. información sobre el valor de inmuebles que vayan a adquirirse o transmitirse.

 Plazo de solicitud	 Plazo de contestación	 Efectos
Antes de la finalización del plazo para presentar la correspondiente autoliquidación o declaración.	Tres meses. La falta de contestación no implica aceptación de la valoración propuesta por el obligado.	Tendrá efectos vinculantes durante tres meses , siempre que la solicitud se haya presentado en plazo y se hayan proporcionado datos verdaderos y suficientes .

Recurso: No se puede interponer recurso contra la información comunicada, sino contra los actos que se dicten posteriormente en relación con dicha información.



4. Acuerdos previos de valoración y cuadro comparativo

Acuerdos previos de valoración (art. 91 LGT) - Clave para el examen

Permite a los obligados solicitar a la A.T. la determinación, con carácter previo y vinculante, de la valoración a efectos fiscales de rentas, productos, bienes, gastos y demás elementos determinantes de la deuda.



Plazo de solicitud

Antes de la **realización del hecho imponible** o en los plazos que establezca la normativa de cada tributo, acompañada de una propuesta de valoración.



Plazo de contestación

El que se establezca en la normativa de cada tributo.



Efectos vinculantes

La valoración efectuada tiene efectos vinculantes para la A.T. hasta un plazo máximo de **tres años**, salvo que la normativa establezca otro, y siempre que no se modifiquen la legislación o las circunstancias económicas.

-  **Diferencia fundamental - Silencio administrativo:** La **falta de contestación** de la A.T. implica que **se aceptan los valores propuestos** por el obligado tributario. Esta es la principal diferencia con las otras actuaciones de valoración.

Recurso: No es posible interponer recurso contra los acuerdos, sino contra los actos que se dicten en aplicación de la valoración efectuada.

4.1 Asistencia en declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones

La A.T. también ayuda mediante la asistencia en la realización de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones tributarias.

Ejemplo: Poner a disposición del contribuyente el borrador de la renta o el programa RentaWeb.

5. Cuadro comparativo: actuaciones administrativas clave

Dada la posible confusión entre las actuaciones de información y valoración, se presenta el siguiente cuadro de síntesis:

Actuación	 Consulta escrita (art. 88 LGT)	 Valoración inmuebles (art. 90 LGT)	 Acuerdo previo valoración (art. 91 LGT)
Objeto	Interpretación/Aplicación de la norma	Valoración de inmuebles (adquisición/transmisión)	Valoración de elementos determinantes de la deuda
Plazo de solicitud	Antes de finalizar el plazo de declaración/ejercicio de derechos	Antes de finalizar el plazo de declaración/autoliquidación	Antes de la realización del hecho imponible
Plazo de contestación	6 meses	3 meses	El que fije la normativa del tributo
Silencio	No implica aceptación (se desestima)	No implica aceptación (se desestima)	Implica aceptación (se aceptan los valores propuestos)
Efecto vinculante	Sí, a la A.T. frente al consultante y terceros en iguales circunstancias	Sí, durante 3 meses (si se solicitó en plazo y con datos veraces)	Sí, a la A.T. hasta 3 años (salvo norma o cambio de circunstancias/legislación)

"La diferencia fundamental entre las tres actuaciones radica en el efecto del silencio administrativo y el momento de solicitud, siendo el acuerdo previo de valoración el único donde el silencio implica aceptación de los valores propuestos."

Tema 3: Los procedimientos de aplicación de los tributos



Tras la información y asistencia, la aplicación de los tributos se concreta en los procedimientos de **gestión, inspección y recaudación**. Estos procedimientos están sujetos a una serie de **normas comunes** relativas a la normativa aplicable, la iniciación, el desarrollo, y la terminación, siendo la **liquidación** el acto resolutorio por excelencia.

1. Normas aplicables y fases del procedimiento

1.1. Normativa aplicable (Art. 97 LGT)

"La determinación de la normativa aplicable a los procedimientos tributarios se rige por el principio de especialidad"

La determinación de la normativa aplicable a los procedimientos tributarios se rige por el **principio de especialidad**:

1 Normativa prioritaria

Se aplican la **Ley General Tributaria (LGT)**, los **reglamentos de desarrollo**, y **otras normas procedimentales tributarias**.

2 Derecho supletorio

En su defecto, se aplicarán las **disposiciones generales sobre procedimientos administrativos** (ej. Ley 39/2015).

1.2. Iniciación de los procedimientos (Art. 98 LGT)

Los procedimientos tributarios pueden iniciarse de dos formas:

De oficio

Por la **Administración Tributaria (A.T.)**.

Ejemplo: El inicio de un procedimiento inspector por los órganos de inspección.

A instancia de los obligados tributarios

Mediante **autoliquidación, declaración, comunicación, solicitud** o cualquier otro medio previsto en la normativa tributaria. La A.T. puede aprobar modelos para simplificar esta iniciación.

Ejemplo: Cuando un obligado presenta una autoliquidación de IVA.

2. Desarrollo de los procedimientos (Art. 99 LGT)

El art. 99 LGT establece las reglas que rigen el desarrollo de los procedimientos tributarios:

01

Asistencia al obligado

La A.T. debe **facilitar a los obligados tributarios** el ejercicio de los derechos y el cumplimiento de sus obligaciones.

02

Derechos del obligado

Los obligados tienen derecho a **no presentar documentos** que no sean exigibles o que ya hayan sido presentados, a solicitar **certificación** de los documentos aportados, o a obtener **copia** a su costa de los documentos del expediente.

03

Acceso al expediente

Una vez concluido el procedimiento, solo podrá solicitar el acceso a los registros y documentos el obligado que haya sido **parte en él**.

04

La prueba

Para la práctica de la prueba, **no es necesaria la apertura de un periodo específico** ni la comunicación previa de las actuaciones a los interesados. La prueba no tiene que practicarse en un momento concreto del procedimiento.

2.1 Tramitación y audiencia

"El procedimiento de audiencia previo a la propuesta de resolución puede suprimirse solo en dos casos específicos"

- El procedimiento de **audiencia previo a la propuesta de resolución** puede suprimirse solo en dos casos: si se suscriben **actas con acuerdo** (procedimiento de inspección) o si está previsto un **trámite de alegaciones posterior** a la propuesta. (Básicamente, se prescinde si el obligado tiene otro momento para expresarse).
- El trámite de alegaciones **no puede ser inferior a 10 días ni superior a 15 días**.
- Se permite que los procedimientos se realicen a través de **sistemas digitales** (ej. videoconferencias).

2.2. Documentación de las actuaciones



Las actuaciones de aplicación de los tributos se documentan a través de:



Comunicaciones

Sirven para **notificar** a los obligados el inicio del procedimiento u otras cuestiones, y para efectuar **requerimientos** a cualquier persona o entidad.



Ejemplo: La notificación del inicio de un procedimiento de verificación de datos.



Diligencias

Son **documentos públicos** que sirven para hacer constar **hechos** o **manifestaciones** del obligado u otra persona.



⚠️ Advertencia (Clave para el Examen): Las diligencias **no pueden contener propuestas de liquidación.**



Informes

La A.T. debe emitir los que sean **preceptivos**, los que soliciten **otras administraciones o los poderes legislativo y judicial**, y los que sean **necesarios para resolver**.



Ejemplo: El informe necesario para declarar el conflicto en la aplicación de la norma.



Otros documentos

Como las **actas** (procedimiento de inspección).

3. Terminación de los procedimientos y la liquidación

3.1. Terminación de los procedimientos (Art. 100 LGT)

Los procedimientos tributarios pueden terminar por una de las siguientes causas:

Resolución

(ej. la liquidación).

Desistimiento

Nótese: Implica que el procedimiento **se puede iniciar de nuevo**.

Renuncia

Al derecho en que se fundamente la solicitud. **Nótese:** No es posible el nuevo inicio del procedimiento.

Imposibilidad material

De continuarlos por causas sobrevenidas.

Caducidad

Cumplimiento

Otra causa

Prevista en el ordenamiento tributario.

3.2. La liquidación (Arts. 101 y 102 LGT)

"La liquidación es el acto resolutorio mediante el cual el órgano competente de la A.T. realiza las operaciones de cuantificación necesarias y determina el importe de la deuda tributaria"

La **liquidación** es el acto resolutorio más típico y se define como el acto resolutorio mediante el cual el órgano competente de la A.T. realiza las operaciones de cuantificación necesarias y **determina el importe de la deuda tributaria o la cantidad que resulte a devolver o compensar** (art. 101 LGT).

Libertad de la A.T.

La A.T. **no está obligada a ajustar las liquidaciones a los datos consignados** por los obligados tributarios en las autoliquidaciones, declaraciones, etc. La A.T. puede cuestionar lo declarado.

Carácter provisional

Salvo excepciones, las liquidaciones se consideran **provisionales**.

Notificación y contenido

Las liquidaciones deben notificarse al obligado (Art. 102 LGT).

3.3 Contenido obligatorio de la notificación (Art. 102 LGT)

1

La **identificación del obligado**.

2

Los **elementos** que determinan la deuda tributaria.

3

La **motivación** (obligatoria si la liquidación no se ajusta a lo declarado por el obligado).

4

Los **medios y formas de impugnarla**.

5

El **lugar, plazo y forma** en que debe satisfacerse la deuda.

6

Su carácter de **provisional o definitiva**.

4. Esquemas de síntesis



4.1 Esquema I: Fases del procedimiento tributario (Arts. 98-100 LGT)

Fase	Iniciación (Art. 98)	Desarrollo (Art. 99)	Terminación (Art. 100)
Modalidades	De Oficio (A.T.) / A Instancia (Obligado)	Documentación (Comunicaciones/Diligencias/Informes) / Prueba / Audiencia	Resolución (Liquidación) / Desistimiento / Renuncia / Caducidad / Cumplimiento
Clave	Autoliquidación es inicio a instancia de parte.	Posibilidad de prescindir de audiencia previa.	Desistimiento permite nuevo inicio; Renuncia no.

4.2 Esquema II: El acto de liquidación (Art. 101 y 102 LGT)

Definición: Acto resolutorio de cuantificación que determina la deuda o cantidad a devolver/compensar.



Identificación del obligado.



Elementos de la deuda.



Motivación (si no se ajusta a lo declarado).



Medios y plazos de impugnación.



Lugar, plazo y forma de pago.



Carácter (provisional/definitivo).



Tema 4: Normas comunes a los procedimientos tributarios

Continuando con las **normas comunes** aplicables a los procedimientos tributarios, esta lección se centra en la **obligación de resolver** y el **plazo de resolución** (Art. 103 y 104 LGT), el **régimen probatorio** (Art. 105-108 LGT), y las **notificaciones** (Art. 109-112 LGT). El régimen tributario se muestra aquí muy similar al **Derecho Administrativo General**.

1. Obligación y plazo de resolución

1.1 Obligación de resolver (Art. 103 LGT)

La **regla general** es que la Administración Tributaria (A.T.) debe **resolver todas las cuestiones** planteadas en los procedimientos y **notificar la resolución expresa**.

-  **Excepción a la obligación expresa (Clave para el Examen):** No es necesario resolver expresamente en procedimientos relativos a derechos que solo deban ser objeto de **comunicación** por el obligado, y en los que se produzca la **caducidad, pérdida sobrevenida del objeto, renuncia o desistimiento** de los interesados.

Nótese: En estos casos, el interesado puede **solicitar a la A.T. que declare** que se ha producido alguna de estas circunstancias.

*Ejemplo: Si un procedimiento de devolución finaliza por renuncia del interesado, la A.T. no resuelve, pero debe emitir una **declaración** si el interesado lo solicita.*

1.2 Motivación de los actos (Clave para el Examen)

La motivación (exposición de hechos y fundamentos de derecho) es **imprescindible** en los siguientes actos:

Actos de liquidación

Determinación de la deuda tributaria

Comprobación de valor

Valoración de bienes y derechos

Imposición u obligación

Que impongan una obligación o nieguen un beneficio fiscal

Suspensión de ejecución

Actos que suspendan la ejecución

1.2 Plazo máximo de resolución (Art. 104 LGT)

El art. 104 LGT establece el régimen del plazo de resolución, que opera como una **garantía contra la demora administrativa**:

Regla prioritaria

El plazo será el que establezca la **normativa que regule el procedimiento**.

- **Límite Superior:** Dicho plazo **no puede ser superior a seis meses**, salvo que una ley o una norma de Derecho de la Unión Europea establezca un plazo superior.

Regla subsidiaria

Si la norma reguladora del procedimiento **no fija ningún plazo**, este será de **seis meses**.

1.3 Cómputo del plazo



Iniciación de oficio

Desde la **notificación del acuerdo de inicio** (*no* desde la fecha del acuerdo).

Iniciación a instancia de parte

Desde la **entrada del documento en el registro del órgano competente** para su resolución.

Ejemplo: Si el acuerdo de inicio es del día 2, pero se notifica el día 10, el plazo de 6 meses empieza a contar desde el día 10.

2. La prueba en los procedimientos tributarios (Arts. 105-108 LGT)

La prueba en el ámbito tributario se rige por el principio de la **carga de la prueba** y la aplicación del **Derecho Procesal Civil**.

2.1 Carga de la prueba y valoración

Carga de la prueba

Corresponde al **obligado tributario** probar su derecho.

Ejemplo: Si la A.T. cuestiona el derecho a la deducción por adquisición de vivienda habitual, el contribuyente debe probar su residencia (ej. con certificado de empadronamiento).

Valoración de la prueba

Se aplicarán las **normas generales establecidas en la Ley de Enjuiciamiento Civil**.

2.2 Valor probatorio de documentos



Diligencias

Son **documentos públicos** que hacen **prueba de los hechos** que motivan su formalización.



Presunción de certeza (Clave)

Si los hechos contenidos en las diligencias o las manifestaciones del obligado tributario son **aceptados por este**, se **presumirán ciertos**. Esta presunción solo se destruye si el obligado manifiesta haber incurrido en un **error de hecho**.



Presunciones tributarias

La normativa tributaria establece presunciones que, con carácter general, pueden ser **destruidas mediante prueba en contrario**.

Ejemplo: Se presume titular quien aparezca inscrito en un registro público, o se dan por ciertos los hechos que el obligado incluya en sus declaraciones.

3. Las notificaciones en materia tributaria (Arts. 109-112 LGT)

Las notificaciones tributarias aplican las **normas generales del Derecho Administrativo**, con algunas especialidades (Art. 109-112 LGT).

📍 Lugar de práctica

01

Iniciación a solicitud del interesado

En el **lugar señalado por este o por su representante** o, en su defecto, en el **domicilio fiscal** de uno o de otro.

02

Iniciación de oficio

Se puede practicar en varios lugares: en el **domicilio fiscal** del obligado o su representante, en el **centro de trabajo**, en el lugar donde se desarrolle la **actividad económica** o en cualquier otro adecuado.

👤 3.1 Personas que pueden recoger la notificación

Puede hacerse cargo de la notificación **cualquier persona que se encuentre en dicho lugar** y haga constar su identidad, así como los **empleados de la comunidad de vecinos o de propietarios**.

🚫 3.2 Rechazo de la notificación (Clave para el Examen)

Rechazo por el obligado o su representante

Se **tendrá por realizada** la notificación.

Rechazo por persona distinta de ellos

No se considera **realizada**, simplemente no efectuada.

🏛️ 3.2 Notificación por comparecencia

Si tras **dos intentos** no se consigue realizar la notificación, se procede a la **notificación por comparecencia**:



Publicación en el BOE

Se publica un **anuncio en el BOE** identificando las notificaciones pendientes, el procedimiento, y el lugar y plazo para comparecer.

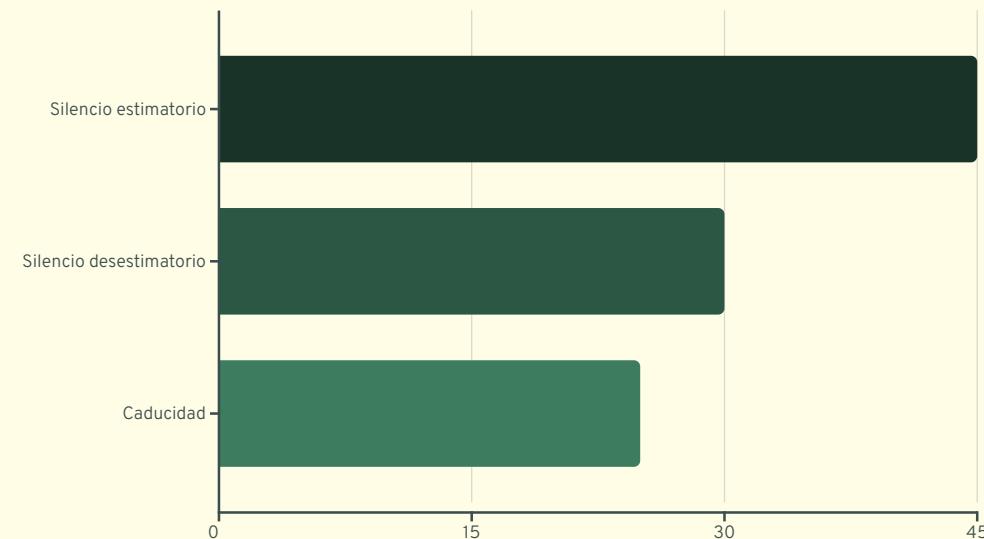
Plazo de 15 días naturales

Si transcurren **15 días naturales** desde el día siguiente a la publicación sin que se produzca la comparecencia, la notificación **se entenderá producida** desde el día siguiente a este periodo de 15 días.



4. Esquema de síntesis: efectos del silencio y caducidad

A continuación se presenta un **esquema-resumen** que recoge los diferentes supuestos de silencio administrativo y caducidad según el tipo de iniciación del procedimiento:



Supuesto de silencio / Inactividad	Iniciación	Efecto (Silencio / Terminación)	Consecuencia (Clave)
No resolución en plazo (Regla General)	A Instancia del Interesado	Silencio Estimatorio	Se le reconoce el derecho/petición
No resolución en plazo (Excepción: Impugnación/Art. 29 CE)	A Instancia del Interesado	Silencio Desestimatorio	Se puede interponer el siguiente recurso
No resolución en plazo (Favorable al Interesado)	De Oficio	Silencio Desestimatorio	No se reconoce el derecho/situación
No resolución en plazo (Desfavorable / Gravamen)	De Oficio	Caducidad	El procedimiento se archiva, pero puede iniciarse de nuevo
Paralización por causa imputable al interesado	De Oficio	Caducidad (si dura 3 meses)	El procedimiento se archiva, pero puede iniciarse de nuevo

❑ **⚠ Caducidad vs. Prescripción (Nótese la Distinción):** La caducidad debe declararse, ordenándose el archivo. Si se produce la caducidad, se **podrá iniciar de nuevo un procedimiento**, a diferencia de la **prescripción** (forma de extinción de la deuda) que **no permite** un nuevo inicio.

🎯 5. Puntos clave para recordar

Obligación de resolver	Plazos de resolución	Régimen probatorio	Notificaciones
<ul style="list-style-type: none"> La A.T. debe resolver expresamente todas las cuestiones Excepciones: comunicación, caducidad, renuncia, desistimiento 	<ul style="list-style-type: none"> Máximo 6 meses (salvo norma específica) Cómputo desde notificación (oficio) o registro (instancia) 	<ul style="list-style-type: none"> Carga de la prueba: obligado tributario Presunción de certeza si acepta los hechos 	<ul style="list-style-type: none"> Rechazo por obligado: notificación realizada Tras 2 intentos: comparecencia (BOE + 15 días)

"El régimen tributario se muestra muy similar al Derecho Administrativo General, garantizando los derechos del obligado tributario frente a la demora administrativa."



Tema 5: el procedimiento de gestión (Parte 1)

Con una base sólida en el Derecho Tributario General, es el momento de adentrarse en los **procedimientos de aplicación de los tributos**: gestión, inspección y recaudación. El estudio inicia con los **procedimientos de gestión tributaria**, cuyas funciones, iniciación y documentos clave (declaración, autoliquidación y comunicación de datos) se regulan en los **arts. 117 a 122 de la Ley General Tributaria (LGT)**.

1. Funciones y formas de iniciación de la gestión tributaria

1.1. Funciones de gestión tributaria (Art. 117 LGT)

La actividad administrativa de **gestión tributaria** engloba un conjunto extenso de funciones (art. 117 LGT). El estudio se centrará en aquellas que la ley desarrolla fundamentalmente, si bien la gestión abarca cualquier función que **no sea propia de inspección o recaudación**.

Las funciones principales de gestión son:

-  Comprobación y realización de devoluciones.
-  Realización y tramitación de declaraciones.
-  Actuaciones de verificación de datos.
-  Actuaciones de comprobación limitada.
-  Actuaciones de comprobación de valores.
-  Gestión censal, certificados tributarios, información y asistencia.

1.2. Iniciación de los procedimientos de gestión (Art. 118 LGT)

Los procedimientos de gestión, al igual que el resto de procedimientos tributarios, pueden iniciarse de dos formas (art. 118 LGT):

1 A instancia del obligado

Mediante **autoliquidación, comunicación de datos, otra clase de declaración o solicitud**.

2 De oficio

Por la **Administración Tributaria**.



2. Documentos de iniciación: declaración y autoliquidación

La iniciación a instancia del obligado se formaliza mediante la **declaración**, la **autoliquidación** y la **comunicación de datos** (Arts. 119-122 LGT).

2.1. La declaración (Art. 119 LGT)

La **declaración** es todo documento presentado ante la Administración Tributaria donde se **reconozca o manifieste la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos** (art. 119 LGT).

- **Naturaleza:** Es una definición amplia que abarca cualquier documento con información tributaria relevante.
- **Implicación:** La presentación de una declaración **no implica la aceptación o el reconocimiento de una obligación tributaria**.
- **Opciones ejercitadas (Clave para el examen):** Las opciones que se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración **no podrán rectificarse con posterioridad** a ese momento, **salvo** que la rectificación se presente en el **período reglamentario de declaración** (art. 119.3 LGT).

*"Si se opta por la tributación individual en IRPF, el cambio a conjunta solo es posible **dentro del plazo de declaración** (ej. hasta el 30 de junio)."*

2.2. La autoliquidación (Art. 120 LGT)

La **autoliquidación** es una clase de declaración con una característica fundamental: los obligados tributarios, además de comunicar los datos, **realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias** para determinar e ingresar el importe de la deuda o la cantidad a devolver o compensar (art. 120 LGT).

💡 Verificación y comprobación: Las autoliquidaciones podrán ser objeto de **verificación y comprobación** por la A.T., que practicará la **liquidación** que proceda.

*"La liquidación que hace la A.T. paralela a la autoliquidación del obligado se conoce como '**paralela**'."*

A. Rectificación de autoliquidaciones (Rectificativas)

Si la autoliquidación presentada **perjudica los intereses del obligado**, este podrá solicitar su rectificación. Esto ocurre cuando la rectificativa deriva en una **cantidad a ingresar menor** o una **cantidad a devolver o a compensar mayor**.

"*Si un obligado olvidó incluir gastos deducibles en el IVA, puede presentar una rectificativa para incluirlos.*"

B. Devoluciones e intereses de demora

Si de la rectificación se deriva una cantidad a devolver y el pago no se ordena en el plazo de **seis meses**, la A.T. deberá abonar **intereses de demora** (art. 120 LGT).

Cómputo de plazo de 6 meses:

- ⌚ Si la rectificación se presenta **dentro del periodo de declaración**: Desde la **finalización del periodo para presentar la autoliquidación** (ej. 30 de junio en IRPF).
- ⌚ Si la rectificativa se presenta **fuerza de dicho plazo**: Desde la **presentación de la rectificación**.

💸 **Devolución de ingresos indebidos:** La A.T. deberá abonar el **interés de demora desde la realización del ingreso indebido** hasta que se ordene el pago.

3. Comunicación de datos y declaraciones complementarias/sustitutivas

3.1. Comunicación de datos (Art. 122 LGT)

La **comunicación de datos** es una clase de declaración que se presenta ante la A.T. para que **esta determine la cantidad que, en su caso, resulta a devolver**. La devolución se entiende **solicitada mediante la presentación de la comunicación**.

3.2. Declaraciones complementarias y sustitutivas

- ✚ **Complementarias:** Tienen como finalidad **complementar o modificar** la información anterior cuando de ellas resulte una **cantidad a ingresar superior** o una **cantidad a devolver o a compensar inferior** a la anterior. Funcionan al **contrario que las rectificativas**.
- 🔄 **Sustitutivas:** Sustituyen a declaraciones, autoliquidaciones o comunicaciones de datos presentadas anteriormente.
- 📅 **Plazo de presentación:** Ambas pueden presentarse **dentro del plazo de declaración o fuera del mismo**, siempre que **no haya transcurrido el periodo de prescripción**. En este último caso, se consideran **extemporáneas**.

"Presentar una complementaria para suprimir un mínimo por descendientes aplicado improcedentemente."



🧠 4. Esquemas de síntesis y claves para el examen

4.1 Esquema I: la autoliquidación y sus correcciones (Arts. 120-122 LGT)

Documento	Finalidad	Resultado	Característica diferencial (Clave)
Autoliquidación (Orig.)	El obligado determina y cuantifica la deuda.	Cantidad a ingresar, devolver o compensar.	Es la base del procedimiento de gestión (sujeta a "paralela").
Rectificativa	Corrige un error que perjudica al obligado.	Ingreso menor o devolución/compensación mayor.	Derecho del obligado a corregir errores en su perjuicio.
Complementaria	Corrige un error que beneficia al obligado.	Ingreso mayor o devolución/compensación menor.	Corrige una omisión/error en perjuicio de la A.T.

4.2 Esquema II: irrectificabilidad de opciones (Art. 119.3 LGT)

🚫 Principio

Las **opciones** ejercitadas con la declaración **NO** pueden rectificarse posteriormente.

✅ Excepción

Sí se permite la rectificación **dentro del período reglamentario de declaración** (ej. IRPF hasta el 30 de junio).



Claves para el examen (Destacado)

La **autoliquidación** se distingue de la mera declaración en que el obligado **realiza la cuantificación**. Es crucial distinguir entre las **rectificativas** (a favor del obligado) y las **complementarias** (a favor de la A.T.). Las **opciones** ejercitadas en la declaración son, por regla general, **irrectificables** tras el plazo de declaración.

Declaración

Documento que reconoce hechos relevantes tributarios sin cuantificar.

Autoliquidación

El obligado determina y cuantifica la deuda tributaria.

Complementaria

Corrige errores favorables al obligado (más ingreso).

Rectificativa

Corrige errores perjudiciales al obligado (menos ingreso).

Tema 6: el procedimiento de gestión (Parte 2)

Una vez sentadas las bases normativas comunes de los procedimientos tributarios, el foco se dirige a los procedimientos de **gestión tributaria**, que el **art. 123 de la Ley General Tributaria (LGT)** tipifica principalmente en: **Devolución, Iniciado mediante Declaración, Verificación de Datos, Comprobación de Valores y Comprobación Limitada**.

1. Procedimientos iniciados por el obligado: devolución y declaración

1.1. Procedimiento de devolución (Arts. 124-127 LGT)

Este procedimiento se inicia para que la Administración Tributaria (A.T.) cumpla con su obligación de devolver cantidades (art. 31 LGT).

Iniciación	Cómputo del Plazo de Devolución	Terminación
Autoliquidación	Desde la finalización del plazo de presentación o su presentación extemporánea.	Acuerdo de devolución; Caducidad (por paralización imputable al interesado por 3 meses); Inicio de: Verificación de Datos, Comprobación Limitada o Inspección .
Solicitud	Desde su presentación.	Acuerdo de devolución; Caducidad; Inicio de otros procedimientos.
Comunicación de Datos (sin obligación de autoliquidar)	Desde la finalización del plazo previsto para su presentación.	Acuerdo de devolución; Caducidad; Inicio de otros procedimientos.

 **Nótese:** La A.T. puede iniciar otros procedimientos (Verificación de Datos, Comprobación Limitada o Inspección) si detecta algún error en la solicitud de devolución de Isabel.



1.2. Procedimiento iniciado mediante declaración (Arts. 128-130 LGT)

Se inicia con la **presentación de la declaración** por el obligado, en la que este **no realiza los cálculos de la deuda** sino la A.T. (procedimiento habitual en el ámbito aduanero).



Plazo de notificación

La A.T. debe notificar la liquidación al obligado en el plazo de **seis meses**.



Terminación

Por **liquidación provisional**; por **caducidad** (por transcurso de 6 meses sin notificación, si bien la A.T. puede iniciarla de nuevo dentro de los cuatro años de prescripción); o por el **inicio de un procedimiento de Comprobación Limitada o Inspección**.



Advertencia (Clave para el Examen): A diferencia del procedimiento de devolución, este procedimiento **no puede finalizar iniciándose actuaciones de verificación de datos.**

2. Procedimientos iniciados de oficio: verificación y comprobación de valores

2.1. Procedimiento de verificación de datos (Arts. 131-133 LGT)

Procedimiento de alcance **limitado** (no se pueden comprobar, por ejemplo, actividades económicas), utilizado por la A.T. para que el obligado **justifique discrepancias** entre lo declarado y la información de la A.T..

A. Supuestos de uso (Art. 131 LGT) (Clave para el Examen)

La A.T. puede utilizar este procedimiento en los siguientes casos:

 Defectos formales Declaración/autoliquidación con defectos de forma o aritméticos .	 Discrepancias Los datos declarados no coincidan con lo incluido en otras declaraciones o con los datos de la A.T..	 Aplicación indebida Se aprecie una aplicación indebida de la normativa .	 Aclaración Se requiera aclaración o justificación de algún dato que NO se refiera al desarrollo de actividades económicas .
---	--	--	---

Ejemplo (Procedente):

Si Ricardo declara retenciones superiores a las que constan en la A.T..

Ejemplo (Improcedente):

Corregir gastos de actividad económica no deducibles (requiere Comprobación Limitada o Inspección).

B. Iniciación y desarrollo

Se inicia **de oficio** mediante:

1. **Requerimiento** (ej. para que Ricardo aporte justificante de retenciones).
2. **Notificación de la Propuesta de Liquidación** (si la A.T. ya dispone de datos suficientes). La propuesta debe **motivar los hechos y fundamentos**, y permite al obligado formular **alegaciones**.

C. Terminación

- ✓ Por **resolución** (indicando que no procede liquidación o corrigiendo defectos).
- 💲 Por **liquidación provisional** (que, como la propuesta, debe ser motivada).
- 📄 Por **subsanación, aclaración o justificación** de la discrepancia por el obligado.
- ⏳ Por **caducidad** (si transcurren seis meses sin notificación de la liquidación provisional; se puede iniciar de nuevo dentro de prescripción).
- 🔍 Por el **inicio de un procedimiento de Comprobación Limitada o de Inspección** (ej. si se quieren comprobar actividades económicas).

⚠ **Advertencia (Clave para el Examen):** El hecho de haber efectuado el procedimiento **no impide que su objeto pueda comprobarse de nuevo.**

2.2. Procedimiento de comprobación de valores (Arts. 134 y 135 LGT)

Se utiliza para **comprobar los valores** que ha declarado el obligado, **siempre que este no hubiera utilizado los publicados por la Administración.**

A. Medios de comprobación (Art. 57 LGT)

La A.T. puede utilizar medios como: precios medios del mercado, cotizaciones, o solicitar dictamen a **peritos**.

B. Iniciación, desarrollo y terminación

01	02	03	04
 Iniciación De oficio, mediante comunicación o notificación conjunta de las propuestas de valoración y liquidación (si dispone de datos suficientes). Se comunica la valoración motivada .	 Desarrollo Tras la propuesta de regularización, se abre un plazo de alegaciones .	 Plazo de resolución Seis meses.	 Terminación Se regula en el Reglamento de desarrollo (RD 1065/2007), que establece la terminación por determinación de un valor o por caducidad .

C. Impugnación de la valoración (Clave para el Examen)

Contra la valoración **no se puede interponer recurso o reclamación de forma independiente**. El obligado puede optar por dos vías:

1 Tasación pericial contradictoria

Promover la **Tasación Pericial Contradicatoria**.

2 Recurso ordinario

Plantear las cuestiones relativas a la valoración en un posible **recurso contra la regularización**.

Tasación pericial contradictoria (Plazo y regla):

-  **Plazo:** Un mes para promoverla.
-  **Regla:** Si la diferencia entre la valoración del perito de la A.T. y la tasación del perito del obligado es **igual o inferior a 120.000 euros Y al 10%** de la tasación del obligado, esta última (la del obligado) **sirve de valoración**.
-  **Perito tercero:** Si la diferencia es **superior** a ambos límites, se debe designar un **perito tercero**, cuya valoración se toma como base para la liquidación.

Ejemplo (Perito A: 250k; Perito O: 200k): La diferencia (50k) es inferior a 120k, pero superior al 10% de 200k (20k). Por lo tanto, se debe nombrar a un tercer perito.

3. Procedimiento de comprobación limitada (Arts. 136-140 LGT)

Este procedimiento tiene un **alcance más amplio** que la Verificación de Datos, pero sigue siendo **limitado** (Art. 136-140 LGT).

3.1. Alcance de las actuaciones (Art. 136 LGT) (Clave para el Examen)

La A.T. puede realizar las siguientes actuaciones (Art. 136 LGT):

Examinar declaraciones

Examinar declaraciones, justificantes que se presenten o requieran, datos y antecedentes.

Examinar libros

Examinar libros, registros, facturas, etc..

🚫 Limitaciones (NO se puede hacer):

- ✗ NO se puede examinar la contabilidad mercantil.
- ✗ NO se puede requerir información sobre movimientos financieros (a terceros).
- ✗ Con carácter general, las actuaciones NO se pueden realizar fuera de las oficinas de la A.T..

3.2. Iniciación y terminación

🚀 Iniciación

De oficio mediante **comunicación** (informando sobre naturaleza, alcance, derechos y obligaciones). También puede iniciarse mediante **propuesta de liquidación** si la A.T. tiene datos suficientes.

⚙️ Desarrollo

Tras la propuesta, el obligado puede formular **alegaciones**, y posteriormente se practica la **liquidación provisional**.

🏁 Terminación:



Resolución expresa

Por **resolución expresa** (indicando obligación, actuaciones, motivación y liquidación si procede).

Caducidad

Por **caducidad**.

Inicio de inspección

Por el **inicio de un procedimiento inspector**.

⚠️ **Advertencia (Clave para el Examen):** Una vez dictada una resolución en Comprobación Limitada, **NO se pueden iniciar de nuevo actuaciones en relación con el mismo objeto, salvo que se descubran nuevos hechos o circunstancias**.



4. Esquemas de síntesis de procedimientos de gestión

4.1 Esquema I: alcance y limitaciones de los procedimientos de control

Procedimiento	Finalidad Principal	Actuaciones NO Permitidas (Limitaciones)	Recomprobación Posterior
Verificación de Datos (Art. 131)	Subsanar defectos formales/aritméticos y justificar discrepancias simples.	Comprobación de Actividades Económicas.	SÍ (el objeto puede comprobarse de nuevo).
Comprobación Limitada (Art. 136)	Comprobación media de declaraciones y justificantes.	Examen de la Contabilidad Mercantil; Requerir Movimientos Financieros; Actuaciones fuera de oficinas de la A.T.	NO (salvo descubrimiento de nuevos hechos/circunstancias).

4.2 Esquema II: esquema de impugnación de la comprobación de valores



Valoración A.T. vs. Valoración Obligado

Se compara la diferencia entre ambas valoraciones.

Diferencia ≤ 120.000 € Y ≤ 10%

Se evalúa si cumplen ambos criterios simultáneamente.

SÍ: Valor del obligado

Se toma el **valor del obligado** como base.

NO: Perito tercero

Se nombra un **Perito Tercero** cuyo valor es la base de la liquidación.

- ❑ ↗ **Vía alternativa:** Recurso ordinario contra la regularización (no contra la valoración aislada).

"El procedimiento de gestión tributaria es la columna vertebral del sistema fiscal, garantizando tanto los derechos del contribuyente como la eficacia recaudatoria del Estado."

Tema 7: el procedimiento inspector (Parte I)

Tras examinar los procedimientos de gestión, la aplicación de los tributos aborda el **procedimiento inspectorio**, necesario cuando la Administración Tributaria (A.T.) requiere **examinar la contabilidad** del obligado y, en ocasiones, realizar actuaciones **frente a su oficina**. El procedimiento inspectorio se configura así como el mecanismo más intenso de control, regulado en los **arts. 141 a 157 de la Ley General Tributaria (LGT)**.

1. Funciones y facultades de la inspección tributaria

1.1. Funciones de la inspección (Art. 141 LGT)

La **Inspección Tributaria** tiene una doble función (Art. 141 LGT):

Investigación y obtención de información

Investigar supuestos de hecho de las obligaciones para **descubrir los que se ignoren por la Administración** (ej. descubrir una obligación tributaria desconocida); realizar actuaciones de **obtención de información**.

Comprobación y liquidación

Realizar actuaciones de **comprobación de valores** y **comprobación limitada**; practicar **liquidaciones**.

Asesoramiento

Asesorar a los obligados tributarios y a otros órganos.

1.2. Facultades de la inspección (Art. 142 LGT) (Clave para el examen)

Las actuaciones inspectoras confieren a los funcionarios facultades amplias para el examen y acceso a información y bienes, siendo los funcionarios considerados **agentes de la autoridad**:

- **Examen documental e informático:** Examinar **toda clase de documentos**, libros, contabilidad, ficheros, facturas, justificantes e incluso **correspondencia** (si tiene trascendencia tributaria). Acceder a bases de datos, programas, registros y archivos informáticos con información relativa a actividades económicas (ej. extraer información del ordenador de una empresa).
- **Inspección de bienes y explotaciones:** Inspeccionar bienes, elementos y explotaciones (ej. realizar recuento de existencias en un almacén).
- **Entrada y acceso (garantías constitucionales):** Entrar en los **lugares donde se desarrollen las actividades o explotaciones económicas**.

Entrada sin domicilio protegido

Se requiere **acuerdo de entrada de la autoridad administrativa competente** (Director del Departamento o Delegado), **salvo que preste su consentimiento** el obligado o la persona que custodia el lugar.

Entrada en domicilio constitucionalmente protegido

Es necesaria **autorización judicial**.

Nótese: El **domicilio constitucionalmente protegido** de una persona jurídica (ej. sociedad mercantil) incluye los lugares que sean **espacios físicos privados** de intromisiones ajenas, por desarrollarse en ellos la dirección o por custodiar documentos esenciales de su vida diaria (ej. la oficina de una farmacia, según STC 69/1999).

- **Obligación de colaboración:** Los obligados deben **colaborar** con la inspección, personarse donde y cuando se señale, y llevar consigo los documentos y elementos solicitados.
- **Acreditación de autoridad:** El obligado **puede exigir la acreditación** de la condición de autoridad de los funcionarios **si las actuaciones se desarrollan fuera de las oficinas públicas**.

"Los funcionarios de inspección son considerados agentes de la autoridad con amplias facultades de examen y acceso."



2. Documentación de las actuaciones inspectoras: las actas

Las actuaciones inspectoras se documentan en comunicaciones, diligencias, informes y **actas** (Art. 143 LGT).

2.1. Concepto y valor probatorio de las actas

Las **actas** son **documentos públicos** extendidos por los órganos de inspección para **recoger el resultado de las actuaciones**, proponiendo la **regularización** de la situación tributaria del obligado o declarándola **correcta**.

 **Valor probatorio (Art. 144 LGT) (Clave para el examen)**

Hacen **prueba de los hechos** que motiven su formalización, **salvo prueba en contrario**.

 **Hechos aceptados**

Los hechos **aceptados** por los obligados tributarios en las actas se **presumen ciertos** y solo podrán rectificarse mediante **prueba de haber incurrido en error de hecho**.

 **Propuesta (NO recurrible)**

El acta es una **propuesta** y **no puede ser objeto de recurso o reclamación**, lo será la liquidación derivada de ella.

Contenido mínimo (Art. 153 LGT)

Recogerá el hecho imponible, la propuesta de regularización y la **conformidad o disconformidad expresa** del obligado. Se firma por el funcionario y el obligado/representante.

Trámite previo

Antes de formalizar las actas, la inspección debe dar un **trámite de audiencia** al obligado para formular alegaciones.

"Las actas hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo prueba en contrario."



3. Clases de actas (Art. 154 LGT)

Las actas pueden ser **con acuerdo, de conformidad o de disconformidad** (Art. 154 LGT).

3.1. Actas con acuerdo (Art. 155 LGT) (Régimen excepcional)

Este régimen documenta el procedimiento inspector cuando se llega a un acuerdo con el obligado, siendo una **excepción al trámite de audiencia** ya que la conformidad es **íntegra**.

A. Supuestos de aplicación (Art. 155 LGT) (Clave para el examen)

Se pueden documentar en acta con acuerdo en los siguientes casos:

01	02	03
Conceptos jurídicos indeterminados Cuando se deba concretar la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados (la norma usa términos no exactos).	Apreciación de hechos Cuando resulte necesaria la apreciación de hechos que determinen la correcta aplicación de la norma (la norma está clara, pero no los hechos).	Estimaciones y valoraciones Cuando sea necesario realizar estimaciones, valoraciones o mediciones para determinar la obligación tributaria.

B. Requisitos y efectos

🔑 Requisitos (Clave para el examen)

Autorización del **órgano competente para liquidar** (Inspector Jefe) y **constitución de garantía** (depósito, aval solidario o certificado de seguro de caución).

✍ Perfeccionamiento del acuerdo

Desde la **suscripción del acta**.

⏰ Notificación y silencio

Si transcurren **10 días** desde la firma sin notificación de un acuerdo del Inspector Jefe (rectificando errores materiales), **se entiende notificada la liquidación, así como impuesta y notificada la sanción**.

💰 Sanción

El procedimiento sancionador se tramita **conjuntamente**, y el obligado tiene derecho a una **reducción del 65%** del importe de la sanción.

⚠️ Impugnación (Nótese la limitación)

Solo se pueden impugnar mediante el procedimiento de **nulidad de pleno derecho**.



3.2. Actas de conformidad (Art. 156 LGT)

Se formalizan cuando el obligado, tras el trámite de audiencia, **presta su conformidad expresa** con la propuesta.

- ⌚ **Notificación y silencio:** Transcurrido el plazo de **un mes** desde la firma, **se entenderá notificada la liquidación**, salvo que el Inspector Jefe notifique al obligado un acuerdo: rectificando errores materiales, confirmando la liquidación, apreciando errores/indebida aplicación, o completando el expediente con actuaciones complementarias. En este último caso, se da una **nueva audiencia de 15 días**.
- 📌 **Impugnación (Carga de la prueba):** El obligado debe **probar el error de hecho** para recurrir la liquidación.
- 💵 **Sanción:** Posibilita una **reducción del 30%** de la sanción.

3.3. Actas de disconformidad (Art. 157 LGT)

Se extienden en tres supuestos:



Negativa a suscribir

Negativa a suscribir el acta.

Disconformidad expresa

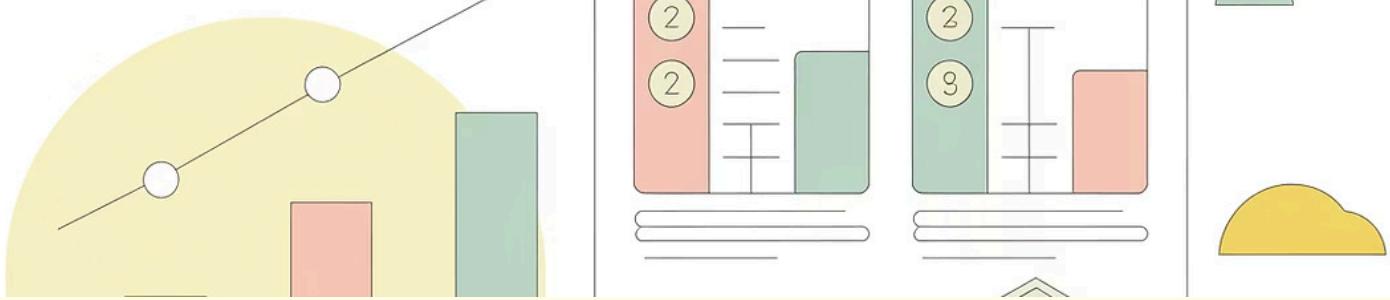
Manifestación expresa de disconformidad.

No comparecencia

No comparecencia al día de la firma.

❑ **Desarrollo:** El actuario acompaña el acta con un **informe valorando las alegaciones**, se da un **nuevo trámite de alegaciones** (posterior a la propuesta) de **15 días**, y finalmente se dicta y notifica la liquidación.

"La mayor reducción en la sanción (65%) se obtiene solo con el acta con acuerdo, debido a los requisitos de garantía y la limitación posterior para impugnar."



🧠 4. Esquemas de síntesis y claves para el examen

4.1 Esquema I: el acceso al domicilio (Art. 142 LGT)

Lugar de actuación	Exigencia para la entrada	Autoridad competente	Base legal
Domicilio constitucionalmente protegido (PJ incluida)	Autorización judicial	Juez competente	Art. 142 LGT / STC 69/1999
Lugares de actividades/explotaciones económicas	Acuerdo de la autoridad administrativa	Director del Departamento / Delegado	Art. 142 LGT
Consentimiento del obligado	No se requiere acuerdo ni autorización judicial	Obligado/Custodio	Art. 142 LGT

4.2 Esquema II: régimen y beneficios de las actas inspectoras (Arts. 155-157 LGT)

Tipo de acta	Con acuerdo (Art. 155)	De conformidad (Art. 156)	De disconformidad (Art. 157)
Naturaleza	Negociación/Acuerdo	Aceptación unilateral	Rechazo expreso/táctico
Requisitos formales	Autorización del Inspector Jefe + Constitución de garantía	Ninguno	Ninguno
Reducción de sanción (Clave)	65%	30%	Ninguna
Impugnación	Solo por nulidad de pleno derecho	Requiere probar error de hecho	Recurso ordinario



Clave 1: procedimiento único

La **Inspección** es el único procedimiento que permite **examinar la contabilidad mercantil** y el acceso a las oficinas (con sus garantías constitucionales).

Clave 2: valor probatorio

El valor probatorio de las **actas** es fundamental, presumiéndose ciertos los hechos aceptados (salvo prueba de error de hecho).

Clave 3: máxima reducción

La mayor reducción en la sanción (65%) se obtiene solo con el **acta con acuerdo**, debido a los requisitos de garantía y la limitación posterior para impugnar.

"Claves para el examen (Destacado): La Inspección es el único procedimiento que permite examinar la contabilidad mercantil y el acceso a las oficinas (con sus garantías constitucionales). El valor probatorio de las actas es fundamental, presumiéndose ciertos los hechos aceptados (salvo prueba de error de hecho). La mayor reducción en la sanción (65%) se obtiene solo con el acta con acuerdo, debido a los requisitos de garantía y la limitación posterior para impugnar."

Tema 8: el procedimiento inspector (Parte 2)

Tras analizar las funciones y las actas del procedimiento inspector, es necesario examinar las **normas comunes, el plazo de duración, y el régimen de suspensión y extensión** de las actuaciones, conforme a los **arts. 145 a 152 de la Ley General Tributaria (LGT)** y su desarrollo reglamentario.

1. Objeto y programación del procedimiento

1.1. Programación del plan de inspección

El procedimiento inspectorio se enmarca en una **programación interna** denominada **Plan de Inspección**, que responde a:

- **Criterios de carga:** El Inspector Jefe ordena la carga atendiendo al **riesgo fiscal** y a **criterios de oportunidad**.
- **Naturaleza:** El plan es **revisable** por los órganos, pero es de **mero trámite** y, por lo tanto, **no es recurrible**.
- **Carácter reservado:** El plan es **totalmente reservado**.

"El plan es revisable por los órganos, pero es de mero trámite y, por lo tanto, no es recurrible."

Ejemplo: Inclusión de artistas/deportistas en el plan por indicios de irregularidades; el plan puede revisarse para incluir a entidades vinculadas.

1.2. Objeto e iniciación del procedimiento inspector

Objeto (Art. 145 LGT)

Comprobar e investigar que se cumplen adecuadamente las **obligaciones tributarias**, procediéndose, en su caso, a la **regularización**.

Iniciación (Art. 147 LGT)

Es principalmente **de oficio**, mediante **comunicación** o por **personación**. No obstante, puede iniciarse a **instancia del obligado** si solicita la ampliación de su alcance.

Comunicación de inicio

Debe informar al obligado de la **naturaleza y alcance** de las actuaciones, así como de sus **derechos y obligaciones**.

2. Alcance y duración de las actuaciones

2.1. Alcance de la comprobación (Art. 149 LGT)

El **alcance** o **carácter** de la inspección hace referencia a la amplitud de la comprobación:

Alcance general

Se comprueba la **totalidad de los elementos** de la obligación tributaria.

Alcance parcial

Se comprueban **solo algunos elementos** de la obligación (ej. la aplicación de una deducción o exención concreta).

2.2 Solicitud de ampliación de alcance (Art. 149 LGT):

- El obligado puede solicitar que las actuaciones parciales tengan **carácter general**.
- **Plazo de solicitud: 15 días** desde la notificación de inicio.
- **Opción de la A.T.:** La A.T. debe, o bien **ampliar el alcance** de las actuaciones, o bien **iniciar un nuevo procedimiento** de inspección con carácter general.
- **Plazo para resolver la solicitud: Seis meses** desde la solicitud.
- **Efecto de la falta de respuesta (Nótese):** Si la inspección no responde, la regularización derivada de las actuaciones parciales **no interrumpirá el plazo de prescripción** para determinar la deuda respecto de los elementos **distintos a los que fueron objeto de comprobación** (ej. la regularización de la exención no interrumpe la prescripción para otros elementos del Impuesto de Sociedades 2020).

"La ampliación de alcance del procedimiento es un derecho del obligado con efecto en la prescripción si la A.T. no responde en 6 meses."

2.3. Plazo de duración (Art. 150 LGT)

El plazo de las actuaciones inspectoras es, por regla general, **mayor** al de los procedimientos de gestión (6 meses):

1

Plazo general

18 meses

2

Plazo extendido

27 meses si concurre alguna de las siguientes circunstancias:

- El importe neto de la cifra de negocios es **igual o superior a 5,7 millones de euros** (cifra para auditar cuentas).
- El obligado forma parte de un **grupo** integrado en un régimen de **consolidación fiscal** o en un **grupo especial de entidades**.
- La entidad está **vinculada** a otra que es objeto de comprobación, y los requisitos concurren en cualquiera de ellas.

2.4. Cómputo del plazo: dilaciones e interrupciones

El cómputo del plazo de duración tiene en cuenta las siguientes incidencias:

-  **Dilaciones no imputables a la A.T. e interrupciones justificadas:** Se **computan** en el plazo de inspección. (A diferencia de otros procedimientos, donde estas dilaciones amplían el plazo). Esta regla se establece para **evitar la dificultad de descontar incidencias** habituales (ej. retrasos del obligado en aportar documentos).

2.5 Supuestos de suspensión:

Los períodos de suspensión **paralizan el plazo** desde que se originan y **no se computan**. Se producen por:

1. Recepción de una orden de **paralización** de un órgano jurisdiccional.
2. Remisión del expediente al **Ministerio Fiscal** por delito contra la Hacienda Pública (sin practicar liquidación).
3. Planteamiento de un **conflicto ante las Juntas Arbitrales**.
4. Intento de **notificación de la propuesta de regularización** o del acuerdo ordenando actuaciones complementarias.
5. Causa de **fuerza mayor**.

Advertencia (Desagregación): En caso de suspensión, se puede continuar el procedimiento hasta dictar liquidación respecto de aquellos **períodos u obligaciones respecto de las que no concurra la causa de suspensión**. (Ej. Si se suspende el 2018, el procedimiento sigue para 2019 y 2020).

2.6 Extensión del plazo:

Se produce cuando el obligado solicita un **periodo de no actuaciones** (máximo **60 días naturales** en su conjunto). También si el obligado aporta documentación tras no haberla aportado y habiendo transcurrido seis meses:

- Extensión de **tres meses** (genérica).
- Extensión de **seis meses** (si el acta ya se formalizó y requiere actuaciones complementarias).
- Extensión de **seis meses** (si se aprecian circunstancias que determinan la aplicación del **método de estimación directa**).

2.7. Efectos de la falta de resolución en plazo

Si la A.T. no resuelve en el plazo (18 o 27 meses), el procedimiento **prosigue**, pero con las siguientes consecuencias (Art. 150 LGT):

1

Prescripción

La **prescripción sigue computando** (no se interrumpe).

2

Ingresos del obligado

Si el obligado efectúa ingresos en el plazo, estos suponen la **regularización voluntaria sin requerimiento y no tendrán consecuencias a efectos de sanción** (solo se aplicarán recargos por extemporaneidad).

3

Intereses de demora

No se devengarán **intereses de demora** desde el incumplimiento hasta la finalización.



3. Lugar, horario y medidas cautelares

3.1. Lugar de realización de actuaciones (Art. 151 LGT)

El personal inspector puede desarrollar las actuaciones en:

1. **Domicilio fiscal** del obligado o su representante.
2. Donde se realicen las **actividades grabadas**.
3. Donde exista alguna **prueba del hecho imponible**.
4. En las **oficinas de la A.T.**

 **Sistemas digitales:** Se permite el desarrollo de actuaciones mediante **sistemas digitales** (ej. videollamadas).

3.2 Examen de documentos:

Los documentos deben ser analizados en el **despacho, local u oficina del obligado**, en presencia del obligado o persona designada.

- Excepción (Análisis en oficinas A.T.):** Se permite el análisis en las oficinas de la A.T. en tres casos: con **consentimiento del obligado**, si se trata de **copias** de dichos documentos, o si se trata de los **libros y registros** exigidos por la normativa tributaria.

3.3. Horario de actuaciones (Art. 152 LGT)

El horario depende del lugar donde se desarrollen las actuaciones:

En oficinas A.T.

En el **horario de apertura al público** y, en todo caso, en la **jornada de trabajo**.

En locales del obligado

Dentro de la **jornada laboral**, salvo pacto contrario.

"Con autorización administrativa del Delegado o Director del Departamento, se pueden realizar en otro horario si las actuaciones requieren especial celeridad o existe riesgo de pérdida de pruebas."

Excepción (Celeridad/Riesgo de pérdida): Con **autorización administrativa** del Delegado o Director del Departamento, se pueden realizar en otro horario si las actuaciones requieren **especial celeridad** o existe **riesgo de pérdida de pruebas**.

3.4. Medidas cautelares (Art. 146 LGT)

Durante las actuaciones, la A.T. puede adoptar **medidas cautelares** para **impedir que desaparezcan, se destruyan o alteren las pruebas** (ej. precintar un armario con documentos contables).

Requisitos

Deben estar **motivadas**, ser **proporcionadas** y aplicarse durante el **tiempo estrictamente necesario**.

Ratificación

Deben ser **ratificadas** por el órgano competente para liquidar (el Inspector Jefe).

4. Esquemas de síntesis y claves para el examen

4.1 Esquema I: régimen de plazos del procedimiento inspectorio (Art. 150 LGT)

Tipo de plazo	Plazo básico	Plazo extendido (Causas)	Dilaciones/Interrupciones
Duración	18 meses (general)	27 meses (Cifra Negocio > 5.7M € o Grupo)	Se computan (Salvo suspensión)
Efectos por incumplimiento	<ul style="list-style-type: none">• Prosigue el procedimiento• No se interrumpirá la prescripción• No se devengan intereses de demora		

4.2 Esquema II: examen de documentos en el procedimiento inspectorio (Art. 151 LGT)

		
Análisis de documentación	Regla general	Excepciones (Se permite en oficinas A.T.)

1 Consentimiento	2 Copias	3 Libros y registros
Con consentimiento del obligado.	Si se trata de copias de los documentos.	Si se trata de los libros y registros exigidos por la normativa tributaria.

5. Claves para el examen (Destacado):

La ampliación de alcance del procedimiento es un derecho del obligado con efecto en la prescripción si la A.T. no responde en 6 meses.

Es crucial que las **dilaciones** (retrasos del obligado) **se computan** en el plazo de 18/27 meses, mientras que las **suspensiones** (ej. por orden judicial) **paralizan** el plazo. El **efecto principal** de exceder el plazo es que la **prescripción sigue corriendo**.

 Dilaciones Se computan en el plazo	 Suspensiones Paralizan el plazo	 Exceso de plazo La prescripción sigue corriendo
--	---	---

Tema 9: El procedimiento de recaudación I

La revisión de los actos dictados en la aplicación de los tributos y la imposición de sanciones constituye la última garantía del obligado tributario. Este proceso se articula a través de **normas comunes** y un conjunto de **procedimientos especiales de revisión**, regulados en los **arts. 213 a 221 de la Ley General Tributaria (LGT)**.

1. Normas comunes de los procedimientos de revisión

Los **arts. 213 a 215 LGT** establecen las normas de aplicación general a los procedimientos de revisión y recursos. Estas normas constituyen el marco fundamental que rige todos los mecanismos de impugnación y revisión en el ámbito tributario.

Vías de revisión (art. 213 LGT)

Los actos de aplicación y los de imposición de sanciones pueden revisarse mediante:

- Los **procedimientos especiales de revisión** (art. 216 LGT)
- El **recurso de reposición**
- Las **reclamaciones económico-administrativas**

Límites a la revisión

Límite (sentencia firme): Si existe **sentencia judicial firme**, la revisión **no será posible**.

Límite (resolución firme): Si existe **resolución económico-administrativa firme**, solo cabe la revisión a través de los procedimientos de **nulidad de pleno derecho, rectificación de errores y recurso extraordinario de revisión**.

Motivación de actos (art. 215 LGT)

Es imprescindible que las resoluciones de estos procedimientos y recursos estén **motivadas**. También deben motivarse:

- Los que acuerden la **inadmisión de escritos**
- Los relativos a la **suspensión** de los actos o del procedimiento
- Los que **limiten derechos** de los interesados

"La motivación de las resoluciones constituye una garantía esencial del obligado tributario en los procedimientos de revisión."

Se aplican las **normas sobre capacidad, representación, prueba y notificaciones** de los procedimientos de aplicación de los tributos que ya han sido estudiadas.

2. Los procedimientos especiales de revisión (art. 216 LGT)

El **art. 216 LGT** enumera los procedimientos especiales de revisión que permiten a la Administración Tributaria y a los obligados tributarios corregir actos administrativos en circunstancias específicas.

01	02	03
Revisión de actos nulos de pleno derecho Art. 217 LGT	Declaración de lesividad de actos anulables Art. 218 LGT	Revocación Art. 219 LGT
04	05	
Rectificación de errores Art. 220 LGT	Devolución de ingresos indebidos Art. 221 LGT	

2.1 Revisión de actos nulos de pleno derecho (art. 217 LGT)

Procedimiento para anular actos y resoluciones que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo, pero que adolecen de una nulidad extrema (nulidad *ab initio*).

Causas de nulidad

La revisión procede cuando concurren los supuestos de nulidad de pleno derecho, tales como:

- Lesión de los **derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional**
- Actos dictados por **órgano manifiestamente incompetente** por razón de materia o del territorio
- Actos con **contenido imposible**
- Actos **constitutivos de infracción penal** o dictados como consecuencia de esta
- Actos dictados **prescindiendo total y absolutamente del procedimiento**
- Actos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieren facultades o derechos, cuando se **carezca de los requisitos esenciales**

Procedimiento

- **Iniciación:** De oficio o a instancia del interesado
- **Trámites esenciales:** Audiencia al interesado y **dictamen del Consejo de Estado**
- **Órgano competente (Estado):** El Ministro de Hacienda
- **Plazo de resolución:** Un año
- **Silencio administrativo:**
 - Si se inició **de oficio:** Caducidad
 - Si se inició **a instancia del interesado:** Desestimación por silencio
- **Efectos:** La resolución **pone fin a la vía administrativa**

 **Ejemplo:** Un órgano de la Hacienda estatal liquida el IBI (impuesto local) → Incompetencia manifiesta por razón de materia

3. Otros procedimientos especiales de revisión

3.1 Declaración de lesividad de actos anulables (art. 218 LGT)

Este procedimiento permite a la Administración **anular actos que son favorables a los interesados** (que, en principio, no podría anular por sí misma).



Finalidad

La A.T. declara el acto **lesivo para el interés público** cuando incurra en cualquier infracción del ordenamiento jurídico, con la finalidad de **impugnarlo en la vía contenciosa administrativa**.



Plazos clave

- **Iniciación:** Solo de oficio
- **Plazo de caducidad:** Tres meses
- **Plazo de prescripción:** Cuatro años desde que se notificó el acto



Órgano competente

El Ministro de Hacienda

3.2 Revocación (art. 219 LGT)

Permite a la A.T. **revocar actos desfavorables para los interesados** en beneficio de estos.

Causas

Se revoca si el acto:

- Infrinja manifiestamente la ley
- Se ponga de manifiesto que es **improcedente**
- Se haya producido la **indefensión** de los interesados

Características

- **Iniciación:** Solo de oficio
- **Trámites:** Audiencia a los interesados e informe del órgano de asesoramiento jurídico
- **Plazo de resolución:** Seis meses (caducidad)
- **Límite:** Mientras no transcurra el plazo de prescripción
- **Efectos:** La resolución **pone fin a la vía administrativa**

3.3 Rectificación de errores (art. 220 LGT)

Procedimiento para rectificar actos o resoluciones con **errores aritméticos, materiales o de hecho**.



Iniciación

De oficio o a instancia del interesado



Plazo

Seis meses de resolución



Silencio

Oficio: Caducidad / Instancia: Desestimación



Efectos

NO pone fin a la vía administrativa

3.4 Devolución de ingresos indebidos (art. 221 LGT)

Procedimiento para que la A.T. devuelva los ingresos obtenidos indebidamente.

- **Causas:** Duplicidad de un pago; cantidad pagada superior al importe resultante; ingreso de deudas o sanciones prescritas; u otros casos que establezca la normativa
- **Iniciación:** De oficio o a instancia del interesado
- **Opción alternativa:** Si el ingreso indebido se deriva de la presentación de una autoliquidación, el obligado puede optar por la **presentación de una rectificativa**
- **Efectos:** Las resoluciones **NO ponen fin a la vía administrativa** (cabe recurso de reposición y reclamación económico-administrativa)

"Solo la rectificación de errores y la devolución de ingresos indebidos NO agotan la vía administrativa, permitiendo el recurso ordinario posterior."

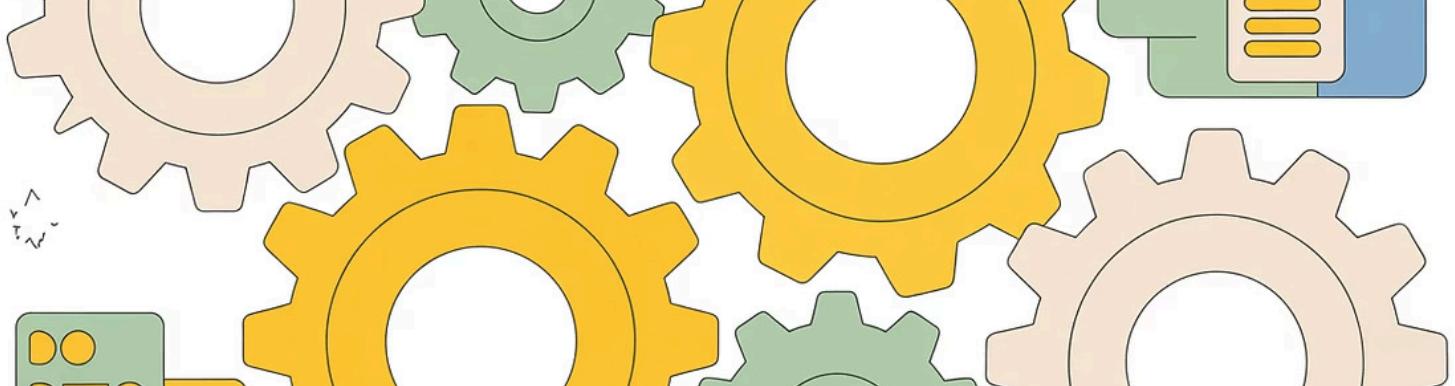
4. Esquemas de síntesis y claves para el examen



A continuación se presentan los esquemas fundamentales que resumen el régimen general de los procedimientos especiales de revisión y las vías de impugnación disponibles.

4.1 Esquema I: procedimientos especiales de revisión (régimen general)

Procedimiento	Iniciación	Plazo resolución	Efecto de la resolución	Silencio
Nulidad pleno derecho (art. 217)	Oficio / Instancia	1 año	FIN de vía adm.	Oficio: Caducidad Instancia: Desestimación
Declaración de lesividad (art. 218)	Solo oficio	3 meses (plazo de 4 años para iniciar)	FIN de vía adm.	Caducidad
Revocación (art. 219)	Solo oficio	6 meses	FIN de vía adm.	Caducidad
Rectificación de errores (art. 220)	Oficio / Instancia	6 meses	NO PONE FIN a vía adm.	Oficio: Caducidad Instancia: Desestimación
Devolución ingresos indebidos (art. 221)	Oficio / Instancia	[Norma específica]	NO PONE FIN a vía adm.	[Norma específica]



4.2 Esquema II: doble vía de revisión ante acto firme



Claves para el examen:

- La **revisión de nulidad de pleno derecho** (art. 217 LGT) es el cauce extremo para anular actos que son **finales o no recurridos**, destacando como causa la **incompetencia manifiesta**
- Solo la **rectificación de errores** y la **devolución de ingresos indebidos** (arts. 220 y 221 LGT) **NO agotan la vía administrativa**, permitiendo el recurso ordinario posterior
- Si existe **sentencia judicial firme**, la revisión **no será posible**
- El **Ministro de Hacienda** es el órgano competente para la nulidad de pleno derecho, declaración de lesividad y revocación

"La revisión de los actos dictados en la aplicación de los tributos constituye la última garantía del obligado tributario frente a la actuación administrativa."

Tema 10: Procedimiento de recaudación II (apremio)

En el marco del **periodo ejecutivo**, si el obligado tributario persiste en el impago de la deuda, la Administración Tributaria (A.T.) inicia el **procedimiento de apremio** (Art. 166 LGT) para intervenir su patrimonio y forzar el cobro. Este procedimiento, de naturaleza puramente administrativa, constituye la fase más lesiva de la recaudación.

1. Inicio y naturaleza del procedimiento de apremio



Iniciación de oficio

Se inicia e impulsa **de oficio** en todos sus trámites.



Carácter exclusivamente administrativo

La competencia para entender del mismo y resolverlo es **solamente de la Administración Tributaria**.



No caducidad

El procedimiento **no caduca a los seis meses**, pudiendo extenderse hasta que **prescriba el derecho de cobro**.

1.1 La providencia de apremio (Art. 167 LGT)

El procedimiento se inicia mediante la notificación al obligado de la **providencia de apremio**. Este documento identifica la deuda, liquida los **recargos del periodo ejecutivo** y requiere el pago.

"La providencia de apremio tiene la **misma fuerza ejecutiva que la sentencia judicial** para proceder contra los bienes y derechos del obligado."

1.2 Plazo de pago de la deuda apremiada (Art. 62.5 LGT)

La providencia de apremio advierte del embargo si no se efectúa el pago en el plazo que establece el **art. 62.5 LGT**.

1

Notificación 1 al 15 del mes

El pago debe efectuarse hasta el **día 20 de dicho mes**.

2

Notificación 16 al último día del mes

El pago debe efectuarse hasta el **día 5 del mes siguiente**.

Efectos del pago en plazo

La providencia abre un plazo de pago para **deudas apremiadas**, advirtiendo que se deberá pagar el **recargo del 10%** de apremio reducido.

Efectos del impago en plazo

Si no se paga en el plazo del art. 62.5 LGT, se liquidará el **recargo de apremio ordinario del 20%** e **intereses de demora** hasta el pago, y se procederá al **embargo o ejecución** del patrimonio.

2. Oposición y suspensión del apremio

2.1 Motivos tasados de oposición a la providencia

El obligado puede oponerse a la providencia de apremio solo por **motivos tasados** que permiten paralizar el procedimiento:

- 1** La deuda ya se haya **extinguido totalmente** o esté **prescrito** el derecho a exigir el pago.
- 2** Se haya solicitado **aplazamiento, fraccionamiento o compensación** en periodo voluntario (o concurren otras causas de suspensión).
- 3** Falta de **notificación de la liquidación**.
- 4** **Anulación** de la liquidación.
- 5** **Error u omisión** en el contenido de la providencia que impida la identificación del deudor o de la deuda apremiada.

2.2 Suspensión automática y tercerías (Art. 165 LGT)

Suspensión automática sin garantía

El procedimiento se suspende automáticamente, sin garantía, si el interesado demuestra **error material, aritmético o de hecho** en la determinación de la deuda; que la misma ha sido **ingresada, condonada, compensada, aplazada o suspendida**; o que ha **prescrito** el derecho a exigir el pago.

Tercerías (interposición por terceros)

Se interponen por un tercero que busca el levantamiento del embargo o el cobro preferente:

1 Tercería de dominio

El tercero alega ser el **dueño o titular** del bien. Se **suspende** el apremio sobre **ese bien** hasta la resolución administrativa.

2 Tercería de mejor derecho

El tercero alega que su **crédito tiene preferencia** para cobrar. El procedimiento **no se suspende**, continúa hasta la realización de los bienes, y el precio obtenido se consigna hasta la resolución.

3. Ejecución de garantías y embargo de bienes

3.1 Ejecución de garantías (Art. 168 LGT)

Si la deuda estuviese garantizada, la A.T. procede **en primer lugar a ejecutar la garantía** (ej. derecho real sobre un piso, o fianza de avalista). La ejecución de la garantía procede contra los bienes del garante en virtud de la providencia del garante.

"La A.T. puede optar por el **embargo y enajenación de otros bienes** o derechos con anterioridad a la ejecución de la garantía en casos específicos."



La garantía **no es proporcionada a la deuda** (ej. deuda de 30.000 € y garantía sobre un piso de 500.000 €).

Lo solicita el obligado, señalando bienes suficientes al efecto.

3.2 Orden de embargo de bienes (Art. 169 LGT)

Si no hay garantía o esta no es proporcionada, se procede al embargo siguiendo un orden legal (Art. 169 LGT):

Orden	Tipo de bien	Observaciones
1	Dinero/cuentas bancarias	Máxima liquidez
2	Créditos/valores realizable a corto plazo	Alta disponibilidad
3	Sueldos/salarios/pensiones	Ingresos periódicos
4	Bienes inmuebles	Posición intermedia
5	Rentas/frutos	Rendimientos
6	Establecimientos mercantiles	Negocios en marcha
7	Metales preciosos/joyería	Bienes de valor
8	Bienes muebles/semovientes	Objetos físicos
9	Créditos realizable a largo plazo	Menor liquidez
10	Bienes que requieren entrada en domicilio	Último lugar

Criterios de alteración del orden

- **Voluntaria:** El obligado puede alterar el orden legal si los bienes que señala **garantizan el cobro con la misma eficacia y prontitud y no se causa perjuicio a terceros.**
- **Legal:** Se prioriza la **mayor facilidad para su enajenación y menor onerosidad para el obligado.**

3.3 Documentación y oposición al embargo (Art. 170 LGT)

Cada actuación de embargo se documenta en **diligencia** y se notifica a la persona con la que se entienda la actuación. Se notifica al **obligado**, al **tercero titular/poseedor/depositario**, al **cónyuge** (si los bienes son gananciales) y a los **cotitulares**.

La oposición solo procede por **motivos tasados** (extinción/prescripción, falta de notificación de la providencia, incumplimiento de normas reguladoras del embargo, o suspensión de la recaudación).



4. Terminación del procedimiento y enajenación

4.1 Enajenación de los bienes embargados (Art. 172 LGT)

La enajenación se puede realizar mediante **subasta, concurso o adjudicación directa**.

o1

Subasta o concurso

Procedimiento público de venta de los bienes embargados.

o2

Adjudicación a la Hacienda Pública

Si se trata de bienes inmuebles o muebles y no se han adjudicado en la subasta/concurso, la Hacienda Pública se los adjudicará por el **importe de su crédito**, con el **límite del 75% del tipo** (valoración de la subasta).

o3

Límite de firmeza

La enajenación **no podrá efectuarse hasta que la liquidación sea firme**, salvo excepciones (solicitud del obligado, fuerza mayor, bienes perecederos, o riesgo de pérdida inminente de valor).

✓ 4.2 Terminación del procedimiento (Art. 173 LGT)

El procedimiento de apremio finaliza por:

1 Pago

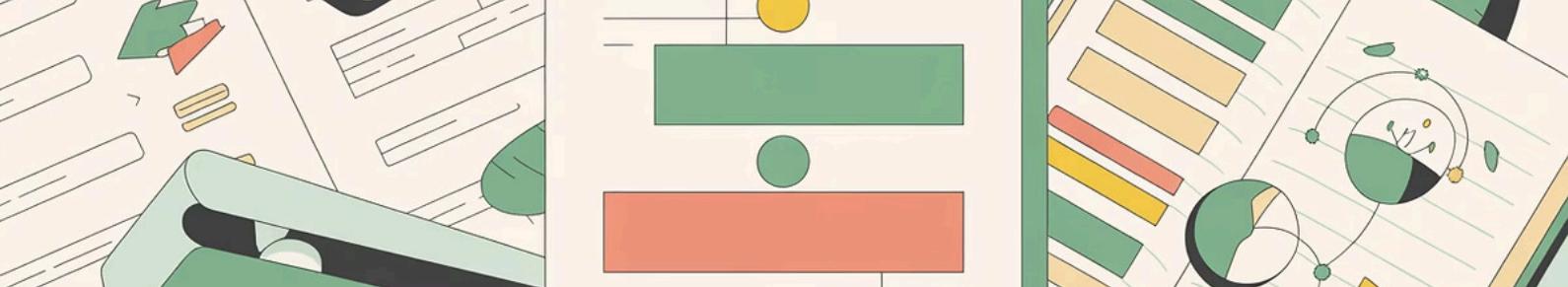
Pago de la cantidad debida

2 Crédito incobrable

Acuerdo que declara el crédito total o parcialmente **incobrable**, una vez declarados fallidos todos los obligados al pago.

3 Extinción

Acuerdo de haber quedado extinguida la deuda por cualquier otra causa.



5. Esquemas de síntesis y claves para el examen

5.1 Esquema I: Fases del procedimiento de apremio

Fase	Acto inicial	Plazo de pago	Efecto de impago	Motivos de oposición
Inicio	Providencia de apremio	Art. 62.5 LGT (1 al 15: hasta el 20; 16 al fin: hasta el 5)	Recargo 20% y embargo	Título nulo, extinción/prescripción, suspensión solicitada
Ejecución	Ejecutar garantía (1º) o iniciar embargo	Orden de embargo (Art. 169) o ejecución de garantía (Art. 168)	Ejecución no proporcionada, o por solicitud del obligado	Tercería de dominio (suspende) o mejor derecho (no suspende)
Terminación	Enajenación (subasta/concurso)	N/A	Pago, crédito incobrable (fallidos), u otra causa de extinción	Adjudicación a Hacienda Pública (límite 75%)

5.2 Claves para el examen (destacado)

1

Providencia de apremio

La **providencia de apremio** es el acto de inicio con **fuerza de sentencia**.

2

Plazo de pago (Art. 62.5 LGT)

El plazo de pago de la deuda apremiada es crucial para determinar si se aplica el recargo del **10%** o el **20%**.

3

Orden legal de embargo

El **orden legal de embargo** (Art. 169 LGT) solo se aplica residualmente, priorizándose la **facilidad de enajenación**.

"El procedimiento de apremio no caduca a los seis meses, pudiendo extenderse hasta que prescriba el derecho de cobro."



Recordatorio final

El procedimiento de apremio constituye la **fase más lesiva de la recaudación**, con carácter **exclusivamente administrativo y sin caducidad**. La **providencia de apremio** tiene la misma fuerza ejecutiva que una sentencia judicial, y el **orden de embargo** prioriza la facilidad de enajenación y la menor onerosidad para el obligado.

Tema 11: Procedimiento de recaudación III

La lección final sobre el procedimiento de **recaudación** se centra en los mecanismos que la Administración Tributaria (A.T.) utiliza para **asegurar el cobro de la deuda**: las **garantías** y el régimen de exigencia a **responsables y sucesores** (Arts. 77-82 y 174-177 LGT).

1. Las garantías de la deuda tributaria

Las garantías buscan asegurar que la deuda sea cobrada. La LGT tipifica las siguientes:

1.1 Derecho de prelación (Art. 77 LGT)

La Hacienda Pública tiene preferencia para el cobro respecto de otros acreedores.

Excepciones (No Preferencia): La Hacienda no tiene prelación respecto de acreedores con derechos de dominio, prenda, hipoteca u otro derecho inscrito en el registro antes que el de la Hacienda. En el supuesto del **concurso**, se aplican las reglas concursales.

- Ejemplo Canónico (Orden de Prelación):** Entre un acreedor pignoraticio, la Hacienda Pública, y un acreedor sin garantía: **1** Acreedor pignoraticio (prenda). **2** Hacienda Pública. **3** Otro acreedor.

1.2 Hipoteca legal tácita (Art. 78 LGT)

Garantía establecida para los **tributos que graven periódicamente los bienes o derechos inscribibles en un registro público** o sus productos (ej. el **IBI**, Impuesto sobre Bienes Inmuebles).

Preferente

El Estado, CCAA y entidades locales tienen preferencia sobre cualquier otro acreedor o adquirente, aunque hayan inscrito sus derechos.

Límite (Anualidades)

Solo garantiza las deudas devengadas y no satisfechas correspondientes al **año natural en que se exige el pago** y al **inmediato anterior** (es decir, **dos anualidades** del impuesto).

1.3 Afección de bienes (Art. 79 LGT)

Se establece que los **adquirentes de bienes afectos por ley al pago de la deuda tributaria responderán subsidiariamente con ellos**, por derivación de la acción tributaria, si la deuda no se paga.

- **Bienes Transmitidos Afectos:** Los bienes y derechos transmitidos quedan afectos a la responsabilidad del pago de las cantidades correspondientes a los **tributos que graven tales transmisiones, adquisiciones o importaciones**, cualquiera que sea su poseedor.
- **Excepción (Tercero Protegido):** La afección no opera si el poseedor es un **tercero protegido por la fe pública registral** (inscrito en un registro) o, en el caso de **bienes muebles no inscribibles**, si se justifica la adquisición con **buena fe y justo título en establecimiento mercantil o industrial**.

Ejemplo: Si un contribuyente que no pagó el IBI transmite el inmueble, el adquiriente responde subsidiariamente de la deuda.

1.4 Derecho de retención y medidas cautelares

Derecho de retención (Art. 80 LGT)

Propio del ámbito aduanero, implica que la A.T. pueda **retener las mercancías en las aduanas** para garantizar los derechos impuestos liquidados.

Medidas cautelares (Art. 81 LGT)

Se adoptan cuando existen **indicios racionales de que el cobro podría no producirse**.

1

Requisitos

Deben estar **motivadas, ser proporcionadas** (no excesivas) y **no pueden causar un perjuicio de difícil o imposible reparación**.

2

Duración

Deben ser **levantadas a los seis meses** de su adopción, salvo excepciones (ej. desaparición de motivos o ampliación motivada).

3

Contenido (Ejemplos)

Retención de devoluciones/pagos de la A.T.; **embargo preventivo** de bienes; prohibición de enajenar, grabar o disponer; retención de un porcentaje de los pagos de las empresas a personas contratadas/subcontratadas.

1.5 Garantías exigibles (Art. 82 LGT)

Para conceder **aplazamiento o fraccionamiento del pago**, la A.T. puede exigir garantía (aval solidario de entidad de crédito o certificado de seguro de caución). Pueden ser sustituidas (hipoteca, fianza o prenda) o dispensadas en caso de imposibilidad.

2. Recaudación frente a responsables y sucesores

2.1 Procedimiento de recaudación frente a responsables (Arts. 174-176 LGT)

Para exigir la responsabilidad es necesario un acto que la declare, dando audiencia al interesado para determinar su alcance y extensión.

01	02	03	04
Momento de la declaración Con carácter general, en cualquier momento posterior a la práctica de la liquidación o a la presentación de la autoliquidación (se derivan deudas liquidadas).	Competencia Depende del momento de la declaración: <ul style="list-style-type: none">• Antes del fin del plazo de pago voluntario: Corresponde al órgano que dicta la liquidación.• En los demás casos: Corresponde al órgano de recaudación.	Notificación y plazo El acto se notifica a los responsables (indicando motivo de derivación, liquidaciones, impugnación y forma de pago), abriendo el plazo de pago en periodo voluntario (Art. 62.2 LGT).	Requisito del fallido Para derivar la responsabilidad a los responsables subsidiarios es necesaria la declaración de fallidos del deudor principal y de los responsables solidarios. No se requiere para los solidarios.

2.2 Procedimiento de recaudación frente a sucesores (Art. 177 LGT)

El procedimiento es más sencillo, variando según la naturaleza del obligado principal:

Fallecimiento de persona física

Basta con la **constancia del fallecimiento** y la **notificación a los sucesores**, a quienes se requiere el pago de la deuda y costas.

Herencia Yacente: Las actuaciones se entienden con el **administrador o representante**.

Disolución y liquidación de sociedad/entidad

Una vez constatada la **extinción de la persona jurídica**, se **continúa el procedimiento con los socios, partícipes o cotitulares**. Si es una fundación, con los destinatarios de sus bienes y derechos.



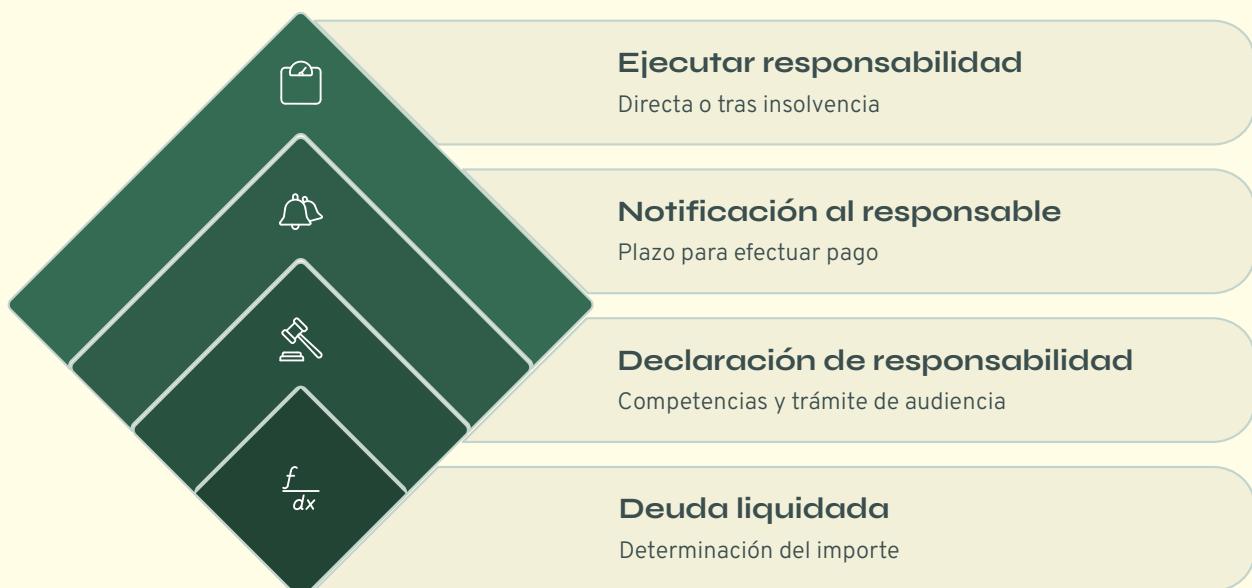
3. Esquemas de síntesis y claves para el examen 🧠

3.1 Esquema I: Tipos de garantías de la deuda (Arts. 77-81 LGT)

Garantía	Art. LGT	Naturaleza	Régimen Especial (Clave)
Derecho de Prelación	Art. 77	Preferencia de cobro de la Hacienda Pública	Cede ante derechos reales (prenda, hipoteca) inscritos antes.
Hipoteca Legal Táctica	Art. 78	Preferencia sobre Bienes Inscrivibles Periódicos (IBI)	Táctica Preferencia sobre <i>cualquier otro acreedor</i> y limitada a 2 anualidades .
Afección de Bienes	Art. 79	El bien transmitido responde por tributos de la transmisión	La responsabilidad del adquirente es subsidiaria (salvo tercero registral de buena fe).
Medidas Cautelares	Art. 81	Aseguramiento del Cobro (Embargo Preventivo, Retención)	Deben ser Proporcionadas, Motivadas y levantarse a los 6 meses .



3.2 Esquema II: Procedimiento de recaudación frente a responsables



🎯 Claves para el examen (Destacado)

La **Hipoteca Legal Tácita** (Art. 78 LGT) es la garantía más poderosa ya que **superá los derechos inscritos** por otros acreedores, aunque está limitada a **dos anualidades**. Las **Medidas Cautelares** (Art. 81 LGT) son fundamentales como aseguramiento previo, destacando su naturaleza de **motivación y proporcionalidad**. El procedimiento frente a responsables requiere la **previa Declaración de Responsabilidad**.

BLOQUE 5

EL DERECHO SANCIONADOR TRIBUTARIO

Tema 1: Principios de la potestad sancionadora



El **régimen sancionador tributario** establece el marco para la imposición de **sanciones**, las cuales, conviene recordar, **no forman parte de la deuda tributaria** (compuesta por cuota, intereses y recargos). La aplicación de estas sanciones se rige por principios sancionadores administrativos con especialidades tributarias (Art. 178 LGT).

1. Principios de la potestad sancionadora (Art. 178 LGT)



La imposición de sanciones se somete a los principios de:

- Legalidad 📜
- Tipicidad 🎯
- Responsabilidad 🧑
- Proporcionalidad ⚖️
- No Concurrencia ✌️
- Irretroactividad 🔍

De estos, la LGT pone especial énfasis en los principios de **Responsabilidad** y **No Concurrencia**.

1.1. Principio de responsabilidad (Art. 179 LGT)



Para ser sancionados, las personas físicas, jurídicas o entidades deben ser **responsables** de los hechos constitutivos de infracción. El art. 179 LGT establece las **causas de exclusión de responsabilidad** (no serán sancionados):

1

Falta de capacidad de obrar

Carecer de capacidad de obrar en el orden tributario (ej. menor de 13 años).

2

Fuerza mayor

La infracción se debe a **fuerza mayor** (ej. incumplimiento de llevanza de contabilidad por un desastre natural que destruye los ordenadores).

3

Decisiones colectivas

La infracción deriva de una **decisión colectiva**, para quienes hayan **salvado su voto o no hubiesen asistido a la reunión** (ej. administradores que votan en contra en un Consejo).

4

Diligencia necesaria

Se ha puesto la **diligencia necesaria** en el cumplimiento de las obligaciones. Esto ocurre si el obligado:

- Se ha amparado en una **interpretación razonable de la norma** (ej. interpretación razonable de una exención). 
- Ha ajustado su actuación a los **criterios establecidos por la Administración Tributaria** en publicaciones, comunicaciones o consultas de otro obligado tributario con **igualdad sustancial de sus circunstancias**. 

5

Deficiencias técnicas

La infracción se ha producido debido a **deficiencias técnicas en los programas informáticos de asistencia** de la A.T. (ej. mal funcionamiento del programa RentaWeb).



Regularización voluntaria: El obligado que incurra en el tipo infractor y sea responsable **se eximirá de tal responsabilidad si regulariza o subsana voluntariamente**. En este caso, se aplicarán los recargos por declaración extemporánea (Art. 27 LGT).

2. Extinción de la responsabilidad (Art. 189 LGT)

La responsabilidad derivada de infracciones se extingue por:

1. Fallecimiento del sujeto infractor

La muerte extingue automáticamente la responsabilidad sancionadora.

2. Transcurso del plazo de prescripción

Transcurso del **plazo de prescripción para imponer las sanciones**.

Plazo de prescripción

4 años, contados desde que se cometió la infracción.

Interrupción de la prescripción

Se interrumpe por: acciones de la A.T. con conocimiento del interesado que pretendan imponer la sanción; **interposición de recursos o reclamaciones**; o **remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal**.

2.1. Principio de no concurrencia (Non Bis in Idem)



Este principio prohíbe imponer una sanción por un hecho que ya sirva para **graduar o calificar la infracción** (no se puede sancionar dos veces por el mismo hecho).

"No se puede sancionar dos veces por el mismo hecho"

✗ Incompatibilidad (Ejemplos)

- Infracción por **dejar de ingresar deuda** (Art. 191 LGT) si es calificada por **anomalía sustancial en la contabilidad**, es incompatible con la **infracción contable** (Art. 200 LGT).



- La calificación de la infracción del Art. 191 LGT por **emisión de facturas falsas** es incompatible con la **infracción de incumplir obligaciones de facturación/documentación** (Art. 201 LGT).



✓ Compatibilidad (Ejemplos)

- Infracción por **dejar de ingresar deuda** (Art. 191 LGT) es compatible con **solicitar indebidamente devoluciones/beneficios/incentivos** (Art. 194 LGT) y **determinar improcedentemente partidas positivas/negativas** (Art. 195 LGT). (Aunque la sanción por la primera se deduce de la segunda).
- **No presentar autoliquidaciones/declaraciones en plazo** (Art. 198 LGT) es compatible con presentarlas **incorrectamente** (Art. 199 LGT) y con la **resistencia a las actuaciones** (Art. 203 LGT).

3. Sujetos infractores y derivación de sanciones

3.1. Sujetos infractores (Art. 181 LGT)

Los **sujetos infractores** no se confunden con los obligados tributarios del Art. 35 LGT, sino que son aquellos que **realizan las acciones u omisiones tipificadas como infracciones** en las leyes (Arts. 191 a 206 bis LGT).

Pueden ser infractores:

- **Contribuyentes y Sustitutos.** 
- **Retenedores y obligados a practicar ingresos a cuenta.** 
- **Obligados al cumplimiento de obligaciones formales.** 
- **Entidades representantes de un grupo fiscal.** 
- **Representante legal** de sujetos que carezcan de capacidad de obrar. 
- **Entidad dominante** en el régimen especial del grupo de entidades del IVA. 

 **Nótese:** Estos sujetos infractores tienen la consideración de **deudor principal** en lo relativo a la declaración de responsabilidad.

3.2. Derivación de sanciones a responsables (Art. 182 LGT)



Las sanciones pueden ser derivadas de los sujetos infractores (deudores principales) a los **responsables** de los Arts. 42 y 43 LGT, **siempre y cuando respondan por sanciones** (lo que constituye una excepción a la regla general de no extensión de la responsabilidad a las sanciones).

"Sucesores (Regla Específica): Las sanciones de las personas físicas no se transmitirán a los sucesores, pero sí las de las personas jurídicas."



4. Esquemas de síntesis y claves para el examen



4.1 Esquema I: Principio de responsabilidad y exclusión (Art. 179 LGT)



Causa de exclusión

- Falta de Capacidad de Obrar
- Fuerza Mayor
- Decisión Colectiva (Voto Salvado/Ausencia)
- Diligencia Necesaria (Interpretación Razonable/Criterios A.T.)
- Deficiencias Técnicas A.T.

Fundamento

- Ausencia de aptitud legal
- Irresistibilidad del suceso
- Falta de participación/Voluntad
- Ausencia de culpabilidad/Mala fe
- Responsabilidad de la Administración

Consecuencia clave (Examen)

- Sanción prohibida (*Intuitu Personae*)
- Ruptura del nexo causal
- Se exime al administrador no partípice
- Exención, opera como causa de inculpabilidad
- La causa del error es ajena al obligado

4.2 Esquema II: El régimen de prescripción de sanciones (Art. 189 LGT)



Inicio
Comisión de la Infracción

Plazo
4 Años

Interrupción

- Acciones de la A.T. para Imponer Sanción 
- Interposición de Recursos/Reclamaciones 
- Remisión del Tanto de Culpa a Jurisdicción Penal 

Efecto
Extinción de la Responsabilidad

4.3 Claves para el examen (Destacado)

La sanción no forma parte de la deuda.

El principio de **Responsabilidad** (Art. 179 LGT) es fundamental, destacando la exención por **diligencia necesaria** (interpretación razonable o ajuste a criterios A.T.).

El plazo de **prescripción** de la sanción es de **4 años**.

La derivación de **sanciones a responsables** (Art. 182 LGT) es una **excepción** a la regla general de la responsabilidad.

Tema 2: Normas generales sobre infracciones y sanciones tributarias

Para completar el estudio del régimen sancionador, es imprescindible dominar los conceptos básicos sobre las **infracciones y sanciones** tributarias, incluyendo su concepto, clases, calificación y criterios de graduación, conforme a los **arts. 184 a 190 de la Ley General Tributaria (LGT)**.

1. Concepto y calificación de las infracciones

1.1 Concepto de infracción (Art. 184 LGT)

La infracción tributaria se define como las **acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia** que estén **tipificadas y sancionadas** como tales en la LGT u otra ley (Art. 184 LGT).

Elemento subjetivo

No es necesario el dolo; basta la **culpa o negligencia** para que se cometa la infracción.

Ejemplo: Olvidar presentar una declaración por descuido implica negligencia suficiente.

Principios

El precepto reitera los principios de **tipicidad** y **reserva de ley**.

Calificación (clase)

Las infracciones se calificarán como **leves, graves o muy graves**, según lo dispuesto para cada infracción específica (Arts. 191 a 206 bis LGT).

"La negligencia es suficiente para cometer infracción tributaria"

1.2 Criterios de calificación de las infracciones



La calificación como leve, grave o muy grave se modula en función de dos criterios de calificación: la **ocultación de datos** y el **uso de medios fraudulentos**.

A. Ocultación de datos



Existe ocultación cuando concurre lo siguiente (Art. 184 LGT):

1. **No presentación de declaraciones.**
2. Presentación de declaraciones con **hechos u operaciones inexistentes** o con **importes falsos** (ej. inclusión de gastos irreales o falseo de importes de gastos reales).
3. **Omisión total o parcial** en las declaraciones de operaciones, ingresos, rentas, productos o bienes (ej. no declarar clases particulares).

Límite cuantitativo (clave): En todos los casos, la deuda derivada de la ocultación debe tener una **incidencia en la base de la sanción superior al 10%**.

Ejemplo: Si la deuda es de 500 €, y la ocultación es de 250 € (50% de la base), existe ocultación.

B. Uso de medios fraudulentos



Se considera que se emplean **medios fraudulentos** en los siguientes casos (Art. 184 LGT):

1. **Anomalías sustanciales en la contabilidad y libros/registros:**
 - **Incumplimiento absoluto** de la obligación de llevanza de contabilidad o libros.
 - **Llevanza de contabilidades distintas** para una misma actividad/ejercicio (ej. contabilidad B).
 - Llevanza **incorrecta** de la contabilidad, si la deuda derivada de esta incorrecta contabilidad tiene una **incidencia en la base de la sanción superior al 50%**.
2. **Empleo de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados:** Cuando la **incidencia de la deuda** por dichos documentos sea **superior al 10%**.
3. **Utilización de personas o entidades interpuestas:** Con la finalidad de **ocultar la identidad** del sujeto infractor (ej. hacer figurar bienes a nombre del cónyuge).



💰 2. Concepto y clases de sanciones

2.1 Clases de sanciones (Arts. 185 y 186 LGT) 📝

Las infracciones se sancionan mediante (Art. 185 LGT):



1. Sanciones pecuniarias (dinerarias)

Pueden consistir en **multa fija** o **multa proporcional**.



2. Sanciones no pecuniarias (accesorias)

Se imponen **cuando proceda** (Art. 186 LGT) y pueden consistir en:

🚫 Pérdida de beneficios

Pérdida de la posibilidad de obtener **subvenciones** o **ayudas públicas** y del derecho a aplicar **beneficios e incentivos fiscales**.

➡ Prohibición de contratar

Prohibición de contratar con la Administración (1 año si infracción grave; 2 años si muy grave; se eleva a 3, 4 o 5 años si la infracción es muy grave y la multa es superior a 60.000 €, 150.000 € o 300.000 €, respectivamente).

⚠ Suspensión profesional

Suspensión de empleo público o profesión de 3 meses para autoridades o profesionales oficiales que incumplan el deber de colaboración y desatiendan **3 requerimientos** de la A.T. (Art. 203 LGT).



3. Criterios de graduación de las sanciones (Art. 187 LGT)

Las sanciones (que se aplicarán simultáneamente) se gradúan conforme a los siguientes criterios (Art. 187 LGT):

01	02
Comisión repetida de infracciones tributarias  Se produce cuando el sujeto infractor ha sido sancionado por una infracción de la misma naturaleza (leve, grave o muy grave), por resolución firme dentro de los cuatro años anteriores a la comisión de la infracción. <ul style="list-style-type: none">• Misma naturaleza: Infracciones previstas en el mismo artículo, así como las de los Arts. 191, 192 y 193 LGT.• Efecto: Se incrementará la sanción mínima (5% para leves; 15% para graves; 25% para muy graves).	Perjuicio económico para la Hacienda Pública  Es el porcentaje resultante de dividir la base de la sanción entre la cuantía total a ingresar o el importe de la devolución obtenida inicialmente . <ul style="list-style-type: none">• Efecto: Se incrementará la sanción mínima (10, 15, 20 o 25 puntos porcentuales en función del porcentaje de perjuicio económico).
03	04
Incumplimiento sustancial de la obligación de facturación  Se produce si el incumplimiento afecta al 20% de las operaciones sujetas a este deber.	Acuerdo o conformidad  Se produce en inspección (actas con acuerdo o de conformidad) y en verificación de datos o comprobación limitada (cuando la liquidación no sea objeto de recurso o reclamación). <ul style="list-style-type: none">• Efecto: Posibilita las reducciones que se detallan a continuación.

"La ocultación y el uso de medios fraudulentos elevan la calificación de la infracción, usando umbrales porcentuales de la base de la sanción (10% o 50%)"



4. Reducciones de sanciones (Art. 188 LGT)

El art. 188 LGT establece dos niveles de reducciones (que pueden aplicarse secuencialmente, pero no cumulativamente las dos primeras):



1. Reducción por acuerdo/conformidad

65% de reducción: En infracciones del Art. 191-197 LGT, si se firman **actas con acuerdo, no se interpone recurso contencioso** contra la sanción/regularización, y se **ingresa en plazo**.

30% de reducción: En caso de **conformidad** (Art. 187.1.d LGT), siempre que **no se interponga recurso o reclamación contra la regularización.** (Sí se permite recurrir solo la sanción sin perder la reducción).

2. Reducción por pago en plazo

40% de reducción: En **todas las infracciones**, posteriormente a la reducción anterior (si aplica), si se **paga en el periodo voluntario** o en los plazos de aplazamiento/fraccionamiento, y **no se interpone recurso o reclamación contra la sanción o liquidación.**

! Nótese: Si se aplicó la reducción del 65% (acta con acuerdo), **no se puede aplicar también** la reducción del 40%.

"La reducción del 65% (acta con acuerdo) y del 40% (pronto pago) son los beneficios más relevantes, pero su aplicación es excluyente en parte"

4.1 Extinción de las sanciones (Art. 190 LGT)

Las sanciones tributarias se extinguen por (Art. 190 LGT):

- **Pago o cumplimiento.**
- **Prescripción** del derecho para exigir su pago.
- **Compensación.**
- **Condonación.**
- **Fallecimiento de todos los obligados** a satisfacerlas.

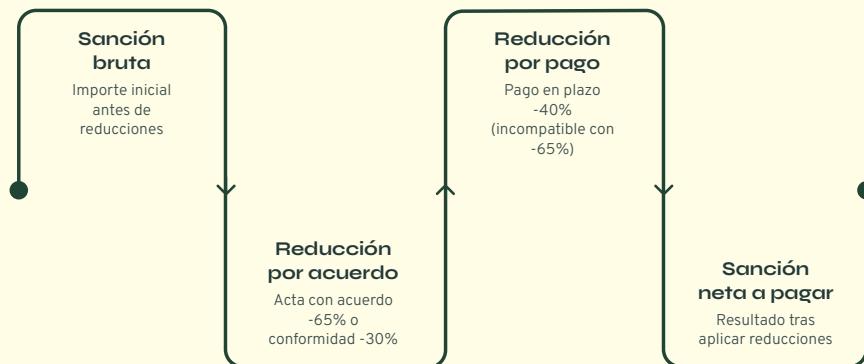
5. Esquemas de síntesis y claves para el examen

5.1 Esquema I: Calificación y agravación de la infracción (Art. 184 LGT)



Criterio de calificación	Supuesto de hecho (ejemplos)	Umbral cuantitativo (incidencia en base)
Ocultación de datos	No presentación / Datos falsos / Omisión de ingresos/operaciones	> 10%
Anomalías contables	Incumplimiento absoluto / Contabilidad B / Contabilidad incorrecta	> 50%
Facturas/docs. falsos	Empleo de documentos falsos o falseados	> 10%
Personas interpuestas	Utilización de terceros para ocultar identidad/titularidad	N/A

5.2 Esquema II: Reducciones de la sanción (Art. 188 LGT)



6. Claves para el examen (destacado)

La **negligencia** es suficiente para cometer infracción.

La **ocultación** y el uso de **medios fraudulentos** (anomalías contables, facturas falsas) elevan la calificación de la infracción, usando umbrales porcentuales de la base de la sanción (10% o 50%).

La **reducción del 65%** (acta con acuerdo) y del **40%** (pronto pago) son los beneficios más relevantes, pero su aplicación es excluyente en parte (no se acumulan 65% y 40% por el mismo concepto).

Tema 3: Las infracciones tributarias

Este capítulo aborda las **infracciones tributarias** específicas reguladas en los **arts. 191 a 206 bis de la Ley General Tributaria (LGT)**. Estas infracciones se clasifican generalmente por el tipo de incumplimiento y la existencia de perjuicio económico.

1. Infracciones por ingresos y devoluciones (arts. 191-197 LGT)

Estas infracciones están ligadas directamente al resultado de la autoliquidación o declaración, implicando generalmente un perjuicio económico para la Hacienda Pública.

1.1 Dejar de ingresar (art. 191 LGT) - Clave para el examen

La infracción consiste en **dejar de ingresar** dentro del plazo establecido la **totalidad o parte de la deuda tributaria** que debiera resultar de la **correcta autoliquidación** del tributo.

"La base de la sanción es siempre la cuantía no ingresada"

-  **Exclusión de la infracción:** No se incurre en esta infracción si el obligado **regulariza** o si presenta **autoliquidación sin ingreso** iniciando el periodo ejecutivo (art. 161 LGT). En caso de regularización extemporánea, solo se exigen los recargos del art. 27 LGT.
-  **Base de la sanción:** La **cuantía no ingresada** (ej. si la liquidación es de 500 euros, esa es la base).

Calificación	Criterios de aplicación	Sanción
Leve	Base inferior a 3.000 € o, si es superior, no existe ocultación	Multa del 50% de la base
Grave	Base superior a 3.000 € y no existe ocultación ; o concurren circunstancias como uso de facturas falsas o libros/registros incorrectos	Multa del 50% de la base . Graduable
Muy grave	Se utilicen medios fraudulentos o se superen determinados porcentajes establecidos en la ley	Multa del 100% al 150% de la base . Graduable

 **Ingreso y devolución indebida conjunta (Clave):** Si el obligado, además de dejar de ingresar, obtiene indebidamente una devolución, la base de la sanción será la suma de la devolución obtenida indebidamente y la cuantía que debió ingresar, considerándose que hay un **perjuicio económico del 100%**.

1.2 Otras infracciones por ingresos y devoluciones

Art. 193 LGT: Obtener indebidamente devoluciones

La conducta típica consiste en **obtener indebidamente devoluciones**.

-  **Base de la sanción:** La devolución obtenida indebidamente
-  Ejemplo: Si Manuel obtiene una devolución de 300 €, pero la liquidación solo era a devolver 100 €, la devolución indebida es de 200 € (la base)

Art. 194 LGT: Solicitar indebidamente devoluciones

Se produce cuando se **solicita la devolución**, pero la Administración **no llega a efectuarla**.

-  **Base de la sanción:** La cantidad solicitada indebidamente
-  Calificación: Siempre **grave**
-  Sanción: Multa del **15% de dicha base**
-  **Incompatibilidad (Clave):** Esta infracción es **incompatible** con las infracciones de los arts. 191, 192 y 195 LGT

1.3 Art. 195 LGT: Determinar o acreditar improcedentemente partidas

Consiste en **determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o a deducir** en la base o cuota de declaraciones futuras (propias o de terceros).

-  **Base de la sanción:** El importe de las cantidades indebidamente determinadas o acreditadas
-  Calificación: **Grave**
-  Multa proporcional del **15%** (si se trata de partidas sobre la base)
-  Multa proporcional del **50%** (sobre la cuota o créditos tributarios)

1.4 Arts. 196 y 197 LGT: Imputar bases/rentas incorrectamente

Incumplimientos de las **entidades en régimen de atribución de rentas** (obligadas a imputar las rentas a sus miembros):

-  **Art. 196 LGT: Imputar incorrectamente o no imputar** bases imponibles, rentas o resultados.
Sanción (I.S.): 40% de las cantidades no imputadas. Sanción (I.I.): 75% de la suma de las diferencias positivas
-  **Art. 197 LGT: Imputar incorrectamente deducciones, bonificaciones y pagos a cuenta**
-  Calificación: Ambas infracciones se consideran graves

2. Infracciones de tipo formal y obstrucción (arts. 198-203 LGT)

Estas infracciones no generan un perjuicio económico directo, o se deben a la falta de colaboración.

"Las infracciones formales se sancionan aunque no haya perjuicio económico"

Art. 198 LGT: No presentar en plazo

Consiste en **no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico** (ej. no presentar una declaración informativa como el Resumen Anual del IVA).

- ✓ Calificación: **Leve**
- ✓ Sanción: Multa de **200 euros**, aunque puede incrementarse hasta los 20.000 euros
- ✓ También incluye el incumplimiento de la obligación de **comunicar el cambio del domicilio fiscal** (multa de **100 euros**)

Art. 199 LGT: Presentar incorrectamente

Consiste en **presentar incorrectamente autoliquidaciones o declaraciones sin perjuicio económico o contestaciones a requerimientos individualizados de información** (ej. presentar incorrectamente la Declaración Resumen del IVA).

- ✓ Calificación: **Grave**
- ✓ Sanción: Multa de **150 euros**, graduable en función de las circunstancias

Arts. 200 y 201 LGT: Incumplir obligaciones contables y de facturación

Art. 200 LGT (Contables y registrales): Incumplir obligaciones contables y registrales (ej. llevar contabilidad B o no anotar operaciones). Calificación: **Grave**. Multa de **150 a 6.000 euros**.

Art. 201 LGT (Facturación o documentación): Incumplir obligaciones de facturación o documentación (ej. no conservar facturas).

- ✓ Grave: Multa del **2% de las operaciones** que han originado la infracción
- ✓ Muy grave: Si se utilizan **documentos falsos**. Multa del **75% de las operaciones**

Art. 201 bis LGT: Fraude informático

Infracción introducida recientemente: **fabricación, producción, comercialización y tenencia de sistemas informáticos que no cumplan las especificaciones exigidas** (ej. un programa que permita llevar una contabilidad B).



- ✓ Calificación: **Grave**
- ✓ Sanción: Multa de **1.000 hasta 150.000 euros por programa y ejercicio económico**
- ✓ **Infracción de peligro** (fabricar o tener sistemas no conformes)

Art. 202 LGT: Incumplir obligaciones NIF/códigos

Incumplir las obligaciones relativas a la **utilización y a la solicitud del número de identificación fiscal (NIF)** o de otros números/códigos.



- ✓ Calificación: **Leve**
- ✓ Sanción: Multa de **150 euros**

Art. 203 LGT: Resistencia, obstrucción o negativa

Incurre en infracción cuando se produce la **resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración Tributaria**.



- ✓ Conductas: No facilitar el examen de documentación, no atender requerimientos, no comparecer, **negar o impedir indebidamente la entrada, o coaccionar a funcionarios**
- ✓ Calificación: **Grave**
- ✓ Sanción: Multa básica de **150 euros**, graduable

3. Infracciones por retenciones, censos y conflicto (arts. 204-206 bis LGT)

3.1 Retenciones e ingresos a cuenta (arts. 204, 205, 206 LGT)

Art. 204 LGT

Incumplir el deber de sigilo exigido a retenedores y obligados a realizar ingresos a cuenta.

-  Calificación: **Grave**
-  Sanción: Multa de **300 euros por cada dato** o conjunto de datos comunicado indebidamente

Art. 205 LGT

Incumplir la obligación de entregar certificado de retenciones o ingresos a cuenta.

-  Calificación: **Leve o muy grave** (según si el obligado debe presentar autoliquidación o no)
-  Sanción: Multa del **35% o 150%** de la diferencia entre lo practicado y lo que debió practicarse

Art. 206 LGT

Incumplir la obligación de comunicar datos al pagador de rentas sometidas a retención/ingreso a cuenta.

-  Calificación: **Leve**
-  Sanción: Multa de **150 euros**

3.2 Conflicto en la aplicación de la norma (art. 206 bis LGT)

El obligado incumple obligaciones tributarias mediante la realización de **actos o negocios** en los que se considera que ha habido un **conflicto en la aplicación de la norma** y en la que se dan las conductas de los arts. 191, 193, 194 o 195 LGT.

-  Calificación: **Grave**
-  Sanción: Multa del 15% o del 50% de la base de la sanción



4. Esquemas de síntesis y claves para el examen

4.1 Esquema I: Infracciones por resultado económico (arts. 191-195 LGT)

Art.	Conducta típica	Calificación	Base de sanción (Clave)
191	Dejar de ingresar (autoliquidación)	Leve (50%), grave, muy grave	Cuantía no ingresada (o suma con devolución indebida)
193	Obtener indebidamente devolución	Leve, grave, muy grave	Devolución obtenida indebidamente
194	Solicitar indebidamente devolución/beneficio	Grave (si es por devolución indebida)	Cantidad solicitada indebidamente (15% multa)
195	Determinar/acreditar improcedentemente partidas (a compensar/deducir en futuro)	Grave	Importe de las cantidades indebidamente determinadas

4.2 Esquema II: Infracciones formales y cuantías fijas/proportionales

Infracción	Tipo de incumplimiento	Calificación común	Sanción típica (Clave)
Art. 198	No presentar en plazo (sin perjuicio)	Leve	Multa fija de 200 €
Art. 201 (Facturación)	Incumplir obligaciones de facturación/documentación	Grave / muy grave	Multa proporcional 2% (grave) o 75% (muy grave) de operaciones
Art. 203	Resistencia/obstrucción (no facilitar examen, no comparecer)	Grave	Multa básica de 150 € (graduable)

"Las infracciones por ingreso (art. 191 LGT) son las más importantes, siendo su calificación (leve/grave/muy grave) un factor de umbral monetario (3.000 €) y ocultación"

Claves para el examen (destacado)

- ✓ Las infracciones por **ingreso** (art. 191 LGT) son las más importantes
- ✓ La calificación depende del **umbral monetario (3.000 €)** y la **ocultación**
- ✓ La **base de la sanción** en arts. 191, 193, 194 y 195 LGT es siempre la **cuantía económica** no ingresada/indebidamente obtenida
- ✓ El **fraude informático** (art. 201 bis LGT) es una infracción de **peligro** (fabricar o tener sistemas no conformes)
- ✓ La incompatibilidad del art. 194 LGT con los arts. 191, 192 y 195 LGT es **clave**
- ✓ Si hay **ingreso y devolución indebida conjunta**, la base de sanción es la **suma** de ambas cantidades

Tema 4: Las normas del procedimiento sancionador

Para finalizar el estudio del régimen sancionador administrativo en materia tributaria, es preciso analizar el **procedimiento sancionador** específico, regulado en los **arts. 207 a 212 de la Ley General Tributaria (LGT)**. Este procedimiento se caracteriza por su tramitación separada de los de aplicación de los tributos y por su estricto plazo de caducidad.

1. Normas y principios del procedimiento sancionador

1.1 Normativa aplicable (art. 207 LGT)

El procedimiento sancionador se regula por:



Normativa prioritaria

La **Ley General Tributaria (LGT)** y sus **reglamentos de desarrollo** (ej. reglamento del régimen sancionador tributario).



Derecho supletorio

En su defecto, se aplican las **normas reguladoras del procedimiento sancionador en materia administrativa**.

1.2 Separación y unificación de trámites (art. 208 LGT)

La regla general es que el procedimiento sancionador se va a tramitar de forma **separada** a los procedimientos de aplicación de los tributos (gestión, inspección, recaudación).

"La separación de procedimientos es la regla general, con el límite temporal de seis meses para la iniciación del sancionador."

- Ejemplo canónico:** Si a Germán se le notifica una liquidación por un procedimiento de comprobación limitada, la sanción derivada por dejar de ingresar (art. 191 LGT) se impondrá en un **procedimiento sancionador separado**.

Excepciones (tramitación conjunta): Los procedimientos se pueden tramitar conjuntamente en dos casos:

- ✓ Cuando se suscriban **actas con acuerdo**
- ✓ Cuando el obligado haya **renunciado a la tramitación separada**

1.3 Derechos del afectado

En este procedimiento se deben garantizar ciertos derechos de los afectados:

1. Derecho a ser **notificado de los hechos que se le imputen** (infracción, sanción, identidad del instructor, autoridad competente y norma que atribuye competencia)
2. Derecho a **formular alegaciones** (para defenderse)
3. Los demás derechos establecidos en el art. 34 LGT

2. Iniciación e instrucción del procedimiento

2.1 Iniciación del procedimiento (art. 209 LGT)

El procedimiento sancionador se iniciará **siempre de oficio**, mediante la notificación del **acuerdo del órgano competente**.

Plazo límite de iniciación (caducidad de la facultad)

Cuando el sancionador se inicie como consecuencia de un procedimiento de aplicación de los tributos (declaración, verificación, comprobación o inspección), **no podrá iniciarse** respecto de la persona o entidad objeto del mismo una vez transcurran **seis meses** desde que se hubiese notificado la **resolución o liquidación**.

Sanciones no pecuniarias

El procedimiento para imponer sanciones no pecuniarias también debe iniciarse en el plazo de **seis meses** desde que se hubiera notificado la **sanción pecuniaria**.

2.2 Instrucción y propuesta de resolución (art. 210 LGT)

Normas aplicables

Se aplican las **normas generales** de los procedimientos tributarios.

Incorporación de pruebas

Los **datos, pruebas o circunstancias** obtenidos en algún procedimiento de aplicación de los tributos deben **incorporarse al sancionador** antes de la propuesta de resolución.

Medidas cautelares

Se pueden adoptar las medidas cautelares del art. 146 LGT (precinto, depósito, incautación).

Propuesta de resolución

Una vez concluidas las actuaciones de instrucción, se formula la **propuesta de resolución**, la cual recoge los **hechos** y su **calificación jurídica**, la **infracción** que pueden constituir o la **inexistencia** de esta, y la **sanción** que procederá.

2.3 Trámite de audiencia

La propuesta se notifica al interesado, que dispone de un plazo de **15 días para alegar** y aportar documentación.

- Instrucción simplificada (clave para el examen):** Se puede **prescindir de esta fase de instrucción** si la Administración ya cuenta con datos suficientes. En este caso, la propuesta se incorpora al **acuerdo de inicio** (se notifica conjuntamente), y el interesado dispone de **15 días para alegar**.



✓ 3. Terminación y régimen de recursos

3.1 Terminación del procedimiento (art. 211 LGT)

El procedimiento puede terminar por **resolución** o **caducidad**.



Plazo máximo ⏳

El procedimiento debe concluir en un plazo máximo de **seis meses** desde la comunicación de inicio.

Caducidad ❌

Si transcurre este plazo sin notificarse la resolución, el procedimiento **caduca**.

Efecto clave 💡

La caducidad en el procedimiento sancionador **impide que este se inicie de nuevo**.

"La caducidad del sancionador (6 meses de plazo) impide su nuevo inicio, a diferencia de los procedimientos de aplicación de los tributos."

Extensión del plazo: Puede producirse la **extensión** (art. 155 LGT) si el obligado aporta documentación tardíamente, lo que puede extender el plazo tres meses.

3.2 Contenido de la resolución 📄

La resolución debe fijar los hechos, valorar las pruebas, determinar la **infracción cometida**, identificar al **sujeto infractor** y **cuantificar la sanción**.

3.3 Impugnación y efectos (art. 212 LGT)

Contra la resolución del procedimiento sancionador puede interponerse **recurso o reclamación**.

Reducción del 30% (conformidad)

No se pierde si se recurre la sanción, siempre que **no se recurra la regularización**.

Reducción del 40% (pronto pago)

Se pierde si se recurre la sanción.

Sanción con acta con acuerdo (65%)

Estas sanciones **no pueden ser impugnadas en vía administrativa**. Se debe interponer directamente el recurso **contencioso administrativo**, y se perderá el derecho a la reducción del 65%.

3.4 Efectos de la interposición del recurso

La interposición del recurso produce los siguientes efectos:

- ✓ **Se suspende la ejecución de la sanción sin necesidad de que se aporten garantías**
- ✓ **No se exigen intereses de demora** hasta que finalice el plazo de pago voluntario que se abre con la notificación de la resolución poniendo fin a la vía administrativa

4. Esquemas de síntesis y claves para el examen

4.1 Esquema I: plazo de iniciación y caducidad del sancionador

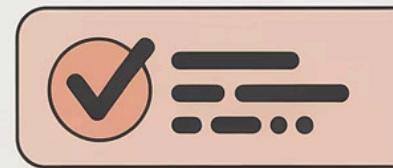
Concepto	Plazo	Efecto por incumplimiento	Comentario
Plazo de iniciación (art. 209 LGT)	6 meses desde notificación de liquidación / resolución de aplicación	La A.T. pierde la facultad de iniciar el procedimiento (prescripción de la facultad sancionadora)	Se busca evitar la discrecionalidad posterior al acto de aplicación
Plazo de caducidad (art. 211 LGT)	6 meses desde la comunicación de inicio	El procedimiento caduca e impide el nuevo inicio	El plazo es improrrogable (salvo extensión)

4.2 Esquema II: reducciones y consecuencias de la impugnación



Sanción con reducción por conformidad	Recurso contra liquidación	Recurso solo contra sanción
30% (conformidad)	✗ Se pierde la reducción	✓ Se mantiene la reducción
40% (pronto pago)	✗ Se pierde la reducción	✗ Se pierde la reducción
65% (acta con acuerdo)	✗ Se pierde la reducción (impugnación solo contencioso)	✗ Se pierde la reducción

- Claves para el examen (destacado):** La **separación de procedimientos** (art. 208 LGT) es la regla general, con el límite temporal de **seis meses** para la iniciación del sancionador. La **caducidad** del sancionador (6 meses de plazo) **impide su nuevo inicio**. El beneficio de la reducción del **30%** es compatible con el recurso solo si este se interpone **contra la sanción** y no contra el acto de regularización.



🎯 5. Puntos clave del procedimiento sancionador

01

Separación de procedimientos ✗

El procedimiento sancionador se tramita de forma **separada** a los procedimientos de aplicación de los tributos, salvo en casos de **actas con acuerdo o renuncia del obligado**.

02

Plazo de iniciación ⏱

El procedimiento debe iniciarse en un plazo máximo de **seis meses** desde la notificación de la liquidación o resolución. Transcurrido este plazo, la Administración **pierde la facultad** de iniciar el sancionador.

03

Plazo de caducidad ❌

El procedimiento debe concluir en **seis meses** desde su inicio. La caducidad **impide que el procedimiento se inicie de nuevo**, a diferencia de otros procedimientos tributarios.

04

Reducciones y recursos 💰

La reducción del **30%** se mantiene si solo se recurre la sanción. La reducción del **40%** se pierde en cualquier caso de recurso. La reducción del **65%** solo permite recurso contencioso-administrativo.

05

Suspensión automática ⏸

La interposición del recurso **suspende automáticamente** la ejecución de la sanción **sin necesidad de aportar garantías**, y no se exigen intereses de demora hasta la resolución final.

"El procedimiento sancionador tributario se caracteriza por su tramitación separada, sus plazos estrictos de caducidad y su régimen especial de reducciones vinculado a la impugnación."

Estos elementos configuran un procedimiento garantista que equilibra la potestad sancionadora de la Administración con los derechos de defensa del obligado tributario, estableciendo límites temporales precisos y consecuencias claras para cada actuación procesal.

Tema 5: Los delitos contra la Hacienda Pública



El **delito contra la Hacienda Pública** implica la conjunción del Derecho Penal y el Derecho Tributario, lo que exige a la Administración Tributaria (A.T.) seguir procedimientos específicos al apreciar indicios de criminalidad. La base legal se encuentra en los **arts. 305 y 310 del Código Penal (CP)** y los **arts. 250 a 258 de la Ley General Tributaria (LGT)**.

1. Delitos contra la Hacienda Pública (CP)

1.1 Delito de defraudación tributaria (art. 305 CP)



Consiste en **defraudar a la Hacienda Pública** mediante cualquiera de las siguientes conductas:

- **Eludir el pago de tributos**, retenciones o ingresos a cuenta.
- **Obtener indebidamente devoluciones o beneficios fiscales indebidos.**

1.2 Requisitos típicos

⌚ Cuantía (umbral objetivo)

La **cuota defraudada excede de 120.000 euros.**

🧠 Dolo (elemento subjetivo)

Es necesario que exista **dolo** (ánimo de defraudar).

Ejemplo: Deducirse gastos improcedentes mediante **facturas falsas** (no el simple error).

"El umbral para el delito de defraudación es de 120.000 €, requiriendo siempre dolo."

1.2 Penas y agravantes

- **Penal Principal:** Prisión de **1 a 5 años** y multa del **tanto al sextuplo de la cuantía defraudada, salvo que se regularice** la situación tributaria.
- **Penal No Pecuniaria Accesoria:** Pérdida de la posibilidad de obtener **subvenciones o ayudas públicas** y del derecho a gozar de **beneficios o incentivos fiscales o de la seguridad social** durante el período de **3 a 6 años**.
- **Agravantes (art. 305 bis CP):** Las penas se agravan si la cuantía defraudada **excede de 600.000 euros**, si el delito se realiza en una **organización**, o si se utilizan **personas o entidades interpuestas**.
- **Responsabilidad Civil:** Comprenderá el **importe de la deuda** que la A.T. no haya liquidado, junto con los **intereses de demora**.

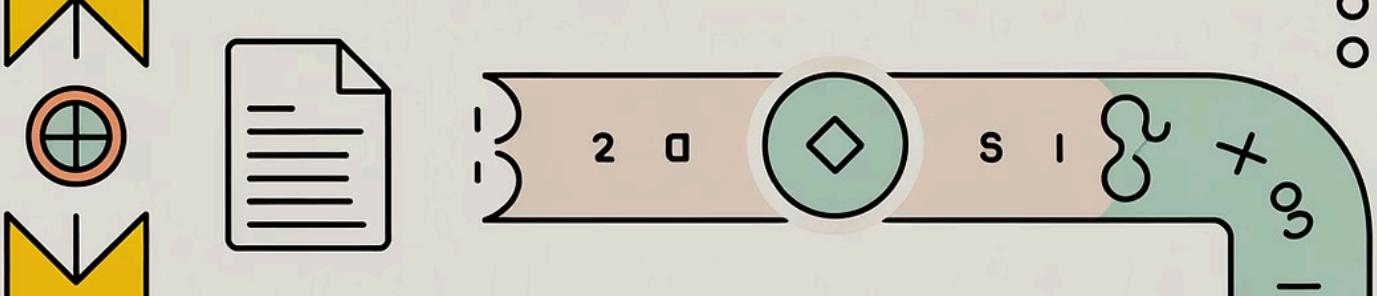
1.3 Delito contable tributario (art. 310 CP)

Castiga a la persona obligada a llevar la contabilidad que incurra en:

- **Incumplimiento absoluto** de la obligación de llevar la contabilidad.
- **Llevar contabilidades distintas** que oculten o simulen la verdadera situación de la empresa (contabilidad B).
- **No anotar en los libros determinadas operaciones** o haberlas anotado con **cifras falsas, o practicar anotaciones ficticias** en los libros.

Requisito Adicional (Clave): En los dos últimos casos, se requiere además que **no se hubieran presentado declaraciones** o estas fueran **falsas**, y que la **cuantía de las anotaciones omitidas o falsas sea al menos de 240.000 euros**.

Pena: Prisión de **5 a 7 meses**.



2. Procedimiento ante indicios de delito tributario (LGT)

Al apreciar la A.T. indicios de delito, el procedimiento administrativo se desdobra en dos vías: el **Especial** (art. 251 LGT) o el **General** (arts. 250, 253 LGT), primando el General como regla.

2.1 Procedimiento especial (art. 251 LGT) - remisión inmediata

La A.T. remite el tanto de culpa a la jurisdicción penal o el expediente al Ministerio Fiscal, y **no practicará ninguna liquidación vinculada al delito**.

2.2 Supuestos de aplicación

Se aplica en los siguientes casos de urgencia:

1. ◆ Cuando la tramitación de la liquidación administrativa pueda ocasionar la **prescripción del delito** (la cual, para estos delitos, se produce a los **5 años**).
2. ◆ Cuando no pudiese determinarse con exactitud el importe de la liquidación o no hubiera sido posible **atribuirla a un obligado tributario concreto**.
3. ◆ Cuando la liquidación administrativa pudiese **perjudicar la investigación o comprobación del delito**.

2.3 Efectos de la remisión

- **II Suspensión del Procedimiento:** El procedimiento administrativo queda **suspendido** hasta sentencia firme, sobreseimiento o devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.
- **— Sanciones:** No se podrá iniciar un **procedimiento sancionador** o, si ya se hubiera iniciado, **deberá concluir** en el momento de la remisión del expediente. La sentencia condenatoria firme impedirá la sanción administrativa por los mismos hechos.
- **⌚ Prescripción:** La remisión interrumpe los plazos de **prescripción para determinar la deuda** y para **imponer la sanción**.
- **✓ Inexistencia de Delito:** Si no se aprecia delito, se podrá iniciar un procedimiento que termine con la imposición de sanción.

2.4 Procedimiento general (arts. 250, 253 LGT) - liquidación previa

Este es el procedimiento que se sigue con **carácter general** (cuando no concurren las circunstancias del art. 251 LGT) y exige la práctica de una **liquidación vinculada al delito**.

1. **Propuesta de Liquidación Vinculada al Delito:** La A.T. formaliza una propuesta de liquidación vinculada al delito, concediendo al interesado un **trámite de audiencia de 15 días naturales**.
2. **Liquidación Administrativa:** Tras el plazo de audiencia, se dicta la **liquidación administrativa vinculada al delito**. Es necesaria la **autorización previa o simultánea** del órgano competente para interponer denuncia o querella.
3. **Remisión del Expediente:** La A.T. pasa el **tanto de culpa a la jurisdicción penal** o remite el **expediente al Ministerio Fiscal**.

"La Liquidación Vinculada al Delito no es recurrible en vía administrativa (art. 254 LGT)."

2.5 Efectos de la liquidación (clave para el examen)

- **✓** El procedimiento administrativo (ej. inspección) **finaliza** respecto de los elementos vinculados al delito con la notificación de esta liquidación.
- **✓** La liquidación vinculada al delito **no podrá ser objeto de recurso o reclamación en vía administrativa** (art. 254 LGT).
- **✓ Recaudación:** La existencia de la causa penal **no paraliza el procedimiento de recaudación**, salvo que lo acuerde el juez (art. 255 LGT). El **periodo voluntario de pago** (art. 62.2 LGT) **no se inicia con la liquidación**, sino con la **notificación del inicio** de este periodo, **una vez admitida la denuncia o querella**.



3. Situaciones especiales en el procedimiento

3.1 Inadmisión de la denuncia o querella

Si la denuncia o querella **se inadmite** (ej. por no apreciar el juez el dolo):

-  **Retracción:** Las actuaciones deben **retrotraerse al momento de la propuesta de liquidación**.
-  **Liquidación Normal:** La Inspección formalizará el **acta correspondiente** (actuando de forma normal).
-  **Plazo:** El procedimiento deberá finalizar en el plazo que restaba en el momento en que se procedió a dictar la propuesta de liquidación vinculada al delito, o en **seis meses** si aquél fuese menor.
-  **Sanciones:** Si hay **inexistencia de delito**, se podrá iniciar el **procedimiento sancionador** por la infracción correspondiente (ej. art. 191 LGT por dejar de ingresar).

"La inadmisión de la denuncia retrotrae el procedimiento para que la A.T. liquide la deuda administrativamente."

3.2 Concurrencia de elementos vinculados y no vinculados

Si en el procedimiento administrativo se aprecian elementos de la obligación **vinculados al delito** y **otros que no** (ej. 150.000 € de facturas falsas / 10.000 € de gastos no deducibles por error):

-  **Elementos Vinculados (Delito):** Se dicta la **propuesta de liquidación** respecto de estos (150.000 €) y siguen el **Procedimiento General**.
-  **Elementos No Vinculados (Error):** Se formaliza un **acta** respecto de todos los elementos, deduciendo la cantidad resultante de la propuesta vinculada al delito. Los 10.000 € no delictivos seguirán por el **procedimiento inspector originario**.
-  **Recurso:** La liquidación del procedimiento inspector (los 10.000 €) **sí será recurrible** (art. 254 LGT).

3.3 Responsables de la liquidación vinculada al delito (art. 258 LGT)

Serán responsables de la liquidación vinculada al delito quienes sean **causantes** o hubiesen **colaborado activamente** en la realización de los actos que dan lugar a aquella, **siempre que se encuentren imputados o condenados en el proceso penal**.



4. Esquemas de síntesis y claves para el examen



4.1 Esquema I: vías de procedimiento ante indicios de delito tributario

Procedimiento	Regla General (arts. 250, 253 LGT)	Vía Excepcional (art. 251 LGT) - Urgencia/Duda
Finalidad	Practicar Liquidación Vinculada antes de remitir a Penal	Remisión Inmediata (Pasa el Tanto de Culpa / Expediente al MF)
Liquidación Vinculada	SÍ (se practica tras audiencia)	NO (no se practica ninguna liquidación)
Recurribilidad	NO (no es recurrible en vía adm.)	N/A
Suspensión Adm.	NO (la recaudación sigue, salvo orden judicial)	SÍ (suspensión total hasta resolución penal)
Recuperación (Inadmisión)	Retracción de actuaciones para liquidación normal	Nuevo inicio de procedimiento

4.2 Esquema II: doble exigencia - dolo y cuantía (art. 305 CP)

01

Defraudación tributaria (art. 305 CP)

Punto de partida del análisis del delito

02

Elemento subjetivo: dolo

Dolo (ánimo de defraudar) - No basta el simple error

03

Elemento objetivo: cuantía

Cuota Defraudada Excede de 120.000 €

04

Consecuencia

Penas de Prisión + Multa (1x a 6x la cuantía)



5. Claves para el examen (destacado) ⏹

💡 Umbrales económicos

- ◊ **120.000 €** - Delito de defraudación (art. 305 CP)
- ◊ **240.000 €** - Delito contable (art. 310 CP)
- ◊ **600.000 €** - Agravante (art. 305 bis CP)

⚖️ Aspectos procesales clave

- ◊ La **Liquidación Vinculada** no es recurrible
- ◊ **Prescripción penal: 5 años**
- ◊ Audiencia previa: **15 días naturales**

"El umbral para el delito de defraudación es de 120.000 €, requiriendo siempre dolo. La Liquidación Vinculada al Delito es el acto clave del procedimiento general y no agota la vía penal, sino que inicia la vía penal; además, no es recurrible en vía administrativa (art. 254 LGT). La inadmisión de la denuncia retrotrae el procedimiento para que la A.T. liquide la deuda administrativamente."

BLOQUE 6

LOS PROCEDIMIENTOS DE REVISIÓN DE LOS TRIBUTOS

Tema 1: Procedimientos de revisión (I)

Los actos y actuaciones de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones pueden revisarse a través de diversas vías establecidas en la Ley General Tributaria. Este documento analiza las normas comunes y los procedimientos especiales de revisión disponibles en el ordenamiento jurídico español.

1. Normas comunes de los procedimientos de revisión

Los actos y actuaciones de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones pueden revisarse a través de diversas vías (Art. 213 LGT):

1.1 Vías ordinarias

- Los **procedimientos especiales de revisión**
- El **recurso de reposición**
- Las **reclamaciones económico-administrativas**

! Limitación de la revisión

Situación	Vías permitidas
Si existe sentencia judicial firme	NO es posible la revisión
Si existe resolución económico-administrativa firme	Solo nulidad de pleno derecho, rectificación de errores y recurso extraordinario de revisión

1.2 Aplicación normativa y motivación

Normas aplicables: A estos procedimientos les son aplicables las normas sobre **capacidad, representación, prueba y notificaciones** de los procedimientos de aplicación de los tributos ya estudiados.

Es imprescindible que las resoluciones de estos procedimientos y recursos estén motivadas (Art. 215 LGT)

Además, deben motivarse otros actos dictados en el procedimiento, como:

- Los que acuerden la **inadmisión de escritos** presentados por los interesados
- Los relativos a la **suspensión** de los actos o del procedimiento
- Los que **limiten derechos** de los interesados

1.3 Procedimientos especiales de revisión

El art. 216 LGT enumera los siguientes procedimientos especiales de revisión:



Revisión de actos nulos de pleno derecho

(Art. 217 LGT)



Declaración de lesividad

(Art. 218 LGT)



Revocación

(Art. 219 LGT)



Rectificación de errores

(Art. 220 LGT)



Devolución de ingresos indebidos

(Art. 221 LGT)



🚫 2. Revisión de actos nulos de pleno derecho

Procedimiento para anular actos/resoluciones que ya han **puesto fin a la vía administrativa** o no han sido recurridos en plazo.

2.1 Causas de nulidad (clave)

Se utiliza cuando concurren supuestos de nulidad extrema, tales como:

- Lesión de **derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional**
- Dictados por órgano **manifestamente incompetente** por razón de materia o del territorio

💡 **Ejemplo:** Un órgano de la hacienda estatal liquida el IBI, un impuesto local (incompetencia por razón de territorio).

- Tengan un **contenido imposible**
- Sean **constitutivos de infracción penal** o dictados como consecuencia de esta
- Dictados **prescindiendo total y absolutamente del procedimiento** legalmente establecido o de las reglas esenciales para la formación de la voluntad en órganos colegiados
- Actos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieren facultades o derechos **cuando se carezca de los requisitos** para ello
- Cualquier otro que se establezca expresamente en una disposición de rango legal

2.2 Características del procedimiento

🎯 Iniciación

De **oficio** por el órgano que dictó el acto o su superior jerárquico, o a **instancias del interesado**. Se puede **inadmitir a trámite** si no se cumplen los supuestos de nulidad.

📋 Trámites

Audiencia al interesado y **dictamen del Consejo de Estado** o equivalente autonómico.

⌚ Plazo de resolución

Un año

✓ Efectos

La resolución pone fin a la vía administrativa (solo cabe recurso contencioso-administrativo).

🚫 Silencio administrativo

- Iniciado de oficio: **Caducidad**
- A instancia del interesado: **Desestimación por silencio**

3. Declaración de lesividad y revocación

3.1 Declaración de lesividad (Art. 218 LGT)

La Administración no puede anular sus **actos favorables** para los interesados. Este procedimiento permite a la A.T. declararlos **lesivos para el interés público** (si incurren en infracción del ordenamiento), con la finalidad de **impugnarlos en la vía contenciosa administrativa**.

 **Ejemplo:** La Administración comprueba que una liquidación con exención favorable al obligado era ilegal.

1

Iniciación

Solo se inicia **de oficio**

2

Plazo de caducidad

Tres meses desde que se inicia

3

Plazo para declarar lesividad

Cuatro años desde que se notificó el acto

4

Órgano competente (Estado)

Ministro de Hacienda

Nótese: La caducidad de tres meses es procedural; el procedimiento se puede iniciar de nuevo si no han pasado los cuatro años de "prescripción" para declarar la lesividad.



3.2 Revocación (Art. 219 LGT)

La A.T. puede **revocar actos desfavorables** para los interesados, en beneficio de estos, si: infringen **manifestamente la ley**, son **improcedentes**, o se ha producido **indefensión** durante la tramitación.

Ejemplo: Revocar un acto si el interesado no tuvo posibilidad de alegar y defenderse (indefensión).

Iniciación

Solo se puede iniciar **de oficio**

Plazo

Seis meses (su incumplimiento produce la caducidad)

Límite

Es posible la revocación mientras **no transcurra el plazo de prescripción**

Trámites: Audiencia a los interesados e informe del órgano de asesoramiento jurídico.

Efectos: La resolución pone fin a la vía administrativa.

4. Rectificación de errores y devolución de ingresos indebidos

Rectificación de errores (Art. 220 LGT)

Procedimiento para rectificar actos o resoluciones con **errores aritméticos, materiales o de hecho.**

 **Ejemplo:** Una liquidación con un cálculo matemático incorrecto.

- **Iniciación:** De oficio o a instancia del interesado
- **Plazo de resolución: Seis meses**
- **Silencio administrativo:**
 - Iniciado de oficio: Caducidad
 - A instancia del interesado: Desestimación por silencio

⚠ Efectos (Clave): La resolución **NO pone fin a la vía administrativa** (cabe recurso de reposición y reclamación económico-administrativa).

Devolución de ingresos indebidos (Art. 221 LGT)

Procedimiento para devolver ingresos obtenidos indebidamente.

Causas

- Duplicidad de un pago
- Cantidad pagada superior al importe resultante de un acto o autoliquidación
- Ingreso de deudas o sanciones prescritas
- Otros casos

 **Nótese:** Si el ingreso indebido se deriva de una autoliquidación, el obligado puede optar por la **presentación de una rectificativa.**

- **Iniciación:** De oficio o a instancia del interesado

⚠ Efectos (Clave): La resolución **NO pone fin a la vía administrativa** (cabe recurso de reposición y reclamación económico-administrativa).

5. Esquema: procedimientos especiales de revisión (régimen de agotamiento de vía)

Procedimiento (Art. LGT)	Iniciación	Plazo máximo	Agota vía administrativa (FIN)
Nulidad de pleno derecho (217)	Oficio / Instancia	1 año	SÍ
Declaración de lesividad (218)	Solo Oficio	3 meses (para declarar)	SÍ
Revocación (219)	Solo Oficio	6 meses	SÍ
Rectificación de errores (220)	Oficio / Instancia	6 meses	NO
Devolución ingresos indebidos (221)	Oficio / Instancia	[Norma Específica]	NO

Tema 2: Procedimientos de revisión (II)

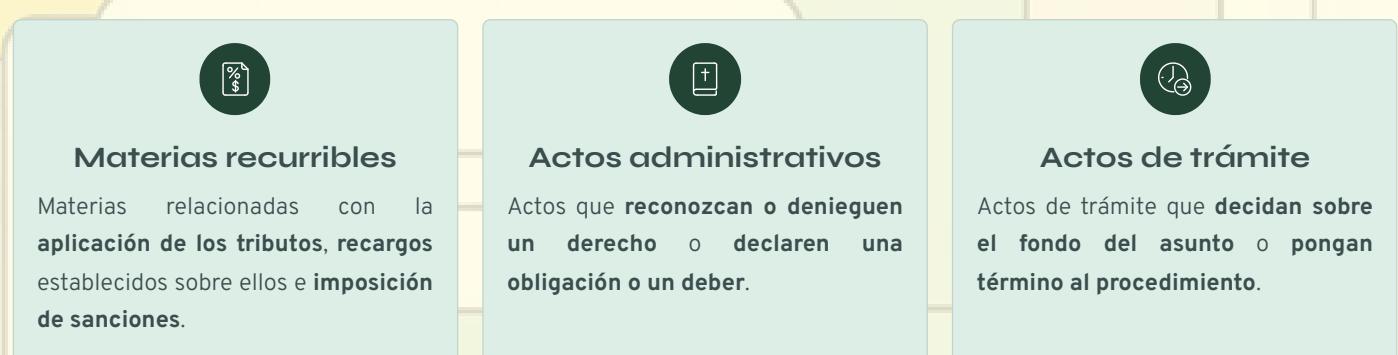
El ámbito de la reclamación económico-administrativa (Art. 226 y 227 LGT) determina también los actos recurribles en reposición (Art. 222 LGT).

1. Ámbito y legitimación en los procedimientos de revisión

El ámbito de la reclamación económico-administrativa (Art. 226 y 227 LGT) determina también los actos recurribles en reposición (Art. 222 LGT).

1.1. Ámbito objetivo (actos impugnables) (Art. 226, 227 LGT)

Tanto el recurso de reposición como la reclamación pueden interponerse contra:



 **Nótese:** Los actos de trámite, que generalmente no son recurribles, sí lo son bajo las circunstancias señaladas.

Ejemplos de actos impugnables (Art. 227 LGT): Liquidaciones, resoluciones de solicitudes de rectificación o de comunicación de datos, actos que reconozcan o denieguen beneficios fiscales, actos dictados en el procedimiento de recaudación, o los que impongan sanciones.

También contra actuaciones u omisiones de los particulares relativas a la obligación de repercutir o retener y soportar dicha repercusión o retención.

Ejemplo: Javier puede interponer recurso/reclamación contra la liquidación y la sanción impuesta por la A.T..

1.2. Legitimación (interesados) (Art. 232 LGT)

Personas legitimadas

- Los **obligados tributarios** y los **sujetos infractores**.
- Cualquier otra **persona cuyos intereses legítimos resulten afectados** por el acto o la actuación tributaria.

Ejemplo: Javier está legitimado como obligado tributario (por la liquidación) y como sujeto infractor (por la sanción).

Personas NO legitimadas

- Funcionarios/empleados públicos (salvo vulneración de sus derechos/intereses)
- Particulares que obren por delegación de la A.T.
- Denunciantes
- Quienes asuman obligaciones tributarias en virtud de pacto o contrato
- Los organismos/órganos que hayan dictado el acto impugnado

Comparecencia: Una vez iniciado el procedimiento, los interesados pueden comparecer, pero la tramitación **no se retrotrae**. Si se advierte la existencia de otros interesados, se les notifica para que aleguen.

2. El recurso de reposición (Arts. 222-225 LGT)

El recurso de reposición se configura como un paso previo y potestativo a la reclamación económico-administrativa.

2.1. Naturaleza, plazo y órgano competente

1	2	3
<p>Naturaleza (potestativo) El recurso es potestativo (no obligatorio).</p> <p>Preclusividad: Es necesario que el recurso de reposición sea anterior a la reclamación económico-administrativa. Si se interpone reclamación, ya no se puede interponer el recurso.</p>	<p>Plazo de interposición Un mes desde el día siguiente a la notificación del acto o desde el día siguiente a los efectos del silencio.</p> <p>Acceso al expediente: El recurrente puede comparecer durante este plazo para examinar el expediente (si lo necesita para formular alegaciones).</p>	<p>Órgano competente El mismo que dictó el acto.</p>

2.2. La prohibición de *reformatio in peius*

El **órgano competente para resolver el recurso no puede empeorar la situación inicial del recurrente** (*reformatio in peius*).

Ejemplo: Si el obligado recurre una liquidación para que se le reconozca una deducción, el órgano **no puede suprimir otra deducción** ya aplicada (ej. por maternidad).

Obligación de resolver: El órgano que conoce del recurso **no puede abstenerse de resolver**, y la resolución debe estar **motivada**.

2.3. Plazo de resolución y silencio

Plazo de resolución

Un mes, contado desde el día siguiente a la **presentación del recurso**.

Silencio administrativo

Transcurrido este plazo sin notificarse la resolución, el recurso se entenderá **desestimado por silencio**, y el interesado podrá **interponer la reclamación económico-administrativa**.

Nótese: No es posible interponer de nuevo un recurso de reposición.

2.4. Suspensión de la ejecución (Art. 224 LGT)

La ejecución del acto que se recurre **se puede suspender** (Art. 224 LGT).



Suspensión con garantía

Se suspende si lo solicita el interesado y **garantiza el importe del acto**, los **intereses de demora** y los **recargos** que procederían en caso de ejecución.

Suspensión automática sin garantía

No se exige garantía cuando se impugna una **sanción** o cuando al dictar el acto se haya podido incurrir en **error aritmético, material o de hecho**.

 **Garantías aceptadas:** Depósito de dinero/valores públicos, aval/fianza solidaria de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca, certificado de seguro de caución, o fianza personal/solidaria de otros contribuyentes de reconocida solvencia.

Ejemplo: Al interponer recurso, la ejecución de la sanción se suspende automáticamente. Para la liquidación, se requiere garantía (salvo error material).

3. Esquemas de síntesis y claves para el examen

3.1 Esquema I: Procedibilidad y silencio en el recurso de reposición

Característica	Detalle
Naturaleza	Potestativo (no obligatorio antes de la Reclamación E-A).
Plazo	1 mes para interponer y 1 mes para resolver.
Órgano resolutor	El mismo que dictó el acto (carácter no jerárquico).
Silencio	Desestimatorio (tras 1 mes). Habilita la Reclamación E-A.
<i>Reformatio in peius</i>	Prohibida (no se puede empeorar la situación inicial del recurrente).

3.2 Esquema II: Suspensión de la ejecución (Art. 224 LGT)

01	02	03
Suspensión del acto recurrido La ejecución puede suspenderse mediante dos vías diferentes según el tipo de acto y las circunstancias.	Vía 1: Automática sin garantía <ul style="list-style-type: none">Cuando se impugna una Sanción.Cuando el recurso se basa en Error Aritmético, Material o de Hecho.	Vía 2: Con garantía <ul style="list-style-type: none">Impugnación de Liquidación/Deuda.Se exige garantía (aval, depósito, etc.) que cubra Acto + Intereses + Recargos.

Claves para el examen (destacado)

El recurso de reposición es **potestativo** y **no jerárquico** (resuelve el mismo órgano). El silencio es **desestimatorio** al mes. La **suspensión automática de la sanción** al recurrir (sin garantía) es la principal especialidad de la recaudación ejecutiva. La **prohibición de la *reformatio in peius*** garantiza que el obligado no se vea perjudicado por el simple hecho de recurrir.

Puntos clave

- Recurso **potestativo**
- Plazo: **1 mes**
- Silencio **desestimatorio**

Prohibiciones

- **No** empeorar situación
- **No** abstenerse de resolver
- Resolución **motivada**

Suspensión

- Sanciones: **automática**
- Liquidaciones: **con garantía**
- Errores: sin garantía

Tema 3: Las reclamaciones económico-administrativas

Tras el estudio del recurso de reposición, se aborda la **reclamación económico-administrativa**, la segunda vía administrativa para la revisión de los actos tributarios. Este procedimiento se caracteriza por su naturaleza jerárquica y su tramitación ante órganos especializados.

1. Organización y competencias de los órganos económico-administrativos

La competencia para conocer de las reclamaciones recae en los **órganos económico-administrativos**, que tienen **competencia exclusiva** para ello (Arts. 228-229 LGT).

1.1 Estructura orgánica

Los órganos económico-administrativos son:

1. El **Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC)**
2. Los **Tribunales Económico-Administrativos Regionales** (en CCAA) y **Locales** (en Ciudades con Estatuto de Autonomía)
3. La **Sala Especial para la Unificación de Doctrina**
4. Los **órganos económico-administrativos autonómicos**

"La doctrina reiterada del TEAC vincula a los tribunales regionales, locales, órganos autonómicos y al resto de la Administración Tributaria"

1.2 Competencias del TEAC

El **TEAC** centraliza la máxima instancia y la unificación de criterio:



En única instancia

Conoce de las reclamaciones interpuestas directamente contra **actos dictados por órganos centrales y órganos periféricos del Estado**, así como contra los actos dictados por **órganos autonómicos** (superiores y no superiores), y actuaciones de particulares.



En segunda instancia

Conoce de los **recursos de alzada ordinario** interpuestos contra resoluciones dictadas en primera instancia por los **Tribunales Regionales y Locales**, y por los **órganos económico-administrativos autonómicos**.



Recursos extraordinarios

Conoce de los **recursos extraordinarios de alzada para la unificación de criterio**, de los **recursos extraordinarios de revisión** y de la **rectificación de errores** en sus propias resoluciones.

1.3 Competencia de los tribunales regionales/locales

Estos tribunales conocen, en primera o única instancia, de las reclamaciones contra:

- Actos dictados por los **órganos periféricos del Estado** y por los **órganos autonómicos no superiores**
- Reclamaciones contra **actuaciones de particulares**
- Rectificación de errores de sus propias resoluciones

Nótese: No conocen de reclamaciones contra órganos centrales del Estado o superiores de las CCAA.

2. Determinación de la instancia según cuantía

La instancia de conocimiento (única o primera) depende de la cuantía (Art. 36 RD 520/2005). **Este aspecto es clave para el examen.**

Única instancia

Si la cuota **NO es superior a 150.000 euros** o la base **NO es superior a 1.800.000 euros**.

Consecuencia: Su resolución no se puede recurrir en vía económico-administrativa.

Primera instancia

Si la cuota **es igual o superior a 150.000 euros** o la base **es igual o superior a 1.800.000 euros**.

Consecuencia: Permite recurso de alzada al TEAC.

Ejemplo: Liquidación de 130.000 € (única instancia regional) vs. 160.000 € (primera instancia regional y alzada ante el TEAC).

3. Tramitación de la reclamación económico-administrativa

3.1 Iniciación, plazo y órgano (Art. 235 LGT)

01	02	03
Plazo de interposición Un mes desde el día siguiente a la notificación del acto o desde el día siguiente a los efectos del silencio .	Iniciación Se inicia mediante un escrito dirigido al órgano que dictó el acto , en el que se pueden incluir alegaciones.	Remisión A diferencia del recurso de reposición, el órgano que dictó el acto debe remitir el escrito, junto con el expediente, al tribunal competente para resolver .

3.2 Desarrollo y resolución

- **Trámite de puesta de manifiesto (Art. 236 LGT):** El tribunal competente debe poner de manifiesto el expediente durante **un mes** a los interesados que no hubieran formulado alegaciones o las hubiesen solicitado.
- **Prohibición de *reformatio in peius* (Art. 237 LGT):** El órgano competente debe resolver todas las cuestiones planteadas y **no puede empeorar la situación inicial del recurrente**.
- **Vinculación doctrinal (Clave):** La **doctrina reiterada del TEAC** va a **vincular** a los regionales, locales, órganos autonómicos y al resto de la Administración Tributaria.

- **Plazo de resolución (Art. 240 LGT): Un año.**
- **Silencio administrativo:** Transcurrido el plazo de un año, la reclamación se entenderá **desestimada por silencio**.
- **Tipos de resolución (Art. 239 LGT):** Estimatoria, desestimatoria o de **inadmisión**.

3.3 Causas de inadmisión

La reclamación se inadmitirá cuando: se impugnen actos no susceptibles de reclamación o recurso; se presente **fuera de plazo**; no se identifique el acto o actuación; la petición no tenga relación con el acto recurrido; existan defectos de legitimación o de representación; o exista **cosa juzgada**.

4. Suspensión de la ejecución (Art. 233 LGT)

El interesado puede obtener la **suspensión del acto impugnado** (Art. 233 LGT), replicando el régimen del recurso de reposición, pero con diferencias en la dispensa de garantías:

Suspensión automática sin garantía

Al igual que en la reposición, **no se exigen garantías** si se reclama contra una **sanción** o por **error aritmético, material o de hecho**.

Suspensión con dispensa de garantía (Clave)

En la reclamación es posible la suspensión con **dispensa total o parcial de las garantías** cuando se considere que la ejecución del acto podría producir **perjuicios de difícil o imposible reparación**.

Sustitución de garantía

Si el interesado no puede aportar garantías, se puede acordar la **sustitución por otras**.

"La posibilidad de dispensa de garantías por perjuicios de difícil o imposible reparación es una diferencia fundamental respecto al recurso de reposición"

5. Esquemas de síntesis y claves para el examen

5.1 Esquema I: La organización económico-administrativa y sus competencias

Órgano	Instancia/Competencia
TEAC	1^a Instancia: Reclamaciones directas (órganos Centrales/Autonómicos Superiores). 2^a Instancia (Alzada): Contra Resoluciones Regionales/Locales. Unificación de Criterio.
Tribunales Regionales/Locales	1^a o Única Instancia: Contra actos periféricos del Estado y órganos Autonómicos no superiores.
Instancia Dependiente de Cuantía	Cuantía ≥ 150.000 €: Primera Instancia (Permite Alzada al TEAC). Cuantía < 150.000 €: Única Instancia (No hay Alzada).

5.2 Esquema II: Régimen de la reclamación vs. reposición

Característica	Recurso de Reposición (Art. 222 LGT)	Reclamación E-A (Art. 235-240 LGT)
Naturaleza	Potestativo y no jerárquico (resuelve el mismo órgano)	Potestativo y jerárquico (resuelve órgano distinto y especializado)
Plazo Resolución	1 mes	1 año
Silencio	Desestimatorio	Desestimatorio
Suspensión	Con Garantía. Solo dispensa en caso de error material/aritmético .	Con Garantía. Dispensa por perjuicios de difícil/imposible reparación.

-  Claves para el examen (Destacado)

La **Reclamación Económico-Administrativa** es un procedimiento **jerárquico** ante tribunales especializados. La **cuantía** de la deuda (150.000 €/1.800.000 €) define si se conoce en **primera o única instancia**. El **plazo de resolución de un año** es significativamente más largo que el de la reposición. La **vinculación de la doctrina del TEAC** garantiza la unidad de criterio.



Tema 4: La revisión tributaria

Esta lección final aborda los **recursos** que pueden interponerse contra las resoluciones dictadas en vía económico-administrativa (Arts. 241-244 LGT) y el régimen del **procedimiento abreviado** para la tramitación de reclamaciones (Arts. 245-248 LGT).

1. Recursos en vía económico-administrativa

Contra las resoluciones dictadas en vía económico-administrativa (E-A) se pueden interponer los siguientes recursos:

1.1 Recurso de alzada ordinario (Art. 241 LGT)

- **Órgano competente:** Se interpone ante el **Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC)**.
- **Plazo de interposición:** **Un mes** desde el día siguiente a la notificación de la resolución.
- **Actos recurribles:** Procede contra las resoluciones dictadas en **primera instancia** por los **Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Locales** y los **órganos E-A de las CCAA**.
- **Legitimados:** Interesados, directores generales del Ministerio de Hacienda y directores de Departamento de la AEAT, en materias de su competencia.
- **Cuantía mínima:** El interesado puede optar por la alzada si la reclamación **superá los 150.000 euros de cuota o 1.800.000 de base**. Puede optar por ir al Regional/Local y luego en alzada al Central, o acudir directamente a este último.
- **Plazo de resolución:** **Un año**.

"El recurso de alzada ordinario es clave para el examen: solo procede contra resoluciones en primera instancia y está limitado por la cuantía."



1.2 Recurso de anulación (Art. 241 bis LGT)

Plazo de interposición: 15 días.

Órgano competente: Ante el tribunal que hubiera dictado la resolución recurrida.

Legitimados: Los mismos que para el recurso de alzada ordinario.

Causas tasadas (clave): Solo procede en supuestos tasados:

1. Se haya declarado **incorrectamente la inadmisibilidad** de la reclamación.
2. Se hayan declarado **inexistentes las alegaciones o pruebas** oportunamente presentadas en la vía E-A.
3. Se alegue la existencia de **incongruencia completa y manifiesta** de la resolución.

Plazo de resolución: Un mes.

1.3 Recurso contra la ejecución (Art. 241 ter LGT)

- **Acto recurrido:** Actos de **ejecución** de las resoluciones E-A que sean **improcedentes respecto del contenido de la resolución**.
- **Plazo de interposición:** Un mes a contar desde el día siguiente a la notificación del acto impugnado.
- **Órgano competente:** El tribunal que hubiera dictado la resolución, **no el que ejecuta el acto**.
- **Plazo de resolución:** Seis meses.

2. Recursos extraordinarios

2.1 Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio (Art. 242 LGT)

Actos recurribles: Resoluciones de los tribunales E-A Regionales y Locales y órganos E-A de las CCAA que **no sean susceptibles de recurso de alzada**.

Órgano competente	Legitimados	Causas (clave)
Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC)	Directores generales del Ministerio de Hacienda y directores de Departamento de la AEAT respecto de sus competencias	Las resoluciones se estimen gravemente dañosas y erróneas , o que apliquen criterios distintos a los contenidos en las resoluciones de otros tribunales E-A

- **Plazo de interposición y resolución:** Tres meses (ambos).
- **Efectos:** El criterio establecido es **vinculante** para los tribunales E-A y para la AEAT.

2.2 Recurso extraordinario para la unificación de doctrina (Art. 243 LGT)

Acto recurrido: Resoluciones del **Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC)**, cuando el Director General de Tributos esté en desacuerdo con su contenido.

Órgano competente: **Sala Especial para la Unificación de Doctrina del TEAC**.

Legitimado: El **Director General de Tributos** del Ministerio de Hacienda.

Plazo de interposición: Tres meses (según Reglamento de Revisión Administrativa).

Plazo de resolución: Seis meses.

Efectos: El criterio establecido es **vinculante** para los tribunales E-A y para la AEAT.

"Los recursos extraordinarios buscan establecer la vinculación de criterio y doctrina para toda la vía económico-administrativa."

2.3 Recurso extraordinario de revisión (Art. 244 LGT)

Actos recurribles: Actos firmes de la A.T. y resoluciones firmes de los órganos E-A.

Órgano competente: Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC).

Causas tasadas (clave):

1. Aparezcan **documentos de valor esencial** para la decisión que fueran posteriores al acto o de imposible aportación, y que **evidencien el error cometido**.
 2. Al dictar el acto hayan influido **documentos o testimonios declarados falsos por sentencia judicial firme** (anterior o posterior).
 3. El acto/resolución se haya dictado como consecuencia de **prevaricación, cohecho, violencia, maquinación fraudulenta u otra conducta punible** declarada así en **sentencia judicial firme**.
- **Plazo de interposición: Tres meses** desde el conocimiento de los documentos o desde que quedó firme la sentencia judicial.
 - **Plazo de resolución: Seis meses** (transcurrido el cual, se entiende desestimado por silencio).



3. Procedimiento abreviado de reclamación

El procedimiento abreviado es una forma de tramitar las reclamaciones E-A de menor cuantía, buscando la celeridad.

Ámbito (cuantía mínima)

Se traman por este procedimiento las reclamaciones cuya **cuantía sea inferior a 6.000 euros o a 72.000 euros si se trata de bases** (Art. 64 Reglamento de Revisión en vía administrativa)

Órgano competente

Los tribunales E-A, que resuelven en **única instancia**

Plazo de resolución (clave)

El plazo máximo para notificar la resolución es de **seis meses** (frente al año del procedimiento ordinario)

- **Silencio administrativo:** Transcurrido el plazo sin notificación, la reclamación se **desestimarán por silencio**.
- **Recursos:** Contra las resoluciones del procedimiento abreviado **no cabe recurso de alzada ordinario**, pero sí los demás recursos (extraordinarios).

- Recurso judicial posterior (Art. 249 LGT):** Contra las resoluciones de los recursos que **ponen fin a la vía económico-administrativa**, solo cabe el **recurso contencioso-administrativo** (Art. 249 LGT).

"El procedimiento abreviado es una vía de única instancia con un plazo de resolución reducido a seis meses, diseñado para agilizar las reclamaciones de menor cuantía."



4. Esquemas de síntesis y claves para el examen

4.1 Esquema I: Plazos de interposición y resolución en recursos E-A

Recurso	Órgano competente	Plazo de interposición	Plazo de resolución
Alzada ordinario (Art. 241)	TEAC	1 mes	1 año
Anulación (Art. 241 bis)	Tribunal que dictó la resolución	15 días	1 mes
Alzada unificación criterio (Art. 242)	TEAC	3 meses	3 meses
Extraordinario de revisión (Art. 244)	TEAC	3 meses	6 meses
Procedimiento abreviado	Tribunales regionales (única instancia)	1 mes	6 meses

4.2 Esquema II: Recursos extraordinarios (finalidad y carácter)

Recurso	Finalidad principal (clave)	Legitimación
• Extraordinario de alzada p/ unificación de criterio (Art. 242)	Unificar criterios de los tribunales regionales	Directores de Hacienda/AEAT
• Extraordinario p/ unificación de doctrina (Art. 243)	Fijar doctrina contra las resoluciones del TEAC	Director General de Tributos
• Extraordinario de revisión (Art. 244)	Revisar actos firmes por errores de hecho o fraude (documentos falsos, prevaricación)	Interesados



🔑 Clave 1

El **recurso de alzada ordinario** (Art. 241 LGT) solo procede contra resoluciones en **primera instancia** y está limitado por la **cuantía**.

🔑 Clave 2

El **procedimiento abreviado** es una vía de **única instancia** con un plazo de resolución reducido a **seis meses**.

🔑 Clave 3

Los recursos extraordinarios (alzadas y revisión) buscan establecer la **vinculación de criterio/doctrina** para toda la vía E-A.

🔑 Clave 4

La **sentencia judicial firme** impide la revisión posterior en vía administrativa.