

Persevera

AL ALCANCE DE QUIEN ESTUDIA

BLOQUE IV · DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO ESPAÑOL · PARTE
GENERAL Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS

Tema 7

Elementos de cuantificación de la obligación tributaria

Cuerpo Técnico de Hacienda

INGRESO LIBRE · EDICIÓN 2026

perseveraoposiciones.com

AL ALCANCE DE QUIEN ESTUDIA

Cada año, mucha gente perfectamente capaz de aprobar una oposición no llega a intentarlo en serio. Y casi nunca es por falta de cabeza: es por la vida. El trabajo que te deja sin fuerzas justo cuando ibas a ponerte, las cargas familiares, no saber bien por dónde empezar o, simplemente, no poder dedicarle el día entero ni pagar una buena academia. Cosas que poco tienen que ver con lo que uno valdría sentado delante del examen.

Persevera nace de ahí: de la idea de que opositar debería depender de que estudies, y de nada más.

Prepararse bien no debería depender de cosas ajenas a tu esfuerzo. Hay muchísima gente que sacaría la plaza por su cuenta si tuviera las herramientas adecuadas a mano. El problema es que casi siempre se ven solo dos caminos: una academia, con sus horarios y su ritmo, o hacerlo del todo en solitario, sin nada ni nadie que te guíe. Persevera quiere ser un tercer camino: la libertad de ir por tu cuenta, pero con herramientas de verdad para hacerlo en serio.

Ese tercer camino empieza por lo esencial: el temario, completo y gratuito, sin registrarte. Descárgalo, guárdalo, imprímelo, compártelo con quien quieras: es tuyo, sin compromisos y para siempre.

Y las herramientas de verdad están en nuestra app. Porque, como quienes hemos pasado por ahí, sabemos que tener el temario es solo el principio: en la app el temario cobra vida, con tests para ponerte a prueba, fichas de repaso, esquemas y un seguimiento que te muestra por dónde vas y dónde flojeas. Todo pensado para exprimir cada hora de estudio. Y da lo mismo cómo te prepares: por tu cuenta o como refuerzo de una academia, aquí siempre tienes con qué practicar más.

Opositar es, sobre todo, perseverar: madrugones, días en que no entra nada, semanas en que dudas de si merece la pena. Y es en esa parte —la de aguantar— donde queremos estar a tu lado, dándote las herramientas que a nosotros nos habrían hecho el camino más fácil.

— *El equipo de Persevera*

ÍNDICE

Epígrafe 1 — La base imponible: concepto y métodos de determinación	· 5
1. Los elementos de cuantificación de la obligación tributaria (art. 49)	5
2. La base imponible: concepto (art. 50.1)	7
3. Los tres métodos de determinación y su jerarquía (art. 50.2 a 4)	9
4. El método de estimación directa (art. 51)	10
5. El método de estimación objetiva (art. 52)	11
6. El método de estimación indirecta (art. 53)	12
Epígrafe 2 — La base liquidable, el tipo de gravamen y la cuota tributaria	· 18
1. La base liquidable (art. 54)	18
2. El tipo de gravamen (art. 55)	19
3. Tipo medio y tipo marginal	21
4. La cuota tributaria: íntegra, líquida y diferencial (art. 56)	23
5. La corrección del error de salto (art. 56.3)	25
Epígrafe 3 — La comprobación de valores	28
1. Concepto, presupuesto y límites	28
2. Los medios de comprobación (art. 57.1) y su desarrollo reglamentario . . .	32
3. El procedimiento de comprobación de valores (arts. 57.4 y 134 LGT; art. 160 RGGI)	35
4. La tasación pericial contradictoria (arts. 57.2 y 135 LGT; arts. 161 y 162 RGGI)	39
Epígrafe 4 — La deuda tributaria	47

1. Concepto y composición (art. 58)	47
2. El interés de demora (art. 26)	48
3. Los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo (art. 27)	51
4. Los recargos del período ejecutivo (art. 28)	55
5. Los recargos legalmente exigibles sobre las bases o las cuotas (art. 58.2.d)	58
6. Las sanciones no forman parte de la deuda tributaria (art. 58.3)	59

TEMA 7

Epígrafe 1 — La base imponible: concepto y métodos de determinación

1. Los elementos de cuantificación de la obligación tributaria (art. 49)

Realizado el hecho imponible, nace la obligación tributaria principal (art. 20 LGT), pero nace **sin cifra**: sabemos ya *que* se debe, no *cuánto* se debe. Ese salto —del nacimiento de la obligación a su medida en euros— es el objeto del **Capítulo III del Título II** de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, rotulado precisamente «Elementos de cuantificación de la obligación tributaria principal y de la obligación de realizar pagos a cuenta» (arts. 49 a 57). El Capítulo IV inmediato (arts. 58 y siguientes) recoge ya el resultado agregado de esa operación: la **deuda tributaria**.

El art. 49 abre el capítulo enunciando la regla de sistema.

Artículo 49 de la Ley 58/2003 (LGT) · Cuantificación de la obligación tributaria principal y de la obligación de realizar pagos a cuenta

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

El precepto encierra tres decisiones: de objeto, de método y de fuente. La primera es de **objeto**: los elementos de cuantificación no sirven solo para medir la obligación principal (la cuota), sino también las obligaciones de realizar **pagos a cuenta** —retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados (art. 23 LGT)—. La segunda es de **método**: la cuantificación se hace mediante una **cadena** de magnitudes encadenadas —base imponible, base liquidable, tipo, cuota— que la LGT define una a una en los arts. 50 a 56. Y la tercera es de **fuente**: todo

ello opera «según disponga la **ley de cada tributo**», de modo que la LGT fija el vocabulario y la mecánica y es la ley propia de cada figura la que dice qué mide la base, qué reducciones caben y qué tipo se aplica.

Esa remisión a la ley propia de cada tributo no es una remisión libre, porque los elementos de cuantificación están cubiertos por la **reserva de ley** del art. 8 LGT.

Artículo 8.a) de la Ley 58/2003 (LGT) · Reserva de ley tributaria

Se regularán *en todo caso* por **ley**:

a) La delimitación del **hecho imponible**, del **devengo**, de la **base imponible** y **liquidable**, la fijación del **tipo de gravamen** y de los demás **elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria**, así como el establecimiento de **presunciones que no admitan prueba en contrario**.

De ahí una regla general: los **elementos de cuantificación** —base imponible y liquidable, tipo, y cuanto determine directamente la cuantía— son materia de **ley**. El **reglamento** interviene después, y solo para lo que la ley le deje: el procedimiento, los requisitos formales, la metodología de cálculo de unos coeficientes, los plazos de un trámite. Cuando en este tema aparezca el **RD 1065/2007** (Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria, RGGI), lo hará siempre en ese papel subordinado: nunca fija una base, un tipo o un recargo, sino la forma de aplicarlos.

La cuantificación sigue esta cadena completa:

Paso	Magnitud	Operación	Precepto
1	Base imponible	Medición o valoración del hecho imponible	art. 50
2	– reducciones legales	Solo las que la ley del tributo prevea	art. 54
3	Base liquidable	Resultado de la operación anterior	art. 54
4	× tipo de gravamen	Cifra, coeficiente o porcentaje (o tarifa por tramos)	art. 55

5	Cuota íntegra	Tipo × base liquidable, o cantidad fija	art. 56.1
6	– deducciones y bonificaciones	Las de la ley de cada tributo	art. 56.5
7	Cuota líquida	Resultado de la operación anterior	art. 56.5
8	– pagos a cuenta	Retenciones, ingresos a cuenta, pagos fraccionados	art. 56.6
9	Cuota diferencial	A ingresar o a devolver	art. 56.6
10	1. componentes accesorios	Interés de demora y recargos, <i>en su caso</i>	art. 58.2
–	Deuda tributaria	Cuota (o cantidad a ingresar) más los accesorios	art. 58

RECUERDA

Dos parejas que no deben cruzarse nunca. Las **reducciones** operan sobre la **base** (base imponible → base liquidable, art. 54); las **deducciones y bonificaciones** operan sobre la **cuota** (cuota íntegra → cuota líquida, art. 56.5). Y los **pagos a cuenta** minoran ya la cuota líquida para dar la **cuota diferencial** (art. 56.6). Colocar una reducción en la cuota o una deducción en la base es el error de cuantificación más frecuente.

2. La base imponible: concepto (art. 50.1)

La primera pieza de la cadena es la **base imponible**, y la LGT la define con una fórmula deliberadamente amplia.

Artículo 50 de la Ley 58/2003 (LGT) · Base imponible: concepto y métodos de determinación

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

2. La base imponible podrá determinarse por los siguientes **métodos**:
 - a) **Estimación directa**.
 - b) **Estimación objetiva**.
 - c) **Estimación indirecta**.
3. Las bases imposables se determinarán *con carácter general* a través del método de **estimación directa**. *No obstante*, la ley podrá establecer los supuestos en que sea de aplicación el método de **estimación objetiva**, que tendrá, *en todo caso*, **carácter voluntario** para los obligados tributarios.
4. La **estimación indirecta** tendrá **carácter subsidiario** respecto de los demás métodos de determinación y se aplicará *cuando* se produzca alguna de las circunstancias previstas en el **artículo 53** de esta ley.

De la definición del apartado 1 interesan tres notas.

La primera es la **función**: la base imponible **mide el hecho imponible**. Si el hecho imponible del IRPF es la obtención de renta, la base ha de medir renta; si el del IVA es la entrega de bienes, la base ha de medir la contraprestación de esa entrega. Por eso la base imponible es el instrumento a través del cual se realiza el principio de **capacidad económica** (art. 31.1 CE y art. 3.1 LGT).

La segunda nota es la **naturaleza de la magnitud**: «dineraria o de otra naturaleza». Lo normal es que la base se exprese en euros (la renta del IRPF, el valor del bien en el ISD), pero la ley admite expresamente **bases no monetarias**, medidas en unidades físicas: hectolitros de alcohol puro, kilogramos de labores del tabaco, kilovatios-hora. De la distinción depende la clase de tipo aplicable, porque sobre una base física no cabe un porcentaje, sino un **tipo específico** (art. 55.2).

La tercera nota es la **doble vía** de la operación: «medición o valoración». Hay hechos imposables que se **miden** —basta contar unidades, litros o kilos— y hechos imposables que se **valoran** —hay que asignar un valor a un bien, a un derecho o a una renta—. De esta segunda vía nace la comprobación de valores: donde hay que **valorar**, hay margen

de discrepancia entre el obligado y la Administración, y el ordenamiento necesita un mecanismo para resolverla.

MATIZ

No deben confundirse la **base imponible** con el **hecho imponible** ni con el **objeto del tributo**. El **hecho imponible** es el presupuesto jurídico cuya realización hace nacer la obligación (art. 20 LGT). El **objeto del tributo** es la manifestación de riqueza que se pretende gravar (la renta, el consumo, el patrimonio). Y la **base imponible** es la **magnitud** que mide ese hecho imponible en el caso concreto: no coincide con el objeto del tributo, sino que es su dimensión o medida.

3. Los tres métodos de determinación y su jerarquía (art. 50.2 a 4)

Definida la base, queda por resolver **cómo se llega a ella**. El art. 50.2 enumera tres métodos —directa, objetiva e indirecta— y los apartados 3 y 4 no se limitan a listarlos: establecen entre ellos una **jerarquía**, que es el contenido decisivo del precepto.

Método	Carácter	Quién decide su aplicación	Base legal
Directa (art. 51)	General	Se aplica por defecto	arts. 50.3 y 51
Objetiva (art. 52)	Excepcional y <i>en todo caso voluntaria</i>	La ley la establece; el obligado la acepta o renuncia	arts. 50.3 y 52
Indirecta (art. 53)	Subsidiaria y de aplicación tasada	La Administración , si concurre una circunstancia del art. 53.1	arts. 50.4 y 53

MATIZ

Los tres adjetivos del art. 50 concentran todo el régimen: la directa es **general**, la objetiva es **voluntaria** y la indirecta es **subsidiaria**. Y hay una simetría que ayuda a fijarlos: la **objetiva** juega a favor del obligado (simplifica, y por eso es voluntaria y renunciable); la **indirecta** juega en su contra (reconstruye la base por aproximación) y por eso está **tasada** en sus causas y sometida a un procedimiento con garantías (art. 158). Nadie puede ser cuantificado por aproximación si cabe hacerlo con exactitud y él quiere que así se haga.

4. El método de estimación directa (art. 51)

Artículo 51 de la Ley 58/2003 (LGT) · Método de estimación directa

El método de **estimación directa** podrá utilizarse **por el contribuyente y por la Administración tributaria** de acuerdo con lo dispuesto en la **normativa de cada tributo**. A estos efectos, la Administración tributaria utilizará las **declaraciones o documentos presentados**, los **datos consignados en libros y registros comprobados administrativamente** y los demás **documentos, justificantes y datos** que tengan relación con los **elementos de la obligación tributaria**.

El precepto dice dos cosas. La primera, quién puede usarlo: «**el contribuyente y la Administración tributaria**». No es un método administrativo, sino el normal de cuantificación en un sistema que descansa sobre la **autoliquidación**: el obligado mide su base con sus datos reales y la Administración la comprueba después con los mismos instrumentos.

La segunda, con qué se hace: con **datos reales** —declaraciones y documentos presentados, libros y registros comprobados administrativamente, y los demás justificantes relacionados con los elementos de la obligación—. No se estima ni se aproxima: se mide lo que efectivamente ocurrió. Por eso es el método que mejor sirve al principio de capacidad

económica, y por eso es el general. Su contrapartida es una **carga formal** indirecta: llevanza de contabilidad, registros, facturas y justificantes que la respalden.

5. El método de estimación objetiva (art. 52)

Artículo 52 de la Ley 58/2003 (LGT) · Método de estimación objetiva

El método de **estimación objetiva** podrá utilizarse para la determinación de la **base imponible** mediante la aplicación de las **magnitudes, índices, módulos o datos** previstos en la **normativa propia de cada tributo**.

Frente a la medición de la realidad, la estimación objetiva sustituye el dato real por un **dato presunto**: en lugar de contar los ingresos efectivos de un bar, se calcula su rendimiento a partir del número de mesas, de la potencia eléctrica contratada, de los metros de barra o del personal empleado. Esas variables son los **módulos**, y su producto por unos coeficientes fijados en la norma da la base.

La *ratio* del método es la **simplificación**: exime al pequeño empresario de una contabilidad completa y facilita a la Administración una gestión masiva. Su precio es la **inexactitud**: la base así obtenida puede ser mayor o menor que la real. De ahí la garantía del art. 50.3 —el carácter *en todo caso* **voluntario**—: quien salga perjudicado puede **renunciar** al método y tributar por estimación directa, en los términos y plazos que fije la normativa del tributo. La renuncia, en efecto, no la regula la LGT, sino la ley y el reglamento de cada figura.

Dos consecuencias de esa configuración merecen retenerse. La primera es que, aplicada correctamente la estimación objetiva, la base resultante es **la base**: la Administración no puede después «corregirla» porque los ingresos reales hayan sido superiores, salvo que se incumplan los requisitos que permiten acogerse al régimen (superación de los límites excluyentes, por ejemplo). La segunda es que el hecho de tributar por módulos **no exime** de las obligaciones formales que la normativa del tributo mantenga (conservación de facturas, libros de bienes de inversión), ni impide una comprobación dirigida a verificar que los módulos declarados son los efectivamente concurrentes.

EJEMPLO

① **La misma actividad, dos métodos, dos bases.** Un titular de un pequeño bar puede determinar el rendimiento neto de su actividad por **estimación directa simplificada** o, si la normativa del tributo lo permite y él no renuncia, por **estimación objetiva**.

Concepto	Estimación directa (datos reales)	Estimación objetiva (módulos)
Punto de partida	Ingresos íntegros efectivos: 96.000 €	Módulos concurrentes en la actividad
Minoraciones	– Gastos deducibles justificados: 72.000 €	Personal no asalariado: 1 × 12.000 € = 12.000 €
		Potencia eléctrica: 20 kW × 300 € = 6.000 €
		Mesas: 8 × 200 € = 1.600 €
Base imponible (rendimiento neto)	24.000 €	12.000 + 6.000 + 1.600 = 19.600 €

Los módulos son ilustrativos: lo que importa es el mecanismo. Con los mismos hechos, la base es **24.000 €** por estimación directa y **19.600 €** por módulos, porque la segunda no mide ingresos ni gastos, sino **signos externos** de la actividad. Si el resultado le perjudicase —por ejemplo, si un mal año hubiese dejado el rendimiento real en 8.000 €—, el titular puede **renunciar** a la estimación objetiva en los términos de la normativa del tributo y volver a la directa: esa es la garantía del carácter *en todo caso* **voluntario** del art. 50.3.

6. El método de estimación indirecta (art. 53)

La estimación indirecta es el mecanismo de cierre del sistema: la respuesta del ordenamiento a la situación en que la Administración **no puede** cuantificar la base porque le faltan los datos. Su naturaleza es **subsidiaria** (art. 50.4) y sus causas están **tasadas**.

Artículo 53 de la Ley 58/2003 (LGT) · Método de estimación indirecta

1. El método de **estimación indirecta** se aplicará *cuando* la **Administración tributaria** *no pueda* disponer de los **datos necesarios** para la determinación completa de la base imponible como consecuencia de alguna de las siguientes circunstancias:
 - a) **Falta de presentación de declaraciones** o presentación de declaraciones **incompletas o inexactas**.
 - b) **Resistencia, obstrucción, excusa o negativa** a la actuación inspectora.
 - c) **Incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales**.
 - d) **Desaparición o destrucción**, *aun por causa de fuerza mayor*, de los **libros y registros contables** o de los **justificantes** de las operaciones anotadas en los mismos.
2. Las **bases o rendimientos** se determinarán mediante la aplicación de **cualquiera de los siguientes medios o de varios de ellos conjuntamente**:
 - a) Aplicación de los **datos y antecedentes disponibles** que sean relevantes al efecto.
 - b) Utilización de aquellos elementos que *indirectamente* acrediten la existencia de los **bienes y de las rentas**, así como de los **ingresos, ventas, costes y rendimientos** que sean **normales en el respectivo sector económico**, atendidas las **dimensiones de las unidades productivas o familiares** que deban compararse en términos tributarios.
 - c) Valoración de las **magnitudes, índices, módulos o datos** que concurran en los respectivos obligados tributarios, según los **datos o antecedentes** que se posean de **supuestos similares o equivalentes**.

3. Cuando resulte aplicable el método de estimación indirecta, se seguirá el **procedimiento** previsto en el **artículo 158** de esta ley.

Las **cuatro circunstancias habilitantes** (apartado 1) comparten un presupuesto común, que el propio encabezamiento subraya: que la Administración «no pueda disponer de los **datos necesarios** para la determinación **completa** de la base». No basta, pues, con que concurra formalmente una de las cuatro letras: hace falta además que esa circunstancia **impida efectivamente** cuantificar la base por los métodos ordinarios. Si a pesar de una contabilidad defectuosa la Inspección puede reconstruir la base con los justificantes y la información de terceros, debe hacerlo por estimación **directa**.

Las cuatro causas se ordenan en dos grupos. Tres son **imputables al obligado**: no declarar o declarar de forma incompleta o inexacta (a), resistirse a la actuación inspectora (b) e incumplir de forma **sustancial** las obligaciones contables o registrales (c) —el adverbio importa: un defecto puntual no habilita el método—. La cuarta (d) es la más llamativa, porque opera «*aun por causa de fuerza mayor*»: si el incendio o la inundación destruyen los libros, la estimación indirecta procede igualmente, sin culpa alguna del obligado. Es la prueba más clara de que este método **no es una sanción**, sino un instrumento de cuantificación.

Los tres medios (apartado 2) reconstruyen la base por aproximación, y la ley permite expresamente usarlos «**conjuntamente**»:

El medio c) **no es** la estimación objetiva: aquí los módulos no determinan la base porque la ley del tributo lo prevea y el obligado lo acepte, sino porque son el único indicio disponible para reconstruirla. El instrumento se parece; la naturaleza y el fundamento son otros.

El art. 158.4 modula además el **alcance** de la estimación según la clase de tributo. En la **imposición directa** puede recaer sobre las **ventas o prestaciones**, sobre las **compras o gastos** o sobre el **rendimiento neto**, e incluso ceñirse a alguna sola de esas magnitudes cuando las demás resulten acreditadas por otros medios. En la **imposición sobre el consumo** se estiman la **base** y la **cuota repercutida**, pero también la **cuota soportada deducible** ahora bien, la carga de aportar la información que acredite esta última recae en el **obligado**, de modo que la deducción no juega a su favor si no la justifica.

El **procedimiento** queda remitido al art. 158 LGT, que aporta las garantías. La Inspección debe acompañar a las actas un **informe razonado** sobre las causas determinantes de la aplicación del método, la situación de la contabilidad y registros obligatorios, la justificación de los medios elegidos y los cálculos y estimaciones efectuados (art. 158.1). No se exige, en cambio, **acto administrativo previo** que declare aplicable el método (art. 158.2): su procedencia se discute después, en los recursos y reclamaciones contra la liquidación resultante. El art. 158.3 enumera las **fuentes de datos** utilizables —los signos, índices y módulos de la estimación objetiva; los datos económicos y del proceso productivo del propio obligado, con posibilidad de regularizar por **muestreo** aplicando el promedio de la muestra a la totalidad de las operaciones del período *salvo que* el obligado acredite causas específicas; los estudios del sector realizados con técnicas estadísticas adecuadas; y los datos de una **muestra** de empresas o actividades análogas referida al **mismo año**—. Y el art. 158.5 añade una regla de imputación temporal: en tributos con **períodos de liquidación inferiores al año**, la cuota anual estimada se reparte **linealmente** entre los períodos, *salvo que* el obligado justifique que procede un reparto temporal diferente.

EJEMPLO

② **Estimación indirecta paso a paso, con sus medios.** Una empresa de distribución no conserva los libros ni los justificantes de sus ventas de un ejercicio (art. 53.1.c y d). La Inspección no puede medir la base por estimación directa y acude a la indirecta combinando **varios medios conjuntamente**, como autoriza el art. 53.2.

Paso	Actuación	Cifras	Precepto
1. Detonante	Se constata el incumplimiento contable sustancial y la falta de justificantes	—	art. 53.1.c) y d)
2. Medio a)	Se toman las compras acreditadas por los proveedores en sus declaraciones informativas	Compras: 600.000 €	art. 53.2.a)

3. Medio b)	Se aplica el margen comercial medio del sector obtenido de estudios sectoriales (25 % sobre el coste)	Ventas estimadas: $600.000 \times 1,25 =$ 750.000 €	art. 53.2.b) y art. 158.3.c)
4. Medio c)	Se contrastan los módulos del local (superficie, personal) con supuestos equivalentes, que confirman el orden de magnitud	–	art. 53.2.c)
5. Gastos	Se admiten los costes acreditados por terceros	Gastos: 690.000 €	art. 53.2.a)
6. Base	Rendimiento estimado	$750.000 - 690.000 =$ 60.000 €	art. 53.2
7. Garantía	Se incorpora a las actas el informe razonado (causas, contabilidad, medios elegidos, cálculos)	–	art. 158.1
8. Reparto	Al tratarse además de IVA (liquidación trimestral), la cuota anual estimada se reparte linealmente entre los cuatro trimestres	1/4 por trimestre	art. 158.5

MATIZ

La estimación indirecta **no es una sanción**. Es un método de cuantificar la base, como demuestra que proceda incluso cuando los libros desaparecen «*aun por causa de fuerza mayor*» (art. 53.1.d), donde no hay culpa alguna. Otra cosa es que las conductas que suelen provocarla —no declarar, resistirse a la inspección, incumplir sustancialmente la contabilidad— constituyan además **infracciones tributarias** con su propio régimen sancionador en el Título IV. Son dos planos distintos: uno cuantifica, otro castiga.

RECUERDA

Art. 49: la obligación principal y la de pagos a cuenta se cuantifican con bases, tipos y demás elementos del Capítulo III, **según la ley de cada tributo**. **Art. 50.1:** base imponible = magnitud **dineraria o de otra naturaleza** resultante de la **medición o valoración** del hecho imponible. **Art. 50.2 a 4:** tres métodos, con jerarquía —**directa** general, **objetiva** excepcional y *en todo caso* **voluntaria, indirecta** subsidiaria y tasada—. **Art. 51:** la directa la usan contribuyente y Administración con declaraciones, libros comprobados y demás justificantes. **Art. 52:** la objetiva se aplica con magnitudes, índices, **módulos** o datos de la normativa del tributo. **Art. 53:** cuatro circunstancias (no declarar o declarar mal; resistencia u obstrucción; incumplimiento **sustancial** contable; desaparición o destrucción de libros, *aun por fuerza mayor*) y **tres medios** (datos y antecedentes; elementos indirectos y magnitudes normales del sector; módulos de supuestos similares), aplicables **conjuntamente**, con el procedimiento del art. 158.

TEMA 7

Epígrafe 2 — La base liquidable, el tipo de gravamen y la cuota tributaria

1. La base liquidable (art. 54)

Determinada la base imponible por cualquiera de los tres métodos, el siguiente eslabón de la cadena es la **base liquidable**, que la LGT define en un único párrafo.

Artículo 54 de la Ley 58/2003 (LGT) · Base liquidable

La **base liquidable** es la **magnitud resultante** de practicar, *en su caso*, en la **base imponible** las **reducciones establecidas en la ley**.

Tres precisiones bastan para agotar el precepto.

La primera es la **operación**: $\text{base liquidable} = \text{base imponible} - \text{reducciones}$. Nada más. No caben en este escalón deducciones, bonificaciones ni pagos a cuenta: todos ellos operan más adelante, sobre la cuota.

La segunda es el inciso «*en su caso*». Las reducciones **no son un elemento necesario** de todo tributo: hay figuras que carecen por completo de ellas —el IVA, señaladamente— y en tal caso base imponible y base liquidable **coinciden**.

La tercera es la **fuente**: las reducciones han de estar «establecidas **en la ley**», manifestación directa de la reserva del art. 8.a) y d) LGT, de modo que ningún reglamento puede crear una reducción, aunque sí regular sus requisitos formales cuando la ley lo remita.

¿Qué función cumplen las reducciones? Casi siempre son **beneficios fiscales** con una finalidad extrafiscal o de justicia material: incentivar una conducta (las aportaciones a sistemas de previsión social en el IRPF), atender a una circunstancia personal (las reducciones por parentesco o por discapacidad en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones) o proteger un tipo de riqueza (la reducción por adquisición de empresa familiar o de vivienda habitual en el mismo ISD). Otras veces operan a modo de **mínimo exento**, como el del

Impuesto sobre el Patrimonio. Y como minoran la base **antes** de aplicar el tipo, en un tributo de tarifa **progresiva** su valor real es tanto mayor cuanto más alta sea la base.

MATIZ

Reducción, exención y no sujeción se sitúan en planos distintos y no deben mezclarse. La **no sujeción** (art. 20.2) opera antes del hecho imponible: el supuesto queda fuera y la obligación no nace. La **exención** (art. 22) presupone que el hecho imponible **se ha realizado**, pero la ley libera del cumplimiento de la obligación principal. La **reducción** (art. 54) presupone hecho imponible realizado, obligación nacida y base imponible ya calculada: lo único que hace es **minorar esa base** para obtener la liquidable. Por eso la reducción es siempre una operación **aritmética** dentro de la cuantificación, mientras que exención y no sujeción son decisiones previas sobre el ámbito del tributo.

2. El tipo de gravamen (art. 55)

Sobre la base liquidable se aplica el **tipo de gravamen**, la pieza que convierte una magnitud en una cuota.

Artículo 55 de la Ley 58/2003 (LGT) · Tipo de gravamen

1. El **tipo de gravamen** es la **cifra, coeficiente o porcentaje** que se aplica a la **base liquidable** para obtener como resultado la **cuota íntegra**.
2. Los tipos de gravamen pueden ser **específicos o porcentuales**, y deberán aplicarse según disponga la **ley propia de cada tributo** a cada **unidad, conjunto de unidades o tramo** de la base liquidable.

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

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

El apartado 2 introduce la **clasificación legal** —la única que la LGT consagra— y el concepto de tarifa:

- **Tipos específicos:** una **cantidad fija de dinero por unidad** de una base **no monetaria**. Son los propios de los impuestos con base física: tantos euros por hectolitro de alcohol puro, por cada 1.000 cigarrillos, por kilovatio-hora. La cuota se obtiene multiplicando unidades por importe unitario.
- **Tipos porcentuales** (o **alícuotas**): un **porcentaje** aplicado sobre una base **dineraria**. Son los característicos del IRPF, el Impuesto sobre Sociedades, el IVA o el ITPAJD.

Los tipos se aplican «a cada **unidad, conjunto de unidades o tramo** de la base liquidable», y el conjunto de los aplicables a los distintos tramos de un tributo se denomina **tarifa** —la escala del IRPF o la del ISD lo son en este sentido técnico—. El apartado 3, en fin, habilita tres figuras que modulan la carga: el **tipo cero** (sujeción plena con cuota nula, que conserva todas las obligaciones formales y no equivale ni a exención ni a no sujeción) y los **tipos reducidos o bonificados** (los tipos del 10 % y del 4 % del IVA, o el reducido de entidades de nueva creación en el Impuesto sobre Sociedades).

La **doctrina** completa la clasificación legal con un criterio que la ley no nombra: dentro de los tipos porcentuales cabe distinguir entre **proporcionales** —constantes cualquiera que sea la base, como el 21 % general del IVA—, **progresivos** —crecientes conforme aumenta la base, como en la escala del IRPF o del ISD— y **regresivos** —decrecientes—. Y dentro de la progresividad, la técnica distingue:

- **Progresividad continua o por clases:** se aplica **un solo tipo a toda la base**, el correspondiente a la clase en que esta cae. Es la técnica que genera el error de salto, que se corrige en los términos del art. 56.3.
- **Progresividad por escalones o por tramos:** la base se **descompone** en tramos y a cada uno se le aplica su propio tipo, sumándose después las porciones de cuota. Es la técnica de la tarifa del IRPF y la que **evita** por construcción el error de salto.

MATIZ

La **progresividad** que exige el art. 31.1 CE se predica del **sistema tributario en su conjunto**, no de cada tributo aislado. Un impuesto de tipo **proporcional** — el IVA lo es — no vulnera la Constitución: la progresividad del sistema se logra combinando figuras progresivas (IRPF, ISD, Patrimonio) con figuras proporcionales, y añadiendo mínimos exentos, reducciones y deducciones que modulan la carga según la capacidad. Y, en el otro extremo, el límite de la progresividad es la **no confiscatoriedad**: el sistema no puede agotar la riqueza gravada.

3. Tipo medio y tipo marginal

Cuando el tributo aplica una **tarifa progresiva por escalones**, el «tipo» deja de ser un número único y aparecen dos magnitudes que la LGT no define pero que la práctica liquidatoria maneja constantemente:

- El **tipo medio** (o **tipo medio de gravamen**) es el **cociente entre la cuota íntegra y la base liquidable**, expresado en porcentaje: mide la carga efectiva del conjunto de la base y es siempre **inferior** al tipo del último tramo alcanzado. Numerosas leyes lo emplean como magnitud operativa, por ejemplo para el gravamen de las rentas exentas con progresividad.
- El **tipo marginal** es el **tipo del último tramo** en que se sitúa la base liquidable: el que gravaría el euro siguiente. Mide el **coste fiscal de una renta adicional** y, por simetría, el **ahorro real de una reducción** que minore la base.

EJEMPLO

③ De la base imponible a la cuota diferencial, con tarifa progresiva, tipo medio y tipo marginal. Un contribuyente presenta una **base imponible de 55.000 €** y tiene derecho a **5.000 €** de reducciones legales. La ley del tributo aplica la siguiente tarifa por escalones (cifras ilustrativas).

Base liquidable hasta (€)	Cuota íntegra acumulada (€)	Resto de base hasta (€)	Tipo aplicable
---------------------------	-----------------------------	-------------------------	----------------

0	0	12.000	10 %
12.000	1.200	8.000	20 %
20.000	2.800	20.000	30 %
40.000	8.800	En adelante	40 %

Paso 1 — base liquidable (art. 54). $55.000 - 5.000 = 50.000 \text{ €}$.

Paso 2 — cuota íntegra por tramos (arts. 55.2 y 56.1.a). La base **no** se grava entera al 40 %: se descompone.

Tramo	Base en el tramo	Tipo	Porción de cuota
0 - 12.000	12.000 €	10 %	1.200 €
12.000 - 20.000	8.000 €	20 %	1.600 €
20.000 - 40.000	20.000 €	30 %	6.000 €
40.000 - 50.000	10.000 €	40 %	4.000 €
Cuota íntegra	50.000 €		12.800 €

Paso 3 — los dos tipos.

- **Tipo medio** = $12.800 / 50.000 = 25,6 \%$. Es la carga efectiva del conjunto de la base.
- **Tipo marginal** = **40 %**. Es el tipo del tramo en que cae el último euro: si obtuviera 1.000 € más de base, pagaría 400 € más.

Paso 4 — de la cuota íntegra a la diferencial (art. 56.5 y 56.6).

Concepto	Importe
Cuota íntegra	12.800 €
– Deducciones y bonificaciones (art. 56.5)	– 1.800 €
Cuota líquida	11.000 €
– Retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados (art. 56.6)	– 9.500 €
Cuota diferencial (a ingresar)	1.500 €

La reducción surte este efecto: los 5.000 € que minoraron la base ahorraron $5.000 \times 40 \% = 2.000$ € de cuota —el **tipo marginal**, no el medio—, porque salieron del tramo superior. Ese es el motivo por el que las reducciones valen más cuanto mayor es la base, y por el que el legislador suele limitarlas en importe.

4. La cuota tributaria: íntegra, líquida y diferencial (art. 56)

Artículo 56 de la Ley 58/2003 (LGT) · Cuota tributaria

1. La **cuota íntegra** se determinará:
 - a) Aplicando el **tipo de gravamen** a la **base liquidable**.
 - b) Según **cantidad fija** señalada al efecto.
2. Para el cálculo de la cuota íntegra podrán utilizarse los **métodos de determinación** previstos en el **apartado 2 del artículo 50** de esta ley.
3. La cuota íntegra deberá **reducirse de oficio** *cuando* de la aplicación de los tipos de gravamen resulte que a un **incremento de la base** corresponde una **porción de cuota superior a dicho incremento**. La reducción deberá comprender **al menos dicho exceso**.

Se **exceptúan** de esta regla los casos en que la deuda tributaria deba pagarse por medio de **efectos timbrados**.

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

5. La **cuota líquida** será el resultado de aplicar sobre la **cuota íntegra** las **deducciones, bonificaciones, adiciones o coeficientes** previstos, *en su caso*, en la ley de cada tributo.
6. La **cuota diferencial** será el resultado de **minorar la cuota líquida** en el importe de las **deducciones, pagos fraccionados, retenciones, ingresos a cuenta y cuotas**, conforme a la normativa de cada tributo.

El artículo dibuja **tres cuotas sucesivas**, y es esencial no confundirlas.

La **cuota íntegra** (apartado 1) admite dos formas de cálculo: el **tipo aplicado a la base liquidable** (letra a) o una **cantidad fija señalada al efecto** (letra b), propia de los tributos en que la ley no fija un tipo sino directamente un importe —las cuotas de tarifa del IAE, la cuota fija de determinadas tasas—; ahí el esquema $\text{base} \times \text{tipo}$ desaparece. Dos apartados la matizan: el **56.2** permite calcularla por los **mismos métodos** del art. 50.2, de modo que la estimación indirecta puede reconstruir directamente la **cuota**, como en el IVA con la cuota repercutida; y el **56.4** admite modificarla mediante las **reducciones o límites** que establezca la ley de cada tributo (así, el límite conjunto de cuota del Impuesto sobre el Patrimonio en relación con el IRPF).

La **cuota líquida** (apartado 5) resulta de aplicar sobre la íntegra las **deducciones, bonificaciones, adiciones o coeficientes** de la ley del tributo. Nótese que la ley no habla solo de minoraciones: caben **adiciones y coeficientes**, de modo que la cuota líquida puede ser **superior** a la íntegra (así en el ISD, con coeficientes multiplicadores según el patrimonio preexistente y el grupo de parentesco).

La **cuota diferencial** (apartado 6) minora la cuota líquida en los **pagos a cuenta** —retenciones, ingresos a cuenta, pagos fraccionados— y en las demás deducciones y cuotas que prevea la normativa del tributo. Su resultado puede ser **positivo** (cantidad a ingresar) o **negativo** (cantidad a devolver): es la casilla final de una autoliquidación de IRPF.

MATIZ

La **cuota diferencial** no es lo mismo que la **deuda tributaria**. La cuota diferencial es el resultado final de la cuantificación de la obligación principal (art. 56.6); la **deuda tributaria** (art. 58) es esa cuota **más**, *en su caso*, los componentes accesorios. Una autoliquidación presentada y pagada en plazo tiene cuota diferencial y deuda coincidentes; presentada tarde, la deuda incorpora ya el recargo del art. 27.

5. La corrección del error de salto (art. 56.3)

El apartado 3 del art. 56 resuelve una patología clásica de las tarifas construidas **por clases**: el llamado **error de salto**.

El fenómeno es fácil de describir. Si una tarifa aplica **un único tipo a toda la base** según el escalón en que esta caiga, al cruzar la frontera de un escalón la base aumenta poco pero **toda** ella pasa a gravarse a un tipo superior. El resultado es absurdo: **el incremento de cuota supera al incremento de base**, de modo que quien gana un euro más acaba con menos renta disponible que quien lo gana de menos. La progresividad se convierte en un castigo irracional y se vulnera el principio de capacidad económica.

La LGT no prohíbe esas tarifas, pero impone su **corrección**, y lo hace con tres notas técnicas de precisión:

1. La corrección es **de oficio**: no hay que solicitarla; la Administración —o el propio obligado al autoliquidar— debe practicarla.
2. El **presupuesto** es que «a un **incremento de la base** corresponda una **porción de cuota superior a dicho incremento**». Compara, pues, **incrementos**, no importes absolutos.
3. El **contenido mínimo** de la corrección: «la reducción deberá comprender **al menos** dicho exceso». La ley marca un suelo, no un techo: puede reducirse más, nunca menos. Bien entendida, la regla garantiza que, tras la corrección, el incremento de cuota **no supere** el incremento de base.

La **excepción** es tasada: la regla no se aplica «en los casos en que la deuda tributaria deba pagarse por medio de **efectos timbrados**». La razón es puramente instrumental: el efecto

timbrado es un documento de valor facial predeterminado (papel timbrado, timbre móvil), y no existe forma material de emitir un efecto por una cantidad corregida al céntimo.

EJEMPLO

④ **El error de salto y su corrección de oficio.** Un tributo aplica una tarifa **por clases** (un solo tipo a toda la base):

Base liquidable	Tipo aplicable a toda la base
Hasta 60.000 €	20 %
Más de 60.000 €	25 %

Sin corrección, dos contribuyentes casi idénticos quedarían así:

Contribuyente	Base liquidable	Cuota íntegra	Renta después del impuesto
A	60.000 €	$60.000 \times 20 \% = 12.000 \text{ €}$	48.000 €
B	61.000 €	$61.000 \times 25 \% = 15.250 \text{ €}$	45.750 €

El problema. El incremento de **base** es $61.000 - 60.000 = 1.000 \text{ €}$. El incremento de **cuota** es $15.250 - 12.000 = 3.250 \text{ €}$. La porción de cuota (3.250 €) **supera** al incremento de base (1.000 €): B gana 1.000 € más que A y se queda con 2.250 € menos. Se cumple exactamente el presupuesto del art. 56.3.

La corrección (art. 56.3). El **exceso** es $3.250 - 1.000 = 2.250 \text{ €}$, y la reducción «deberá comprender **al menos**» esa cifra:

Concepto	Importe
Cuota íntegra sin corregir	15.250 €
– Reducción de oficio (al menos el exceso)	– 2.250 €
Cuota íntegra corregida	13.000 €

Comprobación. $13.000 - 12.000 = 1.000 \text{ €}$, exactamente el incremento de base: la anomalía desaparece y B conserva, después del impuesto, 48.000 €, igual que A. Nunca menos.

RECUERDA

Art. 54: base liquidable = base imponible – **reducciones** legales; *en su caso*, de modo que si no hay reducciones ambas coinciden. **Art. 55:** el tipo es **cifra, coeficiente o porcentaje** aplicado a la **base liquidable**, y puede ser **específico** (base física) o **porcentual** (base dineraria); el conjunto de tipos por tramos es la **tarifa**, y caben **tipo cero, reducidos y bonificados**. **Tipo medio** = cuota íntegra / base liquidable; **tipo marginal** = tipo del último tramo. **Art. 56:** cuota **íntegra** (tipo × base liquidable, o cantidad fija), cuota **líquida** (± deducciones, bonificaciones, **adiciones o coeficientes**) y cuota **diferencial** (– pagos a cuenta). **Art. 56.3:** corrección **de oficio** del **error de salto**, comprendiendo **al menos el exceso**, *salvo* pago mediante **efectos timbrados**.

TEMA 7

Epígrafe 3 — La comprobación de valores

1. Concepto, presupuesto y límites

Vimos en el Epígrafe 1 que la base imponible resulta de la «medición o **valoración**» del hecho imponible (art. 50.1). Donde hay que **valorar** —un inmueble transmitido, una empresa donada, una participación societaria heredada— la cifra declarada por el obligado no es un dato objetivo, sino una **estimación** suya. La **comprobación de valores** es la potestad administrativa que permite contrastar esa estimación y sustituirla, motivadamente, por otra.

Es, por tanto, una potestad **instrumental**: no es un tributo ni un método de determinación de la base (que son los tres del art. 50.2), sino una **facultad de comprobación** de un elemento —el valor— del que depende la base. Su sede natural son los tributos que gravan transmisiones o adquisiciones patrimoniales: **ITP y AJD, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Impuesto sobre el Patrimonio**, y también determinadas operaciones vinculadas o en especie del IRPF y del Impuesto sobre Sociedades.

Artículo 57 de la Ley 58/2003 (LGT) · Comprobación de valores

1. El valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos determinantes de la obligación tributaria podrá ser **comprobado** por la **Administración tributaria** mediante los siguientes **medios**:

- a) **Capitalización o imputación de rendimientos al porcentaje que la ley de cada tributo señale.**
- b) **Estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal.**

Dicha estimación por referencia podrá consistir en la aplicación de los **coeficientes multiplicadores** que se determinen y publiquen por la Admi-

nistración tributaria competente, en los términos que se establezcan reglamentariamente, a los valores que figuren en el **registro oficial de carácter fiscal** que se tome como referencia a efectos de la valoración de cada tipo de bienes. Tratándose de **bienes inmuebles**, el registro oficial de carácter fiscal que se tomará como referencia a efectos de determinar los **coeficientes multiplicadores** para la valoración de dichos bienes será el **Catastro Inmobiliario**.

- c) **Precios medios en el mercado.**
- d) **Cotizaciones en mercados nacionales y extranjeros.**
- e) **Dictamen de peritos de la Administración.**
- f) **Valor asignado a los bienes en las pólizas de contratos de seguros.**
- g) **Valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria.**
- h) **Precio o valor declarado correspondiente a otras transmisiones del mismo bien**, teniendo en cuenta las circunstancias de éstas, realizadas dentro del **plazo que reglamentariamente se establezca**.
- i) **Cualquier otro medio que se determine en la ley propia de cada tributo.**

2. La **tasación pericial contradictoria** podrá utilizarse para **confirmar o corregir** en cada caso las valoraciones resultantes de la aplicación de los medios del apartado 1 de este artículo.

3. Las **normas de cada tributo** regularán la **aplicación** de los medios de comprobación señalados en el apartado 1 de este artículo.

4. La comprobación de valores deberá ser realizada por la Administración tributaria a través del **procedimiento previsto en los artículos 134 y 135** de esta ley, *cuando* dicha comprobación sea el **único objeto** del proce-

dimiento, o *cuando* se **sustancie en el curso de otro procedimiento** de los regulados en el título III, como una **actuación concreta** del mismo, y *en todo caso* será aplicable lo dispuesto en dichos artículos **salvo el apartado 1 del artículo 134** de esta ley.

Ahora bien, la potestad tiene **límites**, y son de dos clases.

El primero está en el propio art. 134.1 LGT y lo desarrolla el reglamento: la Administración **no puede comprobar** cuando el obligado ha declarado **utilizando los valores que la propia Administración actuante publicó** en aplicación de alguno de esos medios. El RGGI añade un segundo supuesto de la misma lógica.

Artículo 157 del RD 1065/2007 (RGGI) · Comprobación de valores

1. La Administración tributaria **podrá comprobar el valor** de las rentas, productos, bienes y demás elementos determinantes de la obligación tributaria de acuerdo con lo dispuesto en el **artículo 57** de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, **salvo que** el obligado tributario haya declarado de acuerdo con:
 - a) El **valor que le haya sido comunicado** al efecto por la Administración tributaria en los términos previstos en el **artículo 90** de la Ley 58/2003 [...] y en el **artículo 69** de este reglamento.
 - b) Los **valores publicados** por la propia **Administración actuante** en aplicación de alguno de los medios previstos en el **artículo 57.1** de la Ley 58/2003 [...].
2. Lo dispuesto en esta sección se entenderá *sin perjuicio de* lo establecido en la **normativa de cada tributo**.

La letra a) remite a la **información con carácter previo a la adquisición o transmisión de bienes inmuebles** del art. 90 LGT: la respuesta de la Administración es **vinculante**

durante tres meses desde su notificación, *siempre que* la solicitud se formulase antes de finalizar el plazo de declaración y con datos verdaderos y suficientes. Quien declara conforme a ella no puede ser objeto de comprobación de valores —aunque sí de comprobación de los **hechos y circunstancias** que manifestó—.

El segundo límite lo fija el art. 159.5 RGGI y es de naturaleza conceptual: «**no se considerarán actuaciones de comprobación de valores** aquellas en las que el valor de las rentas, productos, bienes o elementos de la obligación tributaria **resulte directamente de una ley o de un reglamento**». Si la norma fija el valor, no hay nada que comprobar: no hay estimación administrativa, sino aplicación de una regla legal de valoración.

MATIZ

El valor de referencia no es un medio de comprobación de valores. Desde la Ley 11/2021, el art. 10.2 del texto refundido del ITP y AJD dispone que, tratándose de **bienes inmuebles**, su valor «será el **valor de referencia** previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario, a la fecha de devengo del impuesto», y que *si* el valor declarado, el precio pactado o ambos son **superiores**, se tomará como base la **mayor** de esas magnitudes. Regla equivalente rige en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. La consecuencia técnica es importante: donde existe valor de referencia, este opera **como base imponible por mandato de ley**, no como resultado de una comprobación. Por eso el propio art. 10.3 TRLITPAJD precisa que solo podrá impugnarse **al recurrir la liquidación o al solicitar la rectificación de la autoliquidación**, y el art. 10.4 exige que la Administración resuelva **previo informe preceptivo y vinculante de la Dirección General del Catastro**. Solo *cuando no exista* valor de referencia o este no pueda certificarse recupera su terreno la comprobación de valores del art. 57 LGT. No confundir, por tanto, el **valor de referencia** (regla legal de base imponible) con la **estimación por referencia a valores de registros oficiales de carácter fiscal** del art. 57.1.b) (medio de comprobación mediante coeficientes sobre el valor catastral).

2. Los medios de comprobación (art. 57.1) y su desarrollo reglamentario

Los nueve medios de la lista no están ordenados jerárquicamente: la Administración **elige** el que resulte adecuado al bien, con el deber de **motivar** esa elección y su aplicación (art. 160.3 RGGI). Se examinan a continuación uno a uno.

a) **Capitalización o imputación de rendimientos.** Parte de una idea económica elemental: un bien vale lo que rinde. Se toma el **rendimiento** que el bien produce (una renta de alquiler, un beneficio) y se **capitaliza** dividiéndolo por el **porcentaje que la ley de cada tributo señale**. La remisión es esencial: sin porcentaje fijado por la ley del tributo, el medio **no es aplicable**, porque el tipo de capitalización determina por sí solo el resultado.

b) **Estimación por referencia a valores de registros oficiales de carácter fiscal.** Consiste en tomar el valor que consta en un registro fiscal y aplicarle un **coeficiente multiplicador**. Para **bienes inmuebles**, la propia ley identifica el registro: el **Catastro Inmobiliario**, de modo que el coeficiente se aplica al **valor catastral**. El RGGI condiciona su empleo:

Artículo 158.1 del RD 1065/2007 (RGGI) · Medios de comprobación de valores

1. La aplicación del medio de valoración consistente en la **estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal** a que se refiere el artículo 57.1.b) de la Ley 58/2003 [...] **exigirá** que la **metodología técnica** utilizada para el cálculo de los **coeficientes multiplicadores**, los **coeficientes resultantes** de dicha metodología y el **periodo de tiempo de validez** hayan sido objeto de **aprobación y publicación** por la Administración tributaria que los vaya a aplicar. En el ámbito de competencias del Estado la aprobación corresponderá al **Ministro de Economía y Hacienda mediante orden**.

c) **Precios medios en el mercado.** Se aplican estudios de precios medios por tipo de bien —los clásicos son las tablas de valoración de vehículos usados—. El art. 158.2 RGGI permite a la Administración competente **aprobar y publicar** la metodología o el sistema

de cálculo y los valores resultantes, correspondiendo la aprobación, en el ámbito estatal, al Ministro mediante **orden**.

d) Cotizaciones en mercados nacionales y extranjeros. Es el medio propio de los valores negociados: si existe un mercado organizado con cotización oficial, esa cotización es la referencia objetiva del valor.

e) Dictamen de peritos de la Administración. Es el medio más completo y también el más exigente. El art. 158.3 RGGI impone que el perito tenga «**titulación suficiente y adecuada** al tipo de bien a valorar» y que, cuando se trate de un bien o derecho **individualizado**, se hagan constar «las **características físicas, económicas y jurídicas** que según la normativa aplicable hayan de considerarse para determinar el valor». A ello el art. 160.2 RGGI añade una garantía capital: será necesario el **reconocimiento personal del bien** por el perito «*cuando* se trate de **bienes singulares** o de aquellos de los que **no puedan obtenerse** todas sus circunstancias relevantes en **fuentes documentales contrastadas**», si bien la **negativa del poseedor** a ese reconocimiento **exime** a la Administración de cumplirlo.

f) Valor asignado en las pólizas de contratos de seguros. Se aprovecha una declaración de valor hecha por el propio interesado con un fin distinto (asegurar el bien), que se presume sincera.

g) Valor de tasación de fincas hipotecadas conforme a la legislación hipotecaria. Igual lógica: una valoración profesional preexistente, realizada para constituir la garantía.

h) Precio o valor declarado en otras transmisiones del mismo bien. El mejor indicio del valor de un bien es lo que se pagó por él en otra transmisión próxima, «teniendo en cuenta las circunstancias de éstas» y dentro del **plazo que reglamentariamente se establezca**. El reglamento concreta ese plazo y añade una cautela.

Artículo 158.4 del RD 1065/2007 (RGGI) · Otras transmisiones del mismo bien

4. A efectos de lo dispuesto en el **artículo 57.1.h)** de la Ley 58/2003 [...] el valor de los bienes transmitidos determinante de la obligación tributaria podrá ser comprobado por la Administración Tributaria atendiendo al **precio o valor declarado correspondiente a otras transmisiones del**

mismo bien realizadas dentro del plazo de **un año** desde la **fecha del devengo** del impuesto en el que surta efecto, *siempre que* se mantengan **sustancialmente** las circunstancias de carácter **físico, jurídico y económico** determinantes de dicho valor.

i) **Cualquier otro medio que se determine en la ley propia de cada tributo.** Cláusula de cierre que respeta la reserva de ley: los medios adicionales han de venir de una **ley**, no de un reglamento.

EJEMPLO

⑤ **Comprobación de valores por capitalización de rendimientos (art. 57.1.a).** Se transmite una finca urbana arrendada. El adquirente declara un valor de **150.000 €**. La Administración comprueba el valor por **capitalización**, medio que la ley del tributo admite con un porcentaje de capitalización del **4,5 %**.

Paso	Operación	Resultado
1. Rendimiento anual	Rentas de alquiler acreditadas: 900 €/mes × 12	10.800 €
2. Gastos deducibles del rendimiento	Según los contratos y justificantes aportados	– 1.800 €
3. Rendimiento neto capitalizable	10.800 – 1.800	9.000 €
4. Capitalización (art. 57.1.a)	9.000 ÷ 0,045	200.000 €
5. Diferencia con lo declarado	200.000 – 150.000	50.000 €

Si el tipo del tributo fuese el **8 %**, la regularización sería de $50.000 \times 8 \% = 4.000 \text{ €}$ de cuota, más los intereses de demora que procedan.

EJEMPLO

⑥ **Estimación por referencia a valores catastrales mediante coeficientes (art. 57.1.b).** Un inmueble se declara por 120.000 €. La Administración actuante tiene aprobados y publicados, mediante orden, unos coeficientes multiplicadores del valor catastral por municipio y año.

Dato	Valor
Valor catastral del inmueble (Catastro Inmobiliario)	80.000 €
Coeficiente multiplicador publicado y vigente	× 2,10
Valor comprobado	168.000 €
Valor declarado	120.000 €
Diferencia sujeta a regularización	48.000 €

El medio solo es válido si la **metodología técnica**, los **coeficientes resultantes** y su **período de validez** fueron **aprobados y publicados** antes (art. 158.1 RGGI): si el coeficiente no estaba publicado, o estaba fuera de su período de validez, la valoración es anulable. Y la propuesta debe especificar «el **valor tomado como referencia** y los parámetros, coeficientes y demás elementos de cuantificación utilizados» (art. 160.3.a RGGI). Recuérdese, además, que en **inmuebles** de ITP e ISD este medio ha perdido buena parte de su terreno frente al **valor de referencia**, que opera directamente como base imponible por mandato de la ley del tributo.

3. El procedimiento de comprobación de valores (arts. 57.4 y 134 LGT; art. 160 RGGI)

El art. 57.4 remite el ejercicio de la potestad a los arts. 134 y 135 LGT en dos hipótesis: cuando la comprobación de valores es el **único objeto** del procedimiento —procedimiento autónomo, encuadrado en los de gestión tributaria— y cuando se **sustancia dentro de otro procedimiento** del Título III como **actuación concreta** del mismo. En este segundo caso la salvedad del **apartado 1 del artículo 134** tiene sentido, porque ese apartado

regula el inicio y el plazo del procedimiento **autónomo**, y no cabe aplicarlo cuando la comprobación es un trámite dentro de otro procedimiento con inicio y plazo propios.

El RGGI enumera los procedimientos en cuyo seno puede insertarse: el **iniciado mediante declaración**, el de **comprobación limitada** y el de **inspección** (art. 159.1). Y precisa que, en tal caso, se aplica el art. 134 LGT «salvo lo relativo al **plazo máximo de resolución**, que será el del procedimiento que se esté tramitando» (art. 159.3). En **todo** caso —y esto es lo decisivo para el obligado— «cualquiera que sea el procedimiento en el que se realice la comprobación de valores, los obligados tributarios tendrán **derecho a promover la tasación pericial contradictoria**» (art. 159.4 RGGI).

Artículo 134 de la Ley 58/2003 (LGT) · Práctica de la comprobación de valores

1. La Administración tributaria podrá proceder a la comprobación de valores de acuerdo con los medios previstos en el artículo 57 de esta ley, **salvo que** el obligado tributario hubiera declarado utilizando los **valores publicados por la propia Administración actuante** en aplicación de alguno de los citados medios.

El procedimiento se podrá **iniciar** mediante una **comunicación** de la Administración actuante o, *cuando* se cuente con **datos suficientes**, mediante la **notificación conjunta de las propuestas de liquidación y valoración** a que se refiere el apartado 3 de este artículo.

El **plazo máximo** para notificar la valoración y en su caso la liquidación prevista en este artículo será el regulado en el **artículo 104** de esta ley.

2. La Administración tributaria deberá **notificar** a los obligados tributarios las **actuaciones que precisen de su colaboración**. En estos supuestos, los obligados deberán **facilitar** a la Administración tributaria la práctica de dichas actuaciones.
3. Si el valor determinado por la Administración tributaria es **distinto** al declarado por el obligado tributario, aquélla, al tiempo de notificar la

propuesta de regularización, comunicará la **propuesta de valoración debidamente motivada**, con expresión de los **medios y criterios empleados**.

Transcurrido el **plazo de alegaciones** abierto con la propuesta de regularización, la Administración tributaria notificará la **regularización** que proceda a la que deberá acompañarse la **valoración realizada**.

Los obligados tributarios **no** podrán interponer **recurso o reclamación independiente contra la valoración**, *pero* podrán **promover la tasación pericial contradictoria** o plantear cualquier cuestión relativa a la valoración con ocasión de los recursos o reclamaciones que, *en su caso*, interpongan contra el **acto de regularización**.

4. En los supuestos en los que la ley establezca que el **valor comprobado debe producir efectos respecto a otros obligados tributarios**, la Administración tributaria actuante quedará **vinculada** por dicho valor en relación con los demás interesados. [...]
5. Si de la **impugnación** o de la **tasación pericial contradictoria** promovida por un obligado tributario resultase un **valor distinto**, dicho valor será **aplicable a los restantes obligados tributarios** [...].

El precepto fija cinco reglas.

Primera, el límite de la potestad (ap. 1, primer párrafo): no cabe comprobar si se declaró con los **valores publicados** por la propia Administración actuante. Es el mismo límite del art. 157 RGGI ya examinado.

Segunda, las dos formas de inicio (ap. 1, segundo párrafo): por **comunicación** de inicio, o —si la Administración ya cuenta con **datos suficientes**— directamente por **notificación conjunta de las propuestas de liquidación y valoración**, que abrevia el procedimiento en un solo acto.

Tercera, el plazo: el del art. 104 LGT —seis meses, salvo que la normativa aplicable fije otro—, con las consecuencias generales del incumplimiento (caducidad del procedimiento iniciado de oficio).

Cuarta, la motivación y el trámite de alegaciones (ap. 3): la propuesta de valoración debe ser «**debidamente motivada**, con expresión de los **medios y criterios empleados**», y el art. 160.3 RGGI concreta ese deber exigiendo que recoja «expresamente la **normativa aplicada** y el **detalle de su aplicación**», con especificaciones distintas según el medio empleado. La motivación insuficiente es, en la práctica, la causa más frecuente de anulación de las comprobaciones de valores.

Quinta, y capital, el régimen de impugnación: contra la **valoración no cabe recurso o reclamación independiente**. La valoración es un **acto de trámite** cualificado; lo recurrible es el **acto de regularización** (la liquidación) que la incorpora. Frente a ella, el obligado dispone de dos vías, no excluyentes en el tiempo: **promover la tasación pericial contradictoria** o **plantear la cuestión de valoración** al recurrir la liquidación.

Finalmente, el art. 160.4 RGGI precisa el **efecto** de la valoración: «la valoración administrativa servirá de base a la **liquidación provisional** que se practique, *sin perjuicio de* que se pueda iniciar un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección respecto de **otros elementos** de la obligación tributaria». La liquidación resultante es, pues, **provisional**.

MATIZ

El art. 134.3 encierra una regla procesal que suele confundirse. Que **no quepa recurso independiente contra la valoración** no significa que la valoración sea inatacable: significa que se ataca **con la liquidación**, no antes ni por separado. Y la elección entre las dos vías tiene consecuencias distintas: la **tasación pericial contradictoria** discute la **cuantificación técnica** del valor (el módulo, la depreciación, los coeficientes) y **suspende** la ejecución de la liquidación; el **recurso o la reclamación** discuten la **legalidad** del acto (la competencia, el medio elegido, la motivación). De hecho, el art. 161.1 RGGI advierte que solo se entiende que se promueve la tasación pericial contradictoria «si los **motivos de oposición** a la valoración **sólo** se refieren a la **cuantificación de sus elementos técnicos**», *salvo que* el obligado manifieste expresamente que lo que desea es impugnar el acto administrativo.

4. La tasación pericial contradictoria (arts. 57.2 y 135 LGT; arts. 161 y 162 RGGI)

La **tasación pericial contradictoria** (TPC) es el instrumento específico que el ordenamiento pone en manos del obligado para «**confirmar o corregir**» las valoraciones administrativas (art. 57.2). Su lógica es sencilla: frente al perito de la Administración, el obligado nombra su propio perito, y si la discrepancia entre ambos es relevante, decide un **tercer perito** independiente.

Artículo 135 de la Ley 58/2003 (LGT) · Tasación pericial contradictoria (aps. 1 a 4, extracto)

1. Los interesados podrán **promover la tasación pericial contradictoria**, en corrección de los medios de comprobación fiscal de valores señalados en el **artículo 57** de esta Ley, dentro del **plazo del primer recurso o reclamación** que proceda contra la liquidación efectuada de acuerdo

con los valores comprobados administrativamente o, *cuando* la normativa tributaria así lo prevea, contra el **acto de comprobación de valores debidamente notificado**.

En los casos en que la normativa propia del tributo así lo prevea, el interesado podrá **reservarse el derecho** a promover la tasación pericial contradictoria *cuando* estime que la notificación **no contiene expresión suficiente** de los datos y motivos tenidos en cuenta para elevar los valores declarados y **denuncie dicha omisión** en un recurso de reposición o en una reclamación económico-administrativa. [...]

La presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria, o la reserva del derecho a promoverla [...] determinará la **suspensión de la ejecución de la liquidación** y del **plazo para interponer recurso o reclamación** contra la misma. Asimismo, la presentación de la solicitud [...] **suspenderá el plazo para iniciar el procedimiento sancionador** que, *en su caso*, derive de la liquidación o, *si* este se hubiera iniciado, el **plazo máximo para la terminación** del procedimiento sancionador. [...]

2. Será **necesaria la valoración realizada por un perito de la Administración** *cuando* la cuantificación del valor comprobado **no** se haya realizado mediante **dictamen de peritos** de aquélla. *Si* la **diferencia** entre el valor determinado por el **perito de la Administración** y la **tasación practicada por el perito designado por el obligado tributario**, considerada en **valores absolutos**, es **igual o inferior a 120.000 euros y al 10 por ciento** de dicha tasación, **esta última servirá de base para la liquidación**. *Si* la diferencia es **superior**, deberá designarse un **perito tercero** [...].
3. Cada Administración tributaria competente solicitará en el **mes de enero** de cada año a los distintos **colegios, asociaciones o corporaciones profesionales** legalmente reconocidos el envío de una **lista** de colegiados o

asociados dispuestos a actuar como **peritos terceros**. Elegido por **sorteo público** uno de cada lista, las designaciones se efectuarán por **orden correlativo**, teniendo en cuenta la naturaleza de los bienes o derechos a valorar.

Cuando no exista colegio, asociación o corporación profesional competente [...] o profesionales dispuestos a actuar como peritos terceros, se solicitará al **Banco de España** la designación de una **sociedad de tasación** inscrita en el correspondiente registro oficial.

Los **honorarios del perito del obligado tributario** serán satisfechos por éste. *Cuando* la **diferencia** entre la **tasación practicada por el perito tercero** y el **valor declarado**, considerada en valores absolutos, **supere el 20 por ciento del valor declarado**, los **gastos del tercer perito** serán abonados por el **obligado tributario** y, *en caso contrario*, correrán a cargo de la **Administración**. [...]

El **perito tercero** podrá exigir que, previamente al desempeño de su cometido, se haga **provisión del importe de sus honorarios** mediante **depósito** en el Banco de España o en el organismo público que determine cada Administración tributaria, en el plazo de **10 días**. La **falta de depósito** por cualquiera de las partes supondrá la **aceptación de la valoración realizada por el perito de la otra**, cualquiera que fuera la diferencia entre ambas valoraciones.

[...] Entregada en la Administración tributaria competente la valoración por el perito tercero, se comunicará al obligado tributario y se le concederá un plazo de **15 días** para **justificar el pago de los honorarios** a su cargo. [...]

4. La **valoración del perito tercero** servirá de base a la **liquidación** que proceda **con los límites del valor declarado y el valor comprobado inicialmente** por la Administración tributaria.

El régimen legal se completa con la tramitación reglamentaria de los arts. 161 y 162 RGGI, que fija los **plazos** de cada trámite. El conjunto se ordena bien en fases.

Fase 1 — Promoción y efectos de la solicitud. El obligado promueve la TPC dentro del **plazo del primer recurso o reclamación** contra la liquidación (o contra el acto de comprobación de valores, si la normativa del tributo lo prevé); alternatively puede **reservarse el derecho** a promoverla denunciando en el recurso de reposición o en la reclamación económico-administrativa la **insuficiencia de motivación**, y entonces el plazo se cuenta desde la firmeza en vía administrativa de la resolución. La solicitud produce **tres suspensiones** simultáneas: la **ejecución de la liquidación**, el **plazo para recurrirla** y el **plazo para iniciar** —o, si ya se inició, para **terminar**— el **procedimiento sancionador** derivado. Y si la sanción ya se hubiera impuesto y de la TPC resultase una nueva liquidación, **se anula la sanción y se impone otra** con la nueva cuantificación.

Fase 2 — Hojas de aprecio de los peritos. La valoración por un **perito de la Administración** solo es necesaria si el valor comprobado **no** se obtuvo mediante dictamen de peritos (art. 135.2): el art. 161.1 RGGI le da **15 días** para formular **por duplicado** su **hoja de aprecio**, con el resultado de la valoración y los criterios empleados. Notificada esta, el obligado dispone de **10 días** para nombrar perito con **título adecuado** a la naturaleza de los bienes, y el perito designado de **1 mes**, desde el día siguiente a la recepción de la relación de bienes, para formular su **hoja de aprecio motivada**. Incumplido cualquiera de esos dos plazos, **se entiende que desiste**: la liquidación toma el **valor comprobado inicial** y **no podrá promoverse una nueva TPC** (arts. 161.2 y 161.3 RGGI).

Fase 3 — La regla de cierre del art. 135.2. Se compara, **en valores absolutos**, la diferencia entre el valor del perito de la Administración y la tasación del perito del obligado. Si esa diferencia es **igual o inferior a 120.000 € y igual o inferior al 10 % de la tasación del perito del obligado**, prevalece la **tasación del obligado**, que sirve de base a la liquidación, y **no hay perito tercero**. Los dos requisitos son **cumulativos**: basta que falle uno para que haya de designarse tercer perito.

Fase 4 — Perito tercero, honorarios y depósito. Se designa por **sorteo público** entre las listas que en el **mes de enero** remiten los colegios, asociaciones o corporaciones profesionales, y por **orden correlativo** según la naturaleza de los bienes; si no hay colegio competente ni profesionales dispuestos, se pide al **Banco de España** la designación de una **sociedad de tasación** inscrita en el registro oficial. Aceptada la designación, dispone de **1 mes** para **confirmar** alguna de las valoraciones o **realizar una nueva** (art. 161.5 RGGI). Los honorarios de su propio perito los paga **siempre el obligado**. Los del **tercero** los paga el obligado *si* la diferencia entre la tasación de este y el **valor declarado supera el 20 % de ese valor declarado**, y *en caso contrario* la **Administración**. El perito tercero puede exigir **provisión de fondos** mediante **depósito** en el plazo de **10 días**, y la **falta de depósito** por cualquiera de las partes supone **aceptar la valoración del perito de la otra**.

Fase 5 — Límites de la valoración del perito tercero. El art. 135.4 encierra una garantía doble: la valoración del tercero sirve de base a la liquidación «**con los límites del valor declarado y el valor comprobado inicialmente**». Es decir, no puede quedar **por debajo del valor declarado** por el obligado ni **por encima del valor comprobado** inicialmente por la Administración (que sería una *reformatio in peius*). La TPC nunca puede empeorar la posición de quien la promueve.

Fase 6 — Terminación. El art. 162.1 RGGI enumera **cinco** formas: a) **entrega** de la valoración del perito tercero; b) **desistimiento** del obligado (no designar perito en 10 días, o no presentar la hoja de aprecio en 1 mes); c) **no ser necesaria** la designación de perito tercero por aplicarse la regla del art. 135.2; d) **falta de depósito** de honorarios por cualquiera de las partes; e) **caducidad**, en los términos del art. 104.3 LGT. En el supuesto c) la liquidación toma la tasación del **perito del obligado**, sin que quepa **nueva comprobación** sobre los mismos bienes; en los de desistimiento y caducidad, el **valor comprobado inicial**, sin posibilidad de promover nuevamente la TPC. Terminado el procedimiento, la Administración notifica en el plazo de **1 mes** la liquidación que corresponda y los **intereses de demora**, y el incumplimiento de ese plazo determina que **no se exijan intereses** desde ese momento (art. 162.5 RGGI).

EJEMPLO

⑦ **Una tasación pericial contradictoria de principio a fin.** Un contribuyente declara un inmueble por **250.000 €**. La Administración lo comprueba mediante coeficientes sobre el valor catastral (art. 57.1.b) y fija **300.000 €**, practicando la liquidación correspondiente. El obligado promueve la **TPC** en el plazo del primer recurso.

Fase	Actuación	Plazo / regla	Norma
1	Solicitud de TPC → suspende la liquidación, el plazo de recurso y el procedimiento sancionador	Plazo del primer recurso	art. 135.1 LGT
2	Como la comprobación no fue por dictamen de peritos, se pide hoja de aprecio al perito de la Administración	15 días	art. 161.1 RGGI
3	Notificada, el obligado designa perito con título adecuado	10 días (si no, desistimiento)	art. 161.2 RGGI
4	El perito del obligado formula su hoja de aprecio motivada	1 mes (si no, desistimiento)	art. 161.3 RGGI

Escenario A — no hace falta perito tercero. Perito de la Administración: **300.000 €**. Perito del obligado: **280.000 €**.

- Diferencia en valores absolutos: $300.000 - 280.000 = 20.000 \text{ €}$.
- ¿Es $\leq 120.000 \text{ €}$? Sí.
- ¿Es $\leq 10 \%$ de la tasación del obligado (10% de $280.000 = 28.000 \text{ €}$)? Sí.
- Al cumplirse **ambos** requisitos, prevalece la tasación del obligado: la liquidación se practica sobre **280.000 €** y **no** se designa perito tercero (art. 135.2). Además, terminado así el procedimiento, **no cabe nueva comprobación de valor** sobre los mismos bienes (art. 162.2 RGGI).

Escenario B — hace falta perito tercero. Perito del obligado: **240.000 €**.

- Diferencia: $300.000 - 240.000 = 60.000 \text{ €}$. Es $\leq 120.000 \text{ €}$, pero **excede** el 10 % de 240.000 (= 24.000 €). Falla uno de los dos requisitos → **perito tercero** (sorteo entre las listas remitidas en enero; art. 135.3).
- El perito tercero valora en **290.000 €**. ¿Respeta los **límites** del art. 135.4? Debe situarse entre el **valor declarado** (250.000 €) y el **valor comprobado inicial** (300.000 €): 290.000 € está dentro. Sirve de base a la liquidación.
- **Honorarios del tercero:** diferencia entre su tasación y el valor declarado = $290.000 - 250.000 = 40.000 \text{ €}$. El **20 % del valor declarado** = 50.000 €. Como 40.000 **no supera** 50.000, los gastos del perito tercero corren **a cargo de la Administración**. Los honorarios de su propio perito los paga siempre el obligado.

RECUERDA

Art. 57.1: nueve medios —**capitalización** o imputación de rendimientos; estimación por referencia a **registros oficiales de carácter fiscal** (Catastro en inmuebles, con coeficientes publicados); **precios medios** en el mercado; **cotizaciones** en mercados; **dictamen de peritos** de la Administración; **pólizas** de contratos de seguros; **tasación** de fincas hipotecadas; **otras transmisiones del mismo bien** (plazo de **un año**, art. 158.4 RGGI); y **cualquier otro medio de la ley del tributo**—. **Art. 57.2:** la TPC confirma o corrige. **Art. 57.4:** procedimiento de los arts. 134 y 135, *salvo* el art. 134.1 cuando se inserta en otro procedimiento. **Art. 134:** no cabe comprobar si se declaró con **valores publicados** por la Administración actuante; propuesta de valoración **motivada** y con expresión de medios y criterios; **no cabe recurso independiente** contra la valoración; plazo del art. 104. **Art. 135:** la TPC **suspende** liquidación, plazo de recurso y sancionador; regla de cierre **120.000 € y 10 % (cumulativos)**; perito tercero por **sorteo** de listas pedidas en **enero**, o **sociedad de tasación** designada por el Banco de España; honorarios del tercero a cargo del obligado si la diferencia con el **valor declarado** supera el **20 %** de ese valor; **depósito en 10 días y 15 días** para justificar el pago; la valoración del tercero opera **entre el valor declarado y el comprobado inicial**.

TEMA 7

Epígrafe 4 — La deuda tributaria

1. Concepto y composición (art. 58)

Con la cuota calculada se cierra la cuantificación de la obligación tributaria principal. Pero lo que el obligado ingresa —y lo que la Administración recauda— no siempre coincide con esa cuota: pueden haberse añadido intereses por el retraso o recargos por haber declarado tarde o por no haber pagado en período voluntario. El **Capítulo IV del Título II** de la LGT, que abre el art. 58, define ese resultado agregado: la **deuda tributaria**.

Artículo 58 de la Ley 58/2003 (LGT) · Deuda tributaria

1. La **deuda tributaria** estará constituida por la **cuota o cantidad a ingresar** que resulte de la **obligación tributaria principal** o de las **obligaciones de realizar pagos a cuenta**.
2. *Además*, la deuda tributaria estará integrada, *en su caso*, por:
 - a) El **interés de demora**.
 - b) Los **recargos por declaración extemporánea**.
 - c) Los **recargos del período ejecutivo**.
 - d) Los **recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas**, a favor del **Tesoro** o de **otros entes públicos**.
3. Las **sanciones tributarias** que puedan imponerse de acuerdo con lo dispuesto en el **título IV** de esta ley **no** formarán parte de la **deuda tributaria**, *pero* en su **recaudación** se aplicarán las normas incluidas en el **capítulo V del título III** de esta ley.

El precepto distingue con nitidez dos planos.

El **contenido esencial** (apartado 1) es la **cuota o cantidad a ingresar**. Y adviértase que la ley no habla solo de la obligación principal: también integra la deuda la cantidad a ingresar que resulte de las **obligaciones de realizar pagos a cuenta**. La retención no ingresada por un pagador es, por sí misma, deuda tributaria, sin necesidad de esperar a la liquidación del tributo del perceptor. Este componente es el **único necesario**: sin cuota o cantidad a ingresar no hay deuda.

El **contenido eventual** (apartado 2) son los **componentes accesorios**, y la expresión «*en su caso*» es la clave: solo se integran cuando concurren sus presupuestos. Tres de ellos —interés de demora, recargos por declaración extemporánea y recargos del período ejecutivo— son las **obligaciones tributarias accesorias** que el art. 25.1 LGT define como «prestaciones pecuniarias que se deben satisfacer a la Administración tributaria y cuya exigencia se impone **en relación con otra obligación tributaria**». Son, pues, obligaciones dependientes: sin obligación principal a la que acompañar, no existen.

2. El interés de demora (art. 26)

El interés de demora es la prestación que **resarce** a la Hacienda del perjuicio financiero causado por el retraso. Su naturaleza es **indemnizatoria**, no sancionadora, y de ahí derivan sus rasgos más característicos.

Artículo 26 de la Ley 58/2003 (LGT) · Interés de demora (aps. 1 a 4 y 6, extracto)

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

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

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

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

b) *Cuando* finalice el plazo establecido para la presentación de una **autoliquidación o declaración** *sin que* hubiera sido presentada o hubiera sido presentada **incorrectamente**, *salvo* lo dispuesto en el apartado 2 del **artículo 27** [...].

c) *Cuando* se **suspenda la ejecución** del acto [...].

d) *Cuando* se **inicie el período ejecutivo**, *salvo* lo dispuesto en el apartado 5 del **artículo 28** [...].

[...]

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

3. El interés de demora se calculará sobre el **importe no ingresado en plazo** o sobre la **cuantía de la devolución cobrada improcedentemente**, y resultará exigible **durante el tiempo al que se extienda el retraso** del obligado [...].

4. **No** se exigirán intereses de demora desde el momento en que la **Administración tributaria incumpla por causa imputable a la misma** alguno de los **plazos fijados en esta ley para resolver** hasta que se dicte dicha resolución o se interponga recurso contra la resolución presunta. [...]

Lo dispuesto en este apartado **no** se aplicará al incumplimiento del plazo para resolver las solicitudes de **aplazamiento o fraccionamiento** del pago.

6. El interés de demora será el **interés legal del dinero** vigente a lo largo del período en el que aquél resulte exigible, **incrementado en un 25 por ciento**, *salvo que* la **Ley de Presupuestos Generales del Estado** establezca otro diferente.

No obstante, en los supuestos de **aplazamiento, fraccionamiento o suspensión** de deudas garantizadas *en su totalidad* mediante **aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca** o mediante **certificado de seguro de caución**, el interés de demora exigible será el **interés legal**.

Tres reglas concentran el precepto.

Primera, la objetividad (ap. 1, párrafo segundo): la exigencia del interés «**no** requiere la **previa intimación** de la Administración *ni* la concurrencia de un **retraso culpable**». Es la consecuencia de su naturaleza indemnizatoria: el dinero no estuvo en las arcas públicas cuando debía, y eso basta. Es la diferencia estructural con la sanción, que exige culpabilidad y procedimiento sancionador. Se calcula, además, sobre el **importe no ingresado en plazo** —o sobre la devolución cobrada improcedentemente— y se devenga «durante el tiempo al que se extienda el retraso» (ap. 3).

Segunda, la regla de favor del ap. 4: no se exigen intereses desde que la Administración **incumple, por causa a ella imputable**, un plazo legal para resolver, y hasta que resuelva o se recurra la resolución presunta. La excepción está en el segundo párrafo: **no se aplica** al incumplimiento del plazo para resolver **aplazamientos y fraccionamientos**.

Tercera, la cuantía (ap. 6): **interés legal del dinero incrementado en un 25 %**, *salvo que* la **LPGE** fije otro. Y una segunda regla de favor: en **aplazamiento, fraccionamiento o suspensión** de deudas garantizadas **en su totalidad** mediante **aval solidario** de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca, o mediante **certificado de seguro de caución**, se aplica el **interés legal sin ese incremento**, porque el cobro está plenamente asegurado y el riesgo de la Hacienda desaparece.

EJEMPLO

⑧ **Cálculo del interés de demora.** Una liquidación de **10.000 €** no se ingresa al vencimiento del período voluntario (art. 26.2.a) y se paga **183 días** después. Supongamos un **interés legal del dinero del 3,25 %** vigente en ese período, sin que la LPGE fije otro distinto.

Paso	Operación	Resultado
Tipo de interés de demora	$3,25 \% \times 1,25$ (incremento del 25 % , art. 26.6)	4,0625 %
Base de cálculo	Importe no ingresado en plazo (art. 26.3)	10.000 €
Tiempo	183 días sobre 365	0,50137 años
Interés de demora	$10.000 \times 0,040625 \times \frac{183}{365}$	203,68 €

Variante — deuda aplazada con aval bancario. Si en lugar de impagarla el obligado hubiera obtenido un **aplazamiento** garantizado **en su totalidad** con **aval solidario de entidad de crédito**, el tipo aplicable sería el **interés legal sin incremento**, es decir el **3,25 %**: $10.000 \times 0,0325 \times \frac{183}{365} = 162,95$ €. La diferencia (40,73 €) es exactamente el recargo del 25 % que el aval hace innecesario.

3. Los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo (art. 27)

Cuando el obligado **regulariza por su cuenta**, presentando fuera de plazo una autoliquidación o declaración **sin que la Administración le haya requerido**, el ordenamiento no lo trata como infractor sino como cumplidor tardío: no hay sanción, sino **recargo**. Es el mecanismo que premia la regularización espontánea.

La pieza que delimita el supuesto es el concepto de **requerimiento previo** del art. 27.1: «cualquier actuación administrativa realizada **con conocimiento formal del obligado tributario** conducente al **reconocimiento, regularización, comprobación, inspección,**

aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria». Si ha habido requerimiento así entendido, el art. 27 no se aplica y entra en juego el régimen sancionador.

Artículo 27 de la Ley 58/2003 (LGT) · Recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo (aps. 2 y 5, extracto)

2. El **recargo** será un porcentaje igual al **1 por ciento** más otro **1 por ciento adicional** por cada **mes completo de retraso** con que se presente la autoliquidación o declaración respecto al término del plazo establecido para la presentación e ingreso.

Dicho recargo se calculará sobre el **importe a ingresar** resultante de las autoliquidaciones o sobre el importe de la liquidación derivado de las declaraciones extemporáneas y **excluirá las sanciones** que hubieran podido exigirse y los **intereses de demora** devengados hasta la presentación de la autoliquidación o declaración.

Si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa una vez transcurridos **12 meses** desde el término del plazo establecido para la presentación, el recargo será del **15 por ciento** y **excluirá las sanciones** que hubieran podido exigirse. En estos casos, se exigirán los **intereses de demora** por el período transcurrido desde el día siguiente al término de los **12 meses** posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación hasta el momento en que la autoliquidación o declaración se haya presentado.

[...]

No obstante lo anterior, **no** se exigirán los recargos de este apartado *si* el obligado tributario **regulariza**, mediante la presentación de una declaración o autoliquidación correspondiente a **otros períodos del mismo concepto impositivo**, unos **hechos o circunstancias idénticos** a los regularizados por la Administración, y concurren las siguientes circunstancias:

- a) Que la declaración o autoliquidación se presente en el plazo de **seis meses** a contar desde el día siguiente a aquél en que la liquidación se notifique o se entienda notificada.
- b) Que se produzca el **completo reconocimiento y pago** de las cantidades resultantes [...].
- c) Que **no** se presente **solicitud de rectificación** de la declaración o autoliquidación, **ni** se **interponga recurso o reclamación** contra la liquidación dictada por la Administración.
- d) Que de la regularización efectuada por la Administración **no** derive la **imposición de una sanción**.
5. El importe de los recargos [...] se **reducirá en el 25 por ciento** *siempre que* se realice el **ingreso total** del importe restante del recargo en el plazo del **apartado 2 del artículo 62** de esta Ley abierto con la notificación de la liquidación de dicho recargo y *siempre que* se realice el **ingreso total** del importe de la deuda resultante de la autoliquidación extemporánea o de la liquidación practicada [...], o *siempre que* se realice el ingreso en el plazo o plazos fijados en el **acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento** de dicha deuda que la Administración tributaria hubiera concedido con **garantía de aval o certificado de seguro de caución** [...].

El régimen se articula en **dos tramos** separados por una frontera nítida, los **12 meses**:

Retraso	Recargo	Sanciones	Intereses de demora
Hasta 12 meses	1 % + 1 % por cada mes completo de retraso	Excluidas	Excluidos (los deven-gados hasta la presen-tación)
Más de 12 meses	15 % fijo	Excluidas	Exigibles, pero solo desde el día siguiente al mes 12 hasta la pre-sentación

Sobre el recargo así calculado opera la **reducción del 25 %** del apartado 5, condicionada a un doble ingreso: el del **resto del recargo** en el plazo del art. 62.2 abierto con la notificación de su liquidación, y el de la **deuda** resultante de la autoliquidación o liquidación extemporánea (o su ingreso en los plazos de un **aplazamiento o fraccionamiento** concedido con **aval o certificado de seguro de caución**). Si esos ingresos no se producen, la reducción practicada **se exige** sin más requisito que la notificación al interesado.

Dos reglas complementarias cierran el artículo. El **art. 27.3**: si el obligado presenta la autoliquidación extemporánea **sin ingresar** ni solicitar aplazamiento, fraccionamiento o compensación, la liquidación de recargos e intereses **no impide** que se exijan además los **recargos e intereses del período ejecutivo** sobre el importe de la autoliquidación —el art. 27 no protege a quien declara pero no paga—. Y el **art. 27.4** exige que las autoliquidaciones extemporáneas **identifiquen expresamente el período** al que se refieren y contengan **únicamente** los datos de dicho período.

EJEMPLO

⑨ **Los dos tramos del recargo por declaración extemporánea.** Una autónoma debía ingresar **3.000 €** de IVA del primer trimestre, con plazo hasta el **20 de abril**. Presenta e ingresa por su cuenta, **sin requerimiento previo**.

Escenario A — presenta el 5 de julio (2 meses completos de retraso).

Concepto	Cálculo	Importe
Recargo (art. 27.2)	$1\% + (1\% \times 2 \text{ meses completos}) = 3\%$ sobre 3.000 €	90,00 €
Sanciones	Excluidas	—
Intereses de demora	Excluidos (no se han superado los 12 meses)	—
Con reducción del 25 % (art. 27.5), si ingresa recargo y deuda en plazo	$90 \times 0,75$	67,50 €

Escenario B — presenta con 13 meses de retraso. Cruzada la frontera de los doce meses, cambia el régimen entero.

Concepto	Cálculo	Importe
Recargo (art. 27.2)	15 % fijo sobre 3.000 € (ya no es 1 % + 1 %/mes)	450,00 €
Sanciones	Excluidas	—
Intereses de demora	Sí , pero solo desde el día siguiente al mes 12 hasta la presentación (1 mes)	Los que correspondan
Con reducción del 25 % (art. 27.5)	$450 \times 0,75$	337,50 €

La lección es doble: por debajo de los 12 meses, recargo creciente y **sin** intereses; a partir de los 12 meses, **15 % fijo más** intereses del tramo posterior al año. Y en ambos escenarios, si hubiera mediado **requerimiento previo** de la Administración —cualquier actuación con conocimiento formal conducente a regularizar—, no procedería recargo alguno del art. 27, sino el **régimen sancionador** del Título IV.

4. Los recargos del período ejecutivo (art. 28)

Si la deuda no se ingresa en **período voluntario**, se inicia el **período ejecutivo** (art. 161 LGT) y se devengan los recargos correspondientes. Aquí ya no estamos ante una regularización espontánea, sino ante un impago que obliga a la Administración a iniciar el cobro forzoso.

Artículo 28 de la Ley 58/2003 (LGT) · Recargos del período ejecutivo

1. Los **recargos del período ejecutivo** se devengan con el **inicio de dicho período**, de acuerdo con lo establecido en el **artículo 161** de esta ley.

Los recargos del período ejecutivo son de **tres tipos**: **recargo ejecutivo**, **recargo de apremio reducido** y **recargo de apremio ordinario**.

Dichos recargos son **incompatibles entre sí** y se calculan sobre la **totalidad de la deuda no ingresada en período voluntario**.

2. El **recargo ejecutivo** será del **cinco por ciento** y se aplicará *cuando* se satisfaga la **totalidad de la deuda no ingresada** en periodo voluntario *antes de* la notificación de la providencia de apremio.
3. El **recargo de apremio reducido** será del **10 por ciento** y se aplicará *cuando* se satisfaga la **totalidad de la deuda no ingresada** en periodo voluntario y el **propio recargo** *antes de* la finalización del plazo previsto en el **apartado 5 del artículo 62** de esta ley para las deudas apremiadas.
4. El **recargo de apremio ordinario** será del **20 por ciento** y será aplicable *cuando no* concurren las circunstancias a las que se refieren los apartados 2 y 3 de este artículo.
5. El **recargo de apremio ordinario** es **compatible con los intereses de demora**. *Cuando* resulte exigible el **recargo ejecutivo** o el **recargo de apremio reducido** *no* se exigirán los **intereses de demora** devengados desde el **inicio del período ejecutivo**.
6. **No** se devengarán los recargos del periodo ejecutivo en el caso de **deudas de titularidad de otros Estados** o de entidades internacionales o supranacionales cuya actuación recaudatoria se realice en el marco de la **asistencia mutua**, *salvo que* la normativa sobre dicha asistencia establezca otra cosa.

Dos claves ordenan el precepto.

El **devengo** se produce con el **inicio del período ejecutivo** (art. 161 LGT), no con la providencia de apremio. Lo que el momento del pago determina no es *si* hay recargo, sino *cuál* de los tres.

El **régimen de intereses** (ap. 5), que es el punto más fino: solo el **apremio ordinario** (20 %) es **compatible** con los intereses de demora; cuando procede el **ejecutivo** (5 %) o el **apremio reducido** (10 %), **no se exigen** los intereses devengados **desde el inicio del período ejecutivo**. El sistema premia doblemente al que paga pronto: recargo menor y sin intereses.

EJEMPLO

⑩ **La cadena de los tres recargos del período ejecutivo.** Una deuda de 10.000 € no se ingresa en período voluntario. Según cuándo pague el obligado, el recargo y los intereses cambian por completo.

Momento del pago	Recargo (art. 28)	Importe del recargo	Intereses de demora	Total aproximado
Antes de la notificación de la providencia de apremio	Ejecutivo, 5 %	500 €	No se exigen (art. 28.5)	10.500 €
Tras la providencia, dentro del plazo del art. 62.5 (pagando deuda y recargo)	Apremio reducido, 10 %	1.000 €	No se exigen (art. 28.5)	11.000 €
Fuera de ese plazo	Apremio ordinario, 20 %	2.000 €	Sí, compatibles	12.000 € + intereses

Los tres son **incompatibles entre sí**: se aplica uno solo, y se calcula sobre la **totalidad** de la deuda no ingresada en voluntaria. La frontera relevante no es la providencia de apremio en sí, sino su **notificación**. Y el salto del 10 % al 20 % arrastra además los **intereses de demora** desde el inicio del período ejecutivo, lo que hace del apremio ordinario el escenario doblemente gravoso.

MATIZ

No deben confundirse los **recargos del art. 27** con los del **art. 28**. Los del **art. 27** presuponen que el obligado **declara**, tarde pero **por su cuenta**, sin requerimiento previo: son el precio de la regularización espontánea y **excluyen las sanciones**. Los del **art. 28** presuponen que la deuda **ya está liquidada o autoliquidada** y **no se paga** en período voluntario. Pueden llegar a **concurrir**: quien presenta una autoliquidación extemporánea **sin ingresar** soporta el recargo del art. 27 sobre el importe declarado y, además, los recargos e intereses del período ejecutivo sobre ese mismo importe impagado (art. 27.3).

5. Los recargos legalmente exigibles sobre las bases o las cuotas (art. 58.2.d)

La letra d) del art. 58.2 incorpora a la deuda un componente de naturaleza distinta de los tres anteriores: los **recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, a favor del Tesoro o de otros entes públicos**.

Su diferencia con las obligaciones accesorias de los arts. 26 a 28 es doble. Primero, **no derivan de una anomalía**: no presuponen retraso, extemporaneidad ni impago, sino que se exigen con normalidad junto al tributo sobre el que recaen. Y segundo, con frecuencia se establecen **a favor de un ente público distinto** del titular del tributo principal: son una técnica de financiación de entidades territoriales que se «apoyan» en un tributo ajeno para obtener recursos, aprovechando su base o su cuota y su misma gestión.

El requisito es que estén **legalmente** establecidos: la reserva de ley del art. 8.e) LGT alcanza expresamente «el establecimiento y modificación de los **recargos**».

El ejemplo canónico es el **recargo provincial sobre el Impuesto sobre Actividades Económicas**, regulado en el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

Artículo 134 del RD Legislativo 2/2004 (TRLRHL) · Recargo de las Provincias sobre el Impuesto sobre Actividades Económicas

1. Las **Diputaciones Provinciales** podrán establecer un **recargo** sobre el **Impuesto sobre Actividades Económicas**.
2. Dicho recargo se exigirá a los **mismos sujetos pasivos** y en los mismos casos contemplados en la normativa reguladora del impuesto y consistirá en un **porcentaje único** que recaerá sobre las **cuotas municipales** modificadas por la aplicación del **coeficiente de ponderación** previsto en el artículo 86 de esta ley y su **tipo no podrá ser superior al 40 por ciento**.
3. La **gestión** del recargo se llevará a cabo, **juntamente con el impuesto sobre el que recae**, por la entidad que tenga atribuida la gestión de éste.

6. Las sanciones no forman parte de la deuda tributaria (art. 58.3)

El apartado 3 del art. 58 contiene una de las decisiones técnicas más características de la LGT de 2003: las **sanciones tributarias no forman parte de la deuda tributaria**.

El fundamento es de principio. La deuda tributaria responde al **deber de contribuir** (art. 31.1 CE) y sus componentes accesorios tienen naturaleza **indemnizatoria** (el interés) o **resarcitoria** (los recargos). La sanción, en cambio, es manifestación del **ius puniendi** del Estado: responde a una **infracción**, exige **culpabilidad** y se impone en un **procedimiento sancionador separado**, con las garantías propias del Derecho sancionador. La misma idea aparece, en sede de obligaciones accesorias, en el **art. 25.2 LGT**: «las **sanciones tributarias no tienen la consideración de obligaciones accesorias**».

Ahora bien, el propio art. 58.3 introduce un matiz: «*pero* en su **recaudación** se aplicarán las **normas incluidas en el capítulo V del título III** de esta ley». Es decir, la sanción **no es deuda tributaria**, pero se **cobra como si lo fuera**: mismo período voluntario, mismo período ejecutivo, misma providencia de apremio. La separación es **sustantiva**, no recaudatoria.

EJEMPLO

⑪ **Composición de una deuda tributaria concreta.** Un obligado presenta fuera de plazo, **sin requerimiento previo**, una autoliquidación de la que resulta una **cuota a ingresar de 8.000 €**, con **14 meses** de retraso, y **no ingresa** al presentarla. La Administración liquida el recargo y, transcurrido el período voluntario sin pago, se inicia el período ejecutivo; el obligado paga **antes** de la notificación de la providencia de apremio.

Componente	Concepto	Cálculo	Importe	Precepto
Esencial	Cuota a ingresar	Autoliquidación	8.000,00 €	art. 58.1
Accesorio	Recargo por declaración extemporánea (más de 12 meses)	$15\% \times 8.000$	1.200,00 €	art. 27.2
	Reducción del 25 % del recargo	No procede: exige el ingreso total de la deuda de la autoliquidación extemporánea al tiempo de presentarla (o en aplazamiento con aval), y aquí no se ingresó	–	art. 27.5
Accesorio	Intereses de demora desde el día siguiente al mes 12 hasta la presentación (2 meses, al 4,0625 %)	$8.000 \times 0,040625 \times \frac{61}{365}$	≈ 54,32 €	arts. 26 y 27.2
Accesorio	Recargo ejecutivo , por pagar antes de la providencia de apremio	$5\% \times 8.000$	400,00 €	arts. 27.3 y 28.2

	Intereses del período ejecutivo	No se exigen (recargo ejecutivo)	–	art. 28.5
	DEUDA TRIBUTARIA	8.000 + 1.200 + 54,32 + 400	≈ 9.654,32 €	art. 58
<i>Fuera de la deuda</i>	Eventual sancción	No procede: el recargo del art. 27 excluye las sanciones	–	arts. 27.2 y 58.3

Si el obligado hubiera **ingresado** la cuota al presentar la autoliquidación, el resultado habría sido muy distinto: el recargo se habría reducido en un **25 %** ($1.200 \times 0,75 = 900 \text{ €}$) y no habría nacido recargo ejecutivo alguno.

RECUERDA

Art. 58.1: la deuda es, esencialmente, la **cuota o cantidad a ingresar** de la obligación principal **o de los pagos a cuenta**. **Art. 58.2:** *en su caso*, se le suman **interés de demora, recargos por declaración extemporánea, recargos del período ejecutivo y recargos legalmente exigibles sobre bases o cuotas a favor del Tesoro o de otros entes públicos**. **Art. 26:** interés = **interés legal + 25 %**, *salvo* LPGE; **interés legal** simple en aplazamiento, fraccionamiento o suspensión garantizados con **aval solidario** o con certificado de seguro de caución; no exige intimación ni culpa; no se devenga si la Administración incumple plazos para resolver, *salvo* en aplazamientos. **Art. 27:** **1 % + 1 % por mes completo** hasta 12 meses (sin intereses); **15 %** pasados 12 meses (con intereses del tramo posterior); **reducción del 25 %** del recargo; **no exigencia** con cuatro requisitos (seis meses, reconocimiento y pago completos, no recurrir ni rectificar, sin sanción). **Art. 28:** **5 %** ejecutivo, **10 %** apremio reducido, **20 %** apremio ordinario; los tres son **incompatibles entre sí**, y solo el **ordinario** es compatible con intereses. **Art. 58.3:** las **sanciones NO forman parte de la deuda tributaria**, *pero* se recaudan con las normas del capítulo V del título III.

<!-- VERIF T7: 25 correcciones — literalidad restaurada en 3 blockquotes (art. 57.1.b) texto íntegro del inciso del Catastro; art. 57.4 «de esta ley»; art. 134.1 LGT «a que se refiere el apartado 3 de este artículo»); Ejemplo ⑩ corregido en dos puntos: la reducción del 25 % del art. 27.5 no procede porque no hubo ingreso total al presentar (recargo 1.200 €, no 900 €) y el interés recalculado 54,32 € (no 54,30 €), con deuda total 9.654,32 €; typo «herededa»→«heredada»; 3 frases meta de examen eliminadas (Ep.1 §3, MATIZ del art. 50, Ep.4 §6); 16 puntos y coma pegados tras negrita reescritos (RECUERDA de Ep.2, Ep.3 y Ep.4, tabla de medios y escala del art. 28). Verificado contra BOE consolidado: LGT arts. 8, 26, 27, 28, 49-58, 62, 90, 104, 134, 135, 158; RGGI (RD 1065/2007) arts. 157-162; TRLRHL art. 134; TRLITPAJD art. 10 — porcentajes y plazos vigentes confirmados (1 % +1 %/mes y 15 % del art. 27; 25 % de reducción; 5/10/20 % del art. 28; interés legal +25 %; 120.000 € y 10 % cumulativos; 20 % de honorarios del perito tercero; 15/10 días, 1 mes y un año del RGGI; 40 % del recargo provincial del IAE); atribución ley/reglamento correcta en todo el tema; aritmética de los ejemplos ①-⑩ verificada sin errores. ->

TU OPOSICIÓN, EN UNA APP



El temario que tienes en las manos cobra vida en la app Persevera, con todo para estudiarlo:

tests · psicotécnicos · flashcards con repaso espaciado · supuestos
cursos · simulacros · mapas mentales · tutor IA · planificador

7 días de prueba · Suscripción sin permanencia: cancelas cuando quieras.



APP STORE

para iPhone y iPad



GOOGLE PLAY

para Android



EN LA WEB

app.perseveraoposiciones.com

DEL MISMO EQUIPO



Eroodite — Estudia cualquier cosa con IA

Persevera es para tu oposición. **Eroodite, para todo lo demás:** tu carrera universitaria, otras oposiciones o cualquier material que caiga en tus manos. Sube tus apuntes, PDFs, vídeos de YouTube o fotos y su inteligencia artificial te crea al momento exámenes, fichas de repaso, resúmenes y mapas mentales. Con un tutor con IA que resuelve dudas —hasta las que le haces una foto—, repaso espaciado y modo concentración.

Tus apuntes, listos para estudiar en segundos. Empieza gratis.



APP STORE

para iPhone y iPad



GOOGLE PLAY

para Android