

# **CLAVES PRÁCTICAS**

FRANCIS LEFEBVRE

**Primeros Auxilios Fiscales  
(cómo oponerse  
legalmente a los actos  
tributarios)**

Actualizado a 15 de mayo de 2014

Esta monografía de la Colección  
**CLAVES PRÁCTICAS**  
es una obra editada por iniciativa y bajo  
la coordinación de  
**Ediciones Francis Lefebvre**

**JOSÉ IGNACIO RUIZ TOLEDANO**

*Inspector de Hacienda. TEAR (Tribunal Económico-Administrativo Regional) de Madrid*

**LUIS JAVIER RUIZ GONZÁLEZ**

*Inspector de Seguros. TEAR (Tribunal Económico-Administrativo Regional) de Madrid*

© EDICIONES FRANCIS LEFEBVRE, S. A.  
Monasterios de Suso y Yuso, 34. 28049 Madrid. Teléfono: 91 210 80 00.  
Fax: 91 210 80 01  
[www.efl.es](http://www.efl.es)  
Precio: 26,00 € (IVA incluido)  
ISBN: 978-84-15911-65-4  
Depósito legal: M-15168-2014  
Impreso en España por Printing'94  
Puerto Rico, 3. 28016 Madrid

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, [www.cedro.org](http://www.cedro.org)) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

## Plan general

	<u>Nº marginal</u>
<b>Introducción</b>	
Capítulo 1. Aspectos básicos .....	1000
Capítulo 2. Iniciativas del contribuyente .....	2000
Capítulo 3. Cómo oponerse a las actuaciones administrativas durante los procedimientos .....	3000
Capítulo 4. Cómo oponerse a las valoraciones tributarias .....	4000
Capítulo 5. Cómo oponerse a las liquidaciones y sanciones .....	5000
Capítulo 6. Cómo paralizar el pago .....	6000
Capítulo 7. Cómo oponerse a actuaciones tributarias de otros particulares .....	7000
Capítulo 8. Cuestiones comunes .....	8000
<b>Anexos</b> .....	9000
<b>Tabla Alfabética</b>	

## Abreviaturas

<b>AEAT</b>	Agencia Estatal de Administración Tributaria
<b>art.</b>	artículo/s
<b>CCAA</b>	Comunidades Autónomas
<b>Const</b>	Constitución Española
<b>DGT</b>	Dirección General de Tributos
<b>disp.adic.</b>	Disposición adicional
<b>IIEE</b>	Impuestos especiales
<b>IP</b>	Impuesto sobre el Patrimonio
<b>IRNR</b>	Impuesto sobre la Renta de No Residentes
<b>IRPF</b>	Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas
<b>IS</b>	Impuesto sobre Sociedades
<b>ISD</b>	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
<b>ITPAJD</b>	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
<b>IVA</b>	Impuesto sobre el Valor Añadido
<b>L</b>	Ley
<b>LBRL</b>	Ley de Bases del Régimen Local (L 7/1985)
<b>LGT</b>	Ley General Tributaria (L 58/2003)
<b>LHL</b>	Texto Refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales (RDLeg 2/2004)
<b>LIRPF</b>	Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (L 35/2006)
<b>LIS</b>	Ley del Impuesto sobre Sociedades (RDLeg 4/2004)
<b>LJCA</b>	Ley de Jurisdicción Contencioso-Administrativa (L 29/1998)
<b>LO</b>	Ley Orgánica
<b>LOFCA</b>	Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LO 8/1980)
<b>LOPJ</b>	Ley Orgánica del Poder Judicial (LO 6/1985)
<b>LRJPAC</b>	Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (L 30/1992)
<b>OM</b>	Orden Ministerial
<b>RD</b>	Real Decreto
<b>Resol</b>	Resolución
<b>RGGI</b>	Reglamento General de Gestión e Inspección (RD 1065/2007)
<b>RGR</b>	Reglamento General de Recaudación (RD 939/2005)
<b>RGRV</b>	Reglamento General de Revisión en Vía Administrativa (RD 520/2005)
<b>RSAN</b>	Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario (RD 2063/2004)
<b>SEAP</b>	Secretaría Estatal de Administración Pública
<b>TEA</b>	Tribunal Económico-Administrativo
<b>TEAC</b>	Tribunal Económico-Administrativo Central
<b>TEARL</b>	Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Locales
<b>TSJ</b>	Tribunal Superior de Justicia

## Introducción

Entre los temores que acechan actualmente a los contribuyentes ocupa un importante lugar la recepción de una carta con el membrete de la Administración Tributaria. Es evidente que el susto viene fundamentalmente causado porque es probable que acabe en el **pago de una cantidad de dinero** frecuentemente elevada, pero también existe el miedo que asalta al receptor de la carta a enfrentarse a un largo y farragoso procedimiento, en especial porque casi siempre desconoce qué puede hacer y cómo tiene que defenderse.

Esta obra ayudará a evitar o, al menos, a limitar estas fuentes de inquietud. Por un lado, las dolorosas **consecuencias para nuestro bolsillo**, por otro la ignorancia de cómo proceder para **defender** mejor **nuestros intereses**. Por ello, no sólo se analizan los recursos y las reclamaciones económico-administrativas, sino que se detallan qué comunicaciones pueden recibir los contribuyentes, qué contenido pueden tener, cómo reaccionar ante ellas y cómo preparar las distintas fases de los procedimientos, aportando el conocimiento y la confianza necesarias para defenderse con solvencia de las pretensiones del Fisco.

La obra se ha realizado con ánimo de incluir un análisis integral de las relaciones con la Hacienda Pública, empezando por **aspectos básicos** como la tipología de las distintas Administraciones Tributarias, para continuar con las actividades a **iniciativa del interesado**, es decir las que el interesado puede realizar para mejorar su fiscalidad antes de que Hacienda se interese expresamente por él, tanto aquellas que puede realizar por sí mismo, como las que requieren la participación de órganos administrativos, y distinguiendo entre las diversas posibilidades que recoge el ordenamiento. Así se analizan los procedimientos para rectificar las propias actuaciones o para solicitar lo que se ingresó en su momento pero ahora se entiende que de forma indebida.

A continuación, se expone **cómo oponerse durante el desarrollo de los procedimientos**, haciendo especial hincapié en los derechos del contribuyente y en cómo reaccionar ante los requerimientos de información.

Como la determinación del valor en los impuestos tiene una gran trascendencia práctica, a continuación se examina **cómo oponerse a la valoración** realizada por la Administración.

El núcleo de todo auxilio fiscal es **cómo oponerse a la liquidación y la sanción**, lograr que se anulen o cuando menos se minoren. Para ello el ordenamiento prevé una serie de cauces procedimentales que no sólo se circunscriben a los recursos de reposición y a las reclamaciones económico-administrativas, aunque el análisis de dichas vías de revisión sea fundamental. Esta obra explica y aclara cuáles son los diversos instrumentos y cómo utilizarlos para lograr su objetivo principal, evitar la liquidación o sanción o que las mismas decaigan o disminuyan.

No menos importancia tiene **cómo paralizar el pago**, aunque sólo sea temporalmente, o realizarlo de forma menos gravosa. Para ello el ordenamiento también recoge una serie de medios que no se limitan a la impugnación, sino que permiten ordenar el pago de la forma más adecuada posible a las necesidades y circunstancias del contribuyente, especialmente en el ámbito temporal, como los aplazamientos y fraccionamientos, la compensación o la suspensión.

Además de la Administración, otros contribuyentes realizan actuaciones tributarias que nos afectan, como retenciones en el IRPF o repercusiones en el IVA, por lo que no puede dejar de analizarse **cómo oponerse a las actuaciones tributarias de otros particulares**.

Finalmente, existen algunas **cuestiones comunes** como la notificación, la prescripción, la prueba o la representación del contribuyente, por lo que su análisis también resulta imprescindible.

En definitiva, se trata de una obra que pretende ser una **guía sencilla** para que el contribuyente que no sea experto en la materia tributaria sepa cómo puede actuar en sus relaciones con la Hacienda Pública de forma integral: antes de ser requerido, frente a los actos que realice la Administración fiscal o frente a los que provienen de otros contribuyentes,

para evitarlos o para adecuarlos a sus necesidades, o para modificar sus propias actuaciones, siempre, claro está, operando dentro de los límites que establece la Ley.

## Capítulo 1. Aspectos básicos

1. Tributos .....	1020	<b>1000</b>
2. Administración tributaria.....	1040	
3. Contribuyentes .....	1100	
4. Normas aplicables.....	1150	

Todos los **contribuyentes** saben que tienen que pagar cantidades con nombres muy variados a organismos públicos también con nombres muy variados del Estado, Comunidades Autónomas (CCAA) y Entidades Locales (Municipios y otras Entidades Locales). Dichas **cantidades** son necesarias para poder realizar gastos públicos, como enseñanza, sanidad, policía, ejército, obras públicas (carreteras, vías de ferrocarril, puertos o aceras), pensiones y muchos otros gastos. Algunos contribuyentes no están de acuerdo en que los ingresos estén destinados a determinados gastos, pero no impide que deban satisfacerlos, incluso con el riesgo de sanciones o multas si no lo hacen.

Sin embargo, la mayoría de los contribuyentes conocen relativamente poco sobre las cantidades a pagar, sobre los **organismos públicos** encargados de recibirlas y de comprobar que los contribuyentes han pagado las cantidades correctas. También en muchos casos ignoran cómo son los procedimientos utilizados por dichos organismos públicos y otros aspectos. Ello dificulta que puedan oponerse con éxito para pagar lo menos posible dentro de los límites legales.

Esta obra pretende exponer de forma básica y con lenguaje sencillo las cuestiones más comunes que afectan a los contribuyentes cuando tienen que tratar con los organismos públicos encargados de obtener ingresos. Sin embargo, para entender correctamente estas cuestiones hay que explicar de forma clara **conceptos y expresiones jurídicas** utilizados de forma muy frecuente (autoliquidación, notificación, reclamación económico-administrativa, nulidad de pleno derecho, domicilio fiscal, etc.) pues permiten comprender mejor lo que pretenden los organismos públicos. Por ello, esta obra pretende mantener el rigor jurídico y puede ser útil también a algunos contribuyentes y asesores con mayores conocimientos.

El lector juzgará si los autores han logrado el **equilibrio** adecuado **entre sencillez y rigor**, partiendo de que la finalidad no es explicar los impuestos y demás tributos, ni tampoco los rasgos esenciales de los diferentes procedimientos tributarios (salvo los más directamente relacionados con la defensa del contribuyente frente a los actos de la Administración tributaria, como las reclamaciones y recursos). La obra como indica su nombre trata de exponer de forma breve los «primeros auxilios», pues en caso de «enfermedad grave» habrá que acudir a un especialista en la materia tributaria.

Este primer capítulo dedicado a aspectos generales comienza explicando algunos temas básicos, como tributos, Administración tributaria, tipos de contribuyente u obligado tributario y las normas aplicables.

### I. Tributos

**Concepto y tipos** (Const art.31; LGT art.2 y disp.adic.1ª y 2ª) Las **cantidades** que tienen que pagar los contribuyentes tienen nombres muy variados, pero su nombre jurídico es «tributos» y su fin más importante es obtener los ingresos necesarios para realizar los gastos públicos. Pueden tener también **otras finalidades** (por ejemplo, los tributos medioambientales tienen la finalidad de proteger el medio ambiente).

Existen muchas teorías, pero la LGT establece sus características fundamentales:

1. Ingreso público (no abarca los ingresos que obtiene la Administración por las relaciones privadas con los ciudadanos, por ejemplo cuando vende un libro a un ciudadano).
2. En dinero (prestación pecuniaria), aunque admite el pago en especie.
3. Exigido por la Administración Pública.

**4.** Consecuencia de la realización de un hecho por el contribuyente (supuesto de hecho o hecho imponible).

Hay tres **tipos de tributos**, los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales, pero en esta obra no merece la pena exponer los conceptos y diferencias entre ellos, debido a que plantean cuestiones de gran complejidad jurídica y tienen escasa trascendencia práctica para el contribuyente normal.

**I022 Aprobación de tributos** (Const art.133; LGT art.4) Corresponde al Estado establecer los tributos (potestad tributaria originaria), pero las Comunidades Autónomas y Entidades Locales podrán establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y las leyes. Las demás entidades de derecho público podrán exigir tributos cuando una ley así lo determine.

Los **impuestos** son los tributos típicos y la gran mayoría de los ingresos corresponden a los mismos, sobre todo los impuestos estatales. Desde el punto de vista cuantitativo destacan el IRPF y el IVA y a mucha distancia el IS, IRNR, Impuestos Aduaneros y los Impuestos Especiales.

También son muy importantes las cantidades obtenidas por **cotizaciones sociales** (cotizaciones a la Seguridad Social), que desde el punto de vista teórico son tributos, aunque en España por tradición histórica y a diferencia de muchos otros países, no son gestionados por la Administración tributaria, sino por la Administración de la Seguridad Social (Tesorería General de la Seguridad Social) y tienen un régimen específico que excede de la finalidad de esta obra. En la práctica en España probablemente el 70% de los ingresos totales provienen sólo del IRPF, IVA y cotizaciones sociales.

Existen también **impuestos estatales** (regulados por el Estado), pero gestionados por las CCAA (tradicionalmente denominados tributos cedidos) como IP, ITPAJD, ISD o los Impuestos sobre el Juego.

**I025** Los Municipios gestionan Impuestos muy conocidos, como:

- **IBI** (Impuesto sobre Bienes Inmuebles, que algunas personas siguen llamando «contribución»),
- **IAE** (Impuesto sobre Actividades Económicas, que son las antiguas «licencias»),
- **IIVTNU** (Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, llamado vulgarmente «Plusvalía»),
- **ICIO** (Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, normalmente llamado el impuesto a las construcciones) o
- **IVTM** (Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, denominado vulgarmente el impuesto de «matriculación»).

Finalmente, las **tasas y contribuciones especiales** cada vez son más numerosas y tienen nombres diversos, sobre todo en los Municipios. En los últimos años ha aumentado de forma importante la cuantía exigida, provocando el malestar de los contribuyentes, como ocurre en las tasas de basuras, paso de carruajes, etc.

---

## 2. Administración tributaria

**I040 Concepto de Administración tributaria** El contribuyente está obligado a pagar cantidades por los tributos, pero el contribuyente utiliza para referirse al receptor de los pagos denominaciones muy variadas como «Hacienda», «Fisco», «Administración», «Erario Público», etc.

España está **organizada territorialmente**, además del Estado (central o general), en CCAA y Administraciones Locales (Municipios, Provincias, etc.) y todos actúan a través de su Administración propia, sin perjuicio de que puedan colaborar entre sí. La parte dedicada a gestionar los tributos es la Administración tributaria y existen, debido a la citada organización territorial, múltiples Administraciones tributarias.

El Estado tiene su **sistema de tributos** y actúa fundamentalmente mediante la **AEAT** (Agencia Estatal de Administración Tributaria) que es un organismo muy conocido por los contribuyentes, sobre todo debido a la información y servicios prestados en relación con el IRPF. Los **ingresos** obtenidos están destinados a los gastos del Estado, pero una parte



importante va a parar a las Comunidades Autónomas (los medios de comunicación a veces recuerdan que participan en el 50% del IRPF e IVA) y una parte menor a los Entes Locales.

Cada **Comunidad Autónoma** y cada **Ente Local** tiene su propio sistema de tributos, aunque sometidos a criterios y límites comunes establecidos por la Constitución y las Leyes, desarrollados en las normas de las CCAA (por ejemplo, las leyes autonómicas) y de dichos Entes Locales (por ejemplo, Ordenanzas Municipales).

Como es imposible de forma breve exponer la organización compleja y cambiante de las diversas Administraciones tributarias, conviene aconsejar la consulta de la información oficial incluida en Internet, que es gratuita y de fácil acceso, sobre todo del Ministerio de Hacienda y de la AEAT porque contienen información breve sobre otras Administraciones.

Conviene hacer una brevísima referencia a **dos órganos** del Ministerio de Hacienda **1043** (dentro de la Secretaría de Estado de Hacienda) que son:

a) la **Dirección General de Tributos** (DGT), que contesta consultas que vinculan a la Administración tributaria (salvo los TEA), y

b) el **Tribunal Económico-Administrativo Central** (TEAC), que establece doctrina vinculante para toda la Administración tributaria (incluidos los TEA).

Igualmente cabe referirse de forma separada al **Defensor del Contribuyente**.

Desde el **punto de vista práctico**, como el contribuyente y las diversas Administraciones tributarias tienen continuas relaciones (en el sentido vulgar de la expresión, pero también en el sentido de relación jurídica) es importantísimo saber si se trata de la Administración del Estado o Central (normalmente la AEAT), de una Comunidad Autónoma o de un Municipio u otra Entidad Local. Los nombres pueden confundir porque se utilizan algunos similares (por ejemplo, el Municipio de Madrid que es el que tiene más habitantes en España actúa a través de la Agencia Tributaria de Madrid que obviamente es distinta de la AEAT cuya sede está en Madrid).

De todas maneras, todas las **comunicaciones y actos** identificarán el órgano del que proceden y la Administración a la que pertenecen. Cuando es el contribuyente el que toma la iniciativa debe conocer la Administración tributaria a la que afecta, para lo que resulta de gran interés la **información tributaria** que las diversas Administraciones incluyen en Internet, que es gratuita y de fácil acceso.

**Defensor del Contribuyente** Una figura que han establecido las Administraciones tributarias del Estado y la mayoría de CCAA y también en algunos Municipios, es el Defensor del Contribuyente, que facilita las **relaciones** entre dichas **Administraciones y los contribuyentes** a través de las quejas y sugerencias que éstos presentan. Es una figura que existía en otros países y que está dando unos resultados muy buenos, sobre todo para los contribuyentes de menores conocimientos tributarios. **1045**

Es una figura distinta del Defensor del Pueblo, que es un órgano constitucional con unas atribuciones mucho más importantes, pero que afectan a todos los ámbitos y no sólo al tributario (Const art.54; LO 3/1981). Sin embargo, muchas veces los contribuyentes presentan quejas al Defensor del Pueblo y como consecuencia de las mismas la Administración tributaria toma medidas de mejora importantes en casos concretos, pero también ha provocado modificaciones legislativas en beneficio de todos los contribuyentes.

**Consejo para la Defensa del Contribuyente** (LGT art.34.2; RD 1676/2009) En la Administración del Estado el Defensor del Contribuyente tiene el nombre de Consejo para la Defensa del Contribuyente y desde su creación desarrolla una gran labor ayudando a contribuyentes concretos que presentan **quejas y sugerencias** y colaborando en la mejora de la Administración tributaria y de las normas tributarias, a través de las propuestas que realiza. **1047**

Las quejas y sugerencias que los contribuyentes presentan pueden referirse a la AEAT, los TEA, Catastro y demás órganos de la Secretaría de Estado de Hacienda del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, relacionadas directa o indirectamente con los procedimientos tributarios, las tardanzas o desatenciones o cualquier otro tipo de actuación en el funcionamiento de dichos órganos. Es importante aclarar que las quejas no son recur-

Administrativos, ni su interposición paraliza o interrumpe los plazos establecidos para los procedimientos de revisión (nº 5010) y pueden tramitarse con total independencia de cualquier recurso o reclamación.

Las quejas y sugerencias pueden presentarse:

- **por escrito**, en los propios órganos que motivan la queja,
- **por correo**,
- **por fax** y
- desde hace años pueden presentarse **electrónicamente** a través de **Internet**, existiendo información muy interesante y el formulario de presentación en Internet accesible a través de las páginas de la AEAT y del Ministerio de Hacienda.

Las quejas tienen un procedimiento de tramitación, pero la característica más interesante para el contribuyente y que le puede resultar extraña es que la **contestación a la queja** se realiza por el órgano o servicio que originó la queja, de forma que el Consejo sólo se pronuncia ante la disconformidad por escrito a dicha contestación o cuando estime que concurren circunstancias excepcionales. Sin embargo, en la práctica la mayoría de los contribuyentes están conformes con las contestaciones realizadas y, en los casos que ello no ocurre, presentan un **escrito de disconformidad** que es examinado y contestado por el Consejo. En todo caso, aunque el contribuyente no presente un escrito de disconformidad, el Consejo examina todas las contestaciones y puede tomar medidas o realizar propuestas.

**1050 Dirección General de Tributos y contestación a consultas** Este órgano del Ministerio de Hacienda es muy importante porque, además de colaborar en la preparación de las normas tributarias y otras funciones diversas, contesta consultas de los contribuyentes (ver nº 2075 s.) con **carácter vinculante** para la Administración tributaria, que se publica en Internet.

La contestación, sin embargo, no vincula a los TEA porque, aunque forman parte de la Administración, son **independientes** del resto de la Administración tributaria.

**1060 TEAC y doctrina tributaria** Este órgano del Ministerio de Hacienda es muy importante porque, además de resolver reclamaciones procedentes de determinados órganos (nº 5418) y de resolver algunos recursos económico-administrativos (nº 5700) y otras funciones diversas, establece la doctrina (o criterio) que vincula a toda la Administración tributaria, incluida la Administración tributaria de las CCAA en tributos estatales y los propios TEA.

La doctrina surge mediante:

1. **resoluciones reiteradas** con el mismo criterio (LGT art.239.7),
2. una **resolución en unificación de criterio** (LGT art.242) o
3. una **resolución** que establece **doctrina** de una **Sala Especial** (LGT art.243).

En la práctica, el contribuyente puede consultar esta doctrina en Internet (denominada DYCTEA desde 2014 y doctrina TEAC con anterioridad).

---

### 3. Contribuyentes

**1100 Concepto** En el lenguaje normal o en sentido amplio «contribuyente» es cualquier persona que tiene relación con la Administración tributaria y es la expresión utilizada en general a lo largo de esta obra por motivos de sencillez.

Sin embargo, desde el **punto de vista jurídico** el contribuyente es la persona que debe cumplir la obligación principal derivada del tributo, así como otras obligaciones básicamente formales, al realizar un hecho determinado (supuesto de hecho o hecho imponible). En el IRPF, que es el impuesto por excelencia, el contribuyente realiza el hecho imponible, por ejemplo, al obtener rentas del trabajo personal y, por ello, debe pagar la cantidad correspondiente.

Realmente las normas tributarias regulan diversos **obligados tributarios** (LGT art.35 s.), es decir, personas (físicas o jurídicas, pero también en algunos casos entidades sin personalidad) que deben cumplir obligaciones tributarias:

- a) **Sujetos pasivos** (contribuyente y sustituto del contribuyente).

b) Obligados a realizar retenciones (**retenedores**), ingresos a cuenta y pagos fraccionados y los obligados a soportar retenciones (**retenidos**) e ingresos a cuenta.

c) **Obligados** a repercutir y soportar la repercusión.

d) **Sucesores**.

e) **Beneficiarios** en supuestos de exención, devolución o bonificaciones tributarias cuando no sean sujetos pasivos.

También son obligados tributarios:

– los **responsables** tributarios (**solidarios y subsidiarios**) y, en sentido vulgar y no jurídico,

– las personas que cometen infracciones tributarias (**sujetos infractores**) y deben pagar una sanción tributaria.

En esta obra no merece la pena exponer los conceptos y diferencias entre los diversos obligados tributarios, pues tienen escasa trascendencia práctica para el contribuyente normal, por lo que en general se utilizará la palabra **contribuyente** en el **sentido amplio o normal**.

**Obligaciones tributarias de los contribuyentes** Los contribuyentes (en el sentido amplio equivalente a obligados tributarios) tienen una **obligación tributaria principal** (LGT art.19) que es pagar el tributo, pero además tienen otras obligaciones tributarias (LGT art.23 s.): **I 120**

**1.** Realizar **pagos a cuenta**, es decir, ingresar cantidades a la Administración tributaria consecuencia de retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados.

**2.** Realizar **obligaciones entre particulares** derivadas de los tributos, es decir, practicar a otras personas retenciones, ingresos a cuenta o repercusiones.

**3.** Satisfacer **obligaciones tributarias accesorias**, es decir, pagar interés de demora, recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo o recargos del período ejecutivo.

**4.** Realizar **obligaciones formales**, como presentar declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones, solicitar y utilizar el Número de Identificación Fiscal (NIF), llevar y conservar libros de contabilidades o libros registro fiscales en caso de empresarios y profesionales, expedir y entregar facturas, etc.

En el caso de los pagos a cuenta y obligaciones entre particulares existe una **relación** que puede describirse como **«triangular»** de dos contribuyentes entre sí y cada uno de ellos con la Administración tributaria (ver nº 7005).

**Interés de demora** (LGT art.26) Es un ingreso en dinero (obligación tributaria accesorias) consecuencia del ingreso o devolución de una obligación tributaria fuera de plazo, es decir, trata de compensar el **perjuicio económico** producido por el **retraso en el pago o devolución** por el contribuyente o por la Administración. **I 125**

Para calcularlo hay que aplicar el tipo fijado para cada año (ver nº 9005), que normalmente es un 125% del interés legal anual, al importe del ingreso o devolución no realizado en plazo durante el tiempo de retraso. Se aplica el interés legal y no el citado interés de demora cuando deriva de un aplazamiento, fraccionamiento o suspensión en que la deuda está garantizada en su totalidad con **aval solidario** de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o mediante certificado de seguro de caución.

Algunos casos en que debe pagarse **interés de demora** son los siguientes:

**a)** La finalización del plazo del período voluntario de pago sin haberse ingresado la deuda derivada de una liquidación practicada por la Administración o el importe de la sanción.

**b)** La finalización del plazo para la presentación de una autoliquidación o declaración sin que la misma haya sido presentada, salvo el caso de declaraciones extemporáneas sin requerimiento previo en que se exige el recargo (nº 1127).

**c)** La suspensión de la ejecución del acto, salvo recursos y reclamaciones contra sanciones en que existe suspensión automática sin garantías (nº 6005).

**d)** La iniciación del período ejecutivo, salvo las especialidades derivadas del recargo ejecutivo o el recargo de apremio reducido (nº 1129).

**e)** La obtención por el obligado tributario de una devolución improcedente.

No hay que pagar interés de demora por el tiempo que la Administración ha superado el **plazo máximo** para resolver un procedimiento, recurso o reclamación, por causa imputable a la misma.

Por ejemplo, si un TEA supera el plazo de 1 año para resolver en el procedimiento general en caso de que el contribuyente tenga que pagar la cantidad reclamada no hay interés de demora por el tiempo que el TEA ha superado el plazo de 1 año.

**PRECISIONES** Esta excepción no es aplicable en los recursos o reclamaciones en los que no se haya acordado la suspensión o en los casos de retraso en resolver solicitud de aplazamiento o fraccionamiento.

**1127 Recargos por declaración o autoliquidación extemporánea sin requerimiento previo** (LGT art.27) Es un pago en dinero (**obligación tributaria accesoria**) cuando el contribuyente presenta la declaración o autoliquidación pasado el plazo (extemporánea), siempre que la Administración no haya realizado alguna actuación para el reconocimiento, liquidación o similar (requerimiento previo).

El **recargo** es del:

- 5% (retraso dentro de los 3 meses siguientes al fin del plazo),
- 10% (retraso entre los 3 y 6 meses),
- 15% (retraso entre los 6 y 12 meses siguientes) y
- 20% (retraso pasado 12 meses), sobre la cantidad a ingresar por la autoliquidación fuera de plazo o el importe de la liquidación derivada de la declaración fuera de plazo. El recargo **excluye el interés de demora y la sanción tributaria**, salvo en el retraso pasados 12 meses que, además del recargo, hay que pagar interés de demora a partir del momento en que transcurren esos 12 meses hasta la presentación de la autoliquidación o declaración extemporánea.

Cuando el contribuyente no realice el ingreso ni solicite el aplazamiento o fraccionamiento o la compensación, además de estos recargos por declaración extemporánea, debe pagar los recargos e intereses del **período ejecutivo**.

Para que en el caso concreto el recargo excluya las sanciones, las autoliquidaciones extemporáneas que el contribuyente presenta deben identificar expresamente el periodo impositivo de liquidación y contener únicamente los datos relativos a dicho periodo, pues en otro caso se aplica la sanción leve de la LGT art.191.6.

**1129 Recargos del período ejecutivo** (LGT art.28) Es un pago en dinero (obligación tributaria accesoria) consecuencia de la finalización del **período voluntario de ingreso** sin haberse producido éste. Cuando finaliza el período voluntario comienza el período ejecutivo en que la Administración recauda lo no pagado, de forma ejecutiva a través del procedimiento de apremio y realizando los embargos que resulten necesarios. Según el momento en que pague el contribuyente pueden diferenciarse **tres recargos**:

1. **Ejecutivo del 5%**, cuando la totalidad de la cantidad debida en periodo voluntario se ingrese una vez iniciado el periodo ejecutivo pero antes de la notificación de la providencia de apremio, es decir antes de que comience el procedimiento de apremio. En este caso no resultan exigibles los intereses de demora desde el inicio del período ejecutivo.

2. **Apremio reducido del 10%**, cuando la totalidad de la cantidad debida en periodo voluntario y el propio recargo del 10% se ingrese antes de que termine el plazo de ingreso de las deudas apremiadas que se inicia con la notificación de la providencia de apremio. En este caso tampoco resultan exigibles los intereses de demora desde el inicio del período ejecutivo.

3. **Apremio ordinario del 20%**, si antes de la finalización del plazo de ingreso de las deudas apremiadas, es decir dentro del plazo de pago en período ejecutivo, no se ingresa toda la deuda debida en periodo voluntario más el recargo de apremio reducido del 10%. En este caso sí resultan exigibles los intereses de demora desde el inicio del período ejecutivo.

---

## 4. Normas aplicables

**Normas aplicables** (Const art.31, 133 y 134; LGT art.7 s.) Los ingresos (tributos) que deben pagar los contribuyentes y sus restantes obligaciones, así como la actuación de la Administración tributaria, están regulados en normas (leyes y reglamentos), de acuerdo con lo dispuesto en la Constitución. **I 150**

La norma más importante es la Ley General Tributaria (LGT) aprobada por L 58/2003 y desarrollada en varios **Reglamentos Generales**:

- Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección y desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGGI: RD 1065/2007 –redacc RD 960/2013).
- Reglamento General de Recaudación (RGR: RD 939/2005 –redacc RD 960/2013).
- Reglamento General de Revisión en Vía Administrativa (RGRV: RD 520/2005 –redacc RD 828/2013).
- Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario (RSAN: RD 2063/2004).

Muchos tributos, en especial los impuestos más importantes, tienen una ley y un reglamento específico, en los que además de la regulación detallada también contienen **normas procedimentales**. En algunos casos la Ley regula varias figuras de forma conjunta, por ejemplo, la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (LHL) que regula los principales impuestos de los Municipios.

También pueden existir normas de rango inferior a leyes y reglamentos, como las Órdenes del Ministro de Hacienda.

## Capítulo 2. Iniciativas del Contribuyente

1. Necesaria actividad de previsión fiscal. Auxilio de la Administración.....	2005	<b>2000</b>
2. Planificación Fiscal .....	2010	
3. Información y Asistencia de la Administración tributaria .....	2040	
4. Consultas Tributarias.....	2075	
5. Certificados tributarios.....	2110	
6. Información administrativa previa de valoraciones administrativas.....	2130	
7. Rectificación de autoliquidaciones .....	2155	
8. Devolución de ingresos indebidos.....	2205	

### I. Necesaria actividad de previsión fiscal. Auxilio de la Administración

Se presupone que la iniciativa de las relaciones entre los particulares y Hacienda le corresponde siempre a esta última, quizá con la excepción de la declaración anual del IRPF, y en el caso de profesionales y empresarios, de las declaraciones del IVA. **2005**

El hecho de que en la gran mayoría de impuestos es el contribuyente el que debe no sólo declararlos, sino también liquidarlos mediante la **presentación de declaraciones** que incorporan, además de los datos fiscalmente trascendentes, los cálculos necesarios para obtener la cuota a pagar, las llamadas **autoliquidaciones**, no contradice esta impresión de que el contribuyente es un ser pasivo, pues las discrepancias que puedan surgirle a Hacienda respecto a lo declarado serán solventadas en un procedimiento distinto y posterior. Así, si se limita a las relaciones conflictivas con Hacienda, puede mantenerse la impresión de que en estos casos la iniciativa siempre le corresponde al temido Fisco.

Sin embargo, este es un planeamiento no sólo equivocado sino también dañino para los intereses del contribuyente:

1. **Equivocado** porque el particular puede también iniciar un procedimiento cuando tenga discrepancias con Hacienda sin necesidad ni de que haya habido una actuación administrativa previa, ni de plantear un recurso.

2. **Dañino** porque no tiene en cuenta las posibilidades de las que goza el contribuyente para tributar menos.

El planteamiento de que al contribuyente sólo le cabe esperar a que Hacienda llame a su puerta para poder actuar a su vez implica olvidar que el contribuyente puede llevar la **iniciativa** lo que puede implicarle ventajas.

El primer **instrumento de la iniciativa** es la previsión: es básico estudiar y tener en cuenta el régimen fiscal que corresponde a los actos económicos que se pretenden realizar antes de ejecutarlos. Por tanto, las relaciones con el fisco se determinan mucho antes de que la administración actúe por lo que han de tenerse en cuenta las **consecuencias fiscales** de los actos que se realizan antes de llevarlos a cabo, pues muchas de ellas son irreversibles en el momento de tributar. Esta actividad previa es la planificación fiscal, que será el primer objeto de este capítulo. **2007**

La planificación fiscal puede diseñarse por el interesado sin participación de ninguna otra persona; sin embargo, el contribuyente puede hacer participar a la **Administración tributaria** en su actividad de planificación, pues puede consultarle lo que crea conveniente respecto a los actos que tenga pensado realizar y a sus consecuencias fiscales antes de que éstos se produzcan y sin que la opinión administrativa le vincule (las diversas posibilidades de consulta previa y sus efectos se analizan en el n° 2075 s.).

## 2. Planificación Fiscal

**2010 Concepto** La planificación fiscal o economía de opción es la posibilidad que tiene el contribuyente de **minorar por vías legales** su tributación o cualquier decisión que le permita disminuir sus obligaciones tributarias y que no se opone, ni siquiera indirectamente, a lo dispuesto por la norma tributaria.

La **economía de opción** produce un ahorro fiscal a las partes que no resulta contrario al ordenamiento jurídico. No atenta contra la Ley, sino que consiste en elegir una alternativa de entre varias, todas ellas legales, para conseguir determinado fin. Obviamente se pretende elegir la opción que resulte más ventajosa, es decir, que vaya a proporcionar un tratamiento fiscal más favorable al contribuyente.

En resumen, con planificación fiscal ha de referirse a la **actividad más o menos sofisticada** que consiste en el análisis previo a la realización de actos o actividades económicas con relevancia tributaria para realizarlos de la manera en que se sufra la menor carga tributaria posible.

**2015 Naturaleza de la Planificación. Los aspectos extrafiscales** A la hora de planificar debe precisarse que se trata de elegir entre opciones ajenas todas ellas al ámbito de las relaciones tributarias, pues todas esas opciones se sitúan en la esfera de las relaciones privadas de la persona; así el contribuyente que desea asegurarse el cobro de un capital cuando se jubile con el menor coste fiscal posible dispone de varias posibilidades, por ejemplo, contratar un seguro o apuntarse a un plan de pensiones. La opción por una u otra cosa es un **acto ajeno** al ámbito fiscal, es un acto incluido en la **esfera privada del contribuyente** que en principio sólo le afecta a él y a la aseguradora o a la gestora de planes de pensiones, pero no a Hacienda, y todo esto con independencia de que el diferente régimen fiscal que corresponda a cada contrato sea decisivo a la hora de decidirse. La opción siempre se toma fuera del ámbito tributario aunque tenga efectos importantes en el mismo.

Este hecho de que la **planificación es previa y distinta** a la relación tributaria sobre la que va a tener efectos debe ser tenido muy en cuenta porque si las decisiones que afectan a la tributación se toman en un ámbito equivocado, una vez que está realizado el acto o ha finalizado el plazo para poder elegir ya no es posible planificar por mucho que el periodo para declarar no haya tan siquiera comenzado.

Por ejemplo, si el contribuyente no tuvo en cuenta que en su caso le era más beneficioso optar por un **plan de pensiones** cuando formalizó el contrato de seguro de jubilación, no puede pretender aplicarse los beneficios fiscales correspondientes al primero cuando declare. Para gozar de una tributación favorable, deben estudiarse y planificarse las **acciones económicas** más importantes en el momento de su celebración, pues al ser decisiones ajenas al mundo tributario no pueden alterarse cuando surge la relación fiscal aunque sea ésta consecuencia de las mismas.

**2020 Planificación del momento y de las circunstancias** La planificación no sólo afecta al qué hacer y cómo hacerlo sino también y muy trascendentemente al **dónde y cuándo**. La normativa fiscal es muy cambiante, lo que implica que el régimen fiscal de determinada operación puede ser muy diferente ahora que lo que será en un futuro.

Esta variabilidad se ve más claramente en los tiempos más recientes por el aumento de la **legislación de urgencia** mediante la que, cada vez con más frecuencia, el legislador sorprende modificando una y otra vez la normativa tributaria.

Al planificar debe tenerse en cuenta esta circunstancia:

- asegurándose, por un lado, cuál es la **norma realmente aplicable** en el momento en que se realiza el acto por el que se opta; y por otro
- no perdiendo de vista, en la manera de lo posible, la **ley futura**, intentando tener en cuenta las modificaciones que se prevé que se introduzcan en las normas aplicables.

Realmente la previsión es incierta por naturaleza, pero no debe olvidarse que el conocimiento del contenido de un proyecto de ley permite decidir si es mejor, por ejemplo, comprar una vivienda ahora que cuando éste entre en vigor ya que puede suponer la alteración del régimen fiscal aplicable.

De igual manera, los **informes de organismos internacionales o europeos** influyen en las decisiones que tomarán los responsables nacionales, por lo que también pueden servir para prever los futuros cambios legales, al igual que la información dada por los medios de comunicación puede dar muchas pistas al contribuyente sobre las intenciones del legislador.

Por otra parte, el hecho de que cada **Comunidad Autónoma** tenga su **propia Hacienda y además capacidad** para dictar leyes fiscales, supone que haya que tenerse en cuenta el lugar de realización de los actos sujetos a tributación. Esto está claro en las decisiones empresariales, pero no debe despreciarse en el ámbito particular, teniendo en cuenta que el lugar donde se tributa puede afectar a aspectos innegociables de la vida (poca gente está dispuesta a cambiar de Comunidad Autónoma para que sus herederos tributen menos por su futura herencia), pero también a otros que no lo son tanto (residir en un lugar o en la localidad vecina pero que forma parte de otra Comunidad Autónoma, la localización de la vivienda en la playa, etc.)

**Riesgos y límites de la Planificación** En ocasiones la planificación fiscal es facilitada e incluso querida por el legislador, que concede **beneficios fiscales** a la realización de diferentes actividades. Es el caso ya planteado del seguro para la jubilación y el plan de pensiones en la que el legislador ofrece unos concretos beneficios para un supuesto y para el otro. En estos casos es evidente que no existe duda alguna sobre la legalidad de la planificación fiscal. **2025**

Sin embargo, con frecuencia las opciones no se fomentan por el legislador, sino que simplemente existen, e incluso hay ocasiones en que el legislador no era consciente de la posibilidad de planificar, sino que ésta se deriva de **lagunas legales o dificultades de interpretación** de la norma. Es este último caso el que plantea problemas, pues resulta difícil establecer la línea divisoria entre una legítima economía de opción o acto de planificación fiscal y un acto simulado o hecho en fraude de ley o, utilizando la terminología de la ley general tributaria, un conflicto en la aplicación de la norma.

Puede existir una gran dificultad en distinguir cuándo se trata de un caso de legítima planificación y cuándo de un acto no admitido por el ordenamiento por simulado o fraudulento, siendo habitual que cada caso concreto tenga una solución propia establecida por Hacienda o, por los Tribunales. En principio, la planificación legítima se caracteriza por no albergar la posibilidad de que se actúe de **forma contradictoria** con la naturaleza de los actos que se realizan o las normas que los regulan y por no admitir contradicciones entre lo que se afirma realizar y los fines que se pretenden, impidiendo que se atente contra el espíritu de la ley.

En el caso de la **simulación**, es decir, cuando se pretende haber hecho un acto cuando se hace realmente otro o no se hace ninguno, se está realizando una **actuación engañosa** que nada tiene que ver con los supuestos en los que se busca asegurar un tratamiento fiscal más favorable de conformidad con las previsiones de la legislación tributaria. Los contribuyentes, a través de la **economía de opción**, pueden buscar entre varias posibilidades aquella que sea más ventajosa para sus intereses siempre que no vulnere la legislación aplicable. Los límites de la economía de opción se encuentran por tanto en la imposibilidad de convertir la opción en una infracción del ordenamiento jurídico. **2030**

Se realizan actos que provocan un **conflicto** en la aplicación de la norma tributaria cuando éstos son o notoriamente artificiosos o carece de lógica realizarlos para lograr el resultado obtenido, siempre que su resultado sea el mismo que con los actos o negocios usuales o propios junto con un ahorro fiscal relevante.

El **acto en conflicto y el negocio simulado** son incompatibles con la planificación fiscal porque no plantean una posible opción lícita a la que acogerse, sino que constituyen una infracción del ordenamiento jurídico. Cuando se detectan estas prácticas, la vuelta a la **legalidad** se produce haciendo que el gravamen recaiga sobre el hecho efectivamente realizado por las partes. Así pues, la actividad de planificación debe realizarse siendo consciente de que no sólo está sujeta a las limitaciones expresas recogidas por el ordenamiento, sino que también existen otros los límites no expresos, tácitos, pero igualmente deter- **2035**