

Tema 5. Las obligaciones tributarias: La obligación tributaria principal, la obligación tributaria de realizar pagos a cuenta, las obligaciones entre particulares, las obligaciones tributarias accesorias, las obligaciones tributarias formales y las obligaciones tributarias en el marco de la asistencia mutua. Las obligaciones y deberes de la Administración Tributaria. Los derechos y garantías de los obligados tributarios. Colaboración social en la aplicación de los tributos. Carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria

LEGISLACIÓN

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT)

CONSEJOS

Algunos consejos a la hora de desarrollar este tema:

- En este tema, el desarrollo de los aspectos básicos de las obligaciones tributarias accesorias (intereses de demora, recargo por declaración extemporánea y recargos del período ejecutivo) son clave. Cuanta más completa sea el contenido de estos elementos, mejor.
- Es igualmente importante la literalidad de algunos conceptos básicos, como por ejemplo el de obligación tributaria principal, obligación tributaria de realizar pagos a cuenta y obligaciones entre particulares.
- En cuanto a las enumeraciones largas de este tema, principalmente las obligaciones tributarias formales (artículo 29 LGT), los derechos y garantías de los obligados tributarios (artículo 34 LGT) y el carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria (artículo 95 LGT), el desarrollo de las mismas debe ser lo más proporcionado posible al resto del contenido. Incluso en el artículo 95 LGT no es necesario hacer una enumeración de supuestos tan detallada.

1. LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS: LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA PRINCIPAL, LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA DE REALIZAR PAGOS A CUENTA, LAS OBLIGACIONES ENTRE PARTICULARES, LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS ACCESORIAS, LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS FORMALES Y LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS EN EL MARCO DE LA ASISTENCIA MUTUA

Según el **artículo 17 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria** (en adelante LGT), se entiende por relación jurídico-tributaria el conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades originados por la aplicación de los tributos, pudiendo derivarse tributaria obligaciones materiales y formales para el obligado tributario y para la Administración, así como la imposición de sanciones tributarias en caso de su incumplimiento.

Son obligaciones tributarias materiales las de carácter principal, las de realizar pagos a cuenta, las establecidas entre particulares resultantes del tributo y las accesorias. Son obligaciones tributarias formales las definidas en el apartado 1 del artículo 29 de esta ley. En el marco de la normativa sobre asistencia mutua, podrán establecerse obligaciones tributarias a los obligados tributarios, cualquiera que sea su objeto, de acuerdo con el artículo 29 bis LGT.

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

El **artículo 18 LGT** señala que el crédito tributario es indisponible salvo que la ley disponga otra cosa.

1.1. La obligación tributaria principal

Según el **artículo 19 LGT**, la obligación tributaria principal tiene por objeto el pago de la cuota tributaria.

1.2. La obligación tributaria de realizar pagos a cuenta

Según el **artículo 23 LGT**, la obligación tributaria de realizar pagos a cuenta de la obligación tributaria principal consiste en satisfacer un importe a la Administración Tributaria por el obligado a realizar pagos fraccionados, por el retenedor o por el obligado a realizar ingresos a cuenta. Esta obligación tiene carácter autónomo respecto de la obligación tributaria principal.

Salvo que la Ley disponga lo contrario, el contribuyente podrá deducir de la obligación tributaria principal el importe de los pagos a cuenta soportados.

1.3. Las obligaciones entre particulares

Según el **artículo 24 LGT**, son obligaciones entre particulares resultantes del tributo las que tienen por objeto una prestación de naturaleza tributaria exigible entre obligados tributarios. Entre otras son obligaciones de este tipo las que se generan como consecuencia de actos de repercusión, de retención o de ingreso a cuenta previstos legalmente.

1.4. Las obligaciones tributarias accesorias

El **artículo 25 LGT** dispone que son aquellas distintas de las demás comprendidas en esta sección que consisten en prestaciones pecuniarias que se deben satisfacer a la Administración Tributaria y cuya exigencia se impone en relación con otra obligación tributaria. Son, entre otras: las obligaciones de satisfacer el interés de demora, los recargos por declaración extemporánea y los recargos del período ejecutivo, así como aquellas otras que imponga la Ley. Las sanciones tributarias no tienen la consideración de obligaciones accesorias.

1.4.1. La obligación de satisfacer intereses de demora (**artículo 26 LGT**)

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

- a) Finalice el plazo 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) Finalice el plazo establecido para presentar una autoliquidación o declaración sin que hubiera sido presentada o hubiera sido presentada incorrectamente.
- c) Se suspenda la ejecución del acto, salvo en el supuesto de recursos y reclamaciones contra sanciones hasta la finalización del plazo de pago en período voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa.
- d) Se inicie el período ejecutivo, salvo lo dispuesto en el artículo 28.5 de esta Ley.
- e) Se reciba una petición de cobro de deudas de titularidad de otros Estados o de entidades internacionales o supranacionales.
- f) El obligado tributario obtenga una devolución improcedente, salvo que voluntariamente regularice su situación tributaria sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 27.2 LGT.

Resúmenes del tercer ejercicio del Cuerpo Técnico de Hacienda – Tema 5

El interés de demora se calculará sobre el importe no ingresado en plazo o sobre la cuantía de la devolución cobrada improcedentemente. No se exigirá intereses de demora desde el momento en que la Administración incumpla, por causa imputable a la misma, alguno de plazos fijados en esta Ley para resolver.

El interés de demora será el interés legal del dinero incrementado en un 25% salvo que la Ley PGE establezca otro diferente. En el ejercicio 2024 (como consecuencia de la prórroga de los Presupuestos Generales del Estado del ejercicio 2023) el interés legal del dinero es del 3,25% y el interés de demora es del 4,0625%.

1.4.2. Recargos por declaración extemporánea (**artículo 27 LGT**)

Son prestaciones accesorias que deben satisfacer los obligados tributarios como consecuencia de la presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin requerimiento previo de la administración tributaria. El importe de este recargo será:

- Un porcentaje del 1% más otro 1% adicional por cada mes completo de retraso con que se presente la autoliquidación o declaración respecto al término del plazo voluntario de presentación e ingreso. Dicho recargo se calculará sobre el importe a ingresar resultante de la autoliquidación 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, será del 15% y excluirá sanciones. 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 se haya presentado.

En las liquidaciones derivadas de declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo no se exigirán intereses de demora por el tiempo transcurrido desde la presentación de la declaración hasta la finalización del plazo de pago en período voluntario correspondiente a la liquidación que se practique, sin perjuicio de los recargos e intereses que corresponda exigir por la presentación extemporánea.

No obstante, no se exigirá este recargo en aquellos casos en los que el obligado tributario regularice mediante la presentación de una declaración o autoliquidación correspondiente a otros períodos del mismo concepto impositivo, unos hechos idénticos a los regularizados por la Administración en algún procedimiento de comprobación, siempre que concurren ciertas circunstancias indicadas en el apartado 2 del artículo 27 LGT. El incumplimiento de estas circunstancias determinará la exigencia del recargo.

Si los obligados tributarios no efectúan el ingreso ni solicitan el aplazamiento, fraccionamiento o compensación al tiempo de presentar la autoliquidación extemporánea, la liquidación que proceda por recargos e intereses de demora derivada de la presentación extemporánea no impedirá la exigencia de recargos e intereses del período ejecutivo.

El importe de los recargos anteriores se reducirá en el 25% siempre que se realice el ingreso cumpliendo una serie de requisitos de importe y plazo establecidos en el apartado 5 del artículo 27 LGT.

Además, según establece la **Disposición Transitoria 1ª Ley 11/2021**, la nueva normativa de estos recargos será de aplicación a los recargos exigidos con anterioridad a su entrada en vigor, siempre que su aplicación resulte más favorable para el obligado tributario y el recargo no haya adquirido firmeza.

1.4.3. Recargos del período ejecutivo (**artículo 28 LGT**)

Se devengan con el inicio del período ejecutivo, de acuerdo con el artículo 161 LGT, siendo incompatibles entre sí y calculándose sobre la totalidad de la deuda no ingresada en período voluntario. Son los siguientes:

- El recargo ejecutivo (5%) se aplicará al satisfacer la totalidad de la deuda no ingresada en periodo voluntario antes de la notificación de la providencia de apremio.
- El recargo de apremio reducido (10%) se aplicará al satisfacer la totalidad de la deuda no ingresada en periodo voluntario y el propio recargo antes de finalizar el plazo del artículo 62.5 LGT.
- El recargo de apremio ordinario (20%) será aplicable cuando no concurren las circunstancias a las que se refieren los apartados anteriores.

El recargo de apremio ordinario es compatible con 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.

1.5. Obligaciones tributarias formales (**artículo 29 LGT**)

Son obligaciones formales aquellas que, sin tener carácter pecuniario, son impuestas por la normativa tributaria o aduanera a los obligados tributarios, deudores o no del tributo, y cuyo cumplimiento está relacionado con el desarrollo de actuaciones o procedimientos tributarios o aduaneros.

Además de las que se establezcan legalmente, los obligados tributarios deberán cumplir las siguientes obligaciones:

- a) Presentar declaraciones censales por quienes desarrollen en territorio español actividades u operaciones empresariales y profesionales o satisfagan rendimientos sujetos a retención.
- b) Solicitar y utilizar el número de identificación fiscal en sus relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria.
- c) Presentar declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones.
- d) Llevar y conservar libros de contabilidad y registros, así como programas, ficheros y archivos informáticos que les sirvan de soporte.
- e) Expedir y entregar facturas o documentos sustitutivos y conservar las facturas, documentos y justificantes.
- f) Aportar a la Administración tributaria libros, registros, documentos o información que el obligado tributario deba conservar en relación con el cumplimiento de las obligaciones tributarias propias o de terceros.
- g) Facilitar práctica de inspecciones y comprobaciones administrativas.
- h) Entregar un certificado de las retenciones o ingresos a cuenta practicados a los obligados tributarios.
- i) Las obligaciones de esta naturaleza que establezca la normativa aduanera.

- j) La obligación de que los sistemas y programas informáticos que soporten procesos contables o de facturación garanticen la integridad y conservación.

1.6. Obligaciones tributarias en el marco de la asistencia mutua (artículo 29 bis LGT)

Son obligaciones tributarias aquellas derivadas de la normativa sobre asistencia mutua. En caso de incumplimiento de los obligados tributarios, podrán imponerse las sanciones tributarias establecidas en esta Ley.

2. LAS OBLIGACIONES Y DEBERES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Según el **artículo 30 LGT** la Administración tributaria está sujeta al cumplimiento de las siguientes obligaciones de contenido económico.

2.1. Devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo (artículo 31 LGT)

La Administración tributaria devolverá las cantidades que procedan de acuerdo con lo previsto en la normativa de cada tributo, que son las correspondientes a cantidades ingresadas o soportadas debidamente como consecuencia de la aplicación del tributo.

Transcurrido el plazo fijado en las normas reguladoras de cada tributo y, en todo caso, el plazo de seis meses, sin que se hubiera ordenado el pago de la devolución por causa imputable a la Administración tributaria, ésta abonará el interés de demora regulado en el artículo 26 de esta ley, sin necesidad de que el obligado lo solicite.

2.2. Devolución de ingresos indebidos (artículo 32 LGT)

La Administración tributaria devolverá a obligados tributarios, sujetos infractores o a los sucesores de unos y otros, los ingresos que indebidamente se hubieran realizado en el Tesoro Público con ocasión del cumplimiento de sus obligaciones tributarias o del pago de sanciones.

Con la devolución de ingresos indebidos abonará el interés de demora regulado en el artículo 26, sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite, devengándose desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso indebido hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución.

Tanto en este artículo como en el 31 LGT, para el cálculo de los intereses de demora no se computarán las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración, y en el caso de procedimientos inspectores no se computarán los días del artículo 150.4 LGT ni los períodos del artículo 150.5 LGT.

2.3. Reembolso del coste de las garantías (artículo 33 LGT)

La Administración tributaria reembolsará, previa acreditación de su importe, el coste de las garantías aportadas para suspender la ejecución de un acto o para aplazar o fraccionar el pago de una deuda si dicho acto o deuda es declarado improcedente por sentencia o resolución administrativa firme. Cuando el acto o la deuda se declare parcialmente improcedente, el reembolso alcanzará a la parte correspondiente del coste de las garantías.

Con el reembolso de los costes de las garantías, la Administración tributaria abonará el interés legal vigente a lo largo del período en el que se devengue sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite.

3. DERECHOS Y GARANTÍAS DE LOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS

Señala el **artículo 34 LGT** que constituyen derechos de los obligados tributarios, entre otros:

- a) Ser informado por la Administración tributaria sobre el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones.

Resúmenes del tercer ejercicio del Cuerpo Técnico de Hacienda – Tema 5

- b) Obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo y las devoluciones de ingresos indebidos.
- c) Ser reembolsado del coste de avales y otras garantías aportados.
- d) Utilizar las lenguas oficiales en el territorio de su CC.AA.
- e) Conocer el estado de tramitación de los procedimientos en que sea parte.
- f) Conocer la identidad de las autoridades y personal al servicio de la Administración tributaria bajo cuya responsabilidad se tramitan procedimientos.
- g) Solicitar certificación y copia de las declaraciones presentadas, y obtener copia sellada de los documentos presentados ante la Administración Tributaria.
- h) No aportar documentos ya presentados y que se encuentren en poder de la Administración actuante.
- i) Carácter reservado de los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria.
- j) Ser tratado con respeto y consideración por el personal al servicio de la Administración tributaria.
- k) Formular alegaciones y a aportar documentos que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes.
- l) Ser oído en el trámite de audiencia.
- m) Ser informado de los valores de los bienes inmuebles que vayan a ser objeto de adquisición o transmisión.
- n) Reconocimiento de los beneficios o regímenes fiscales que resulten aplicables.
- o) Formular quejas y sugerencias en relación con el funcionamiento de la Administración tributaria.
- p) Derecho a que las manifestaciones con relevancia tributaria se recojan en diligencias extendidas en los procedimientos tributarios.
- q) Obtener copia a su costa de los documentos que integren el expediente administrativo en el trámite de puesta de manifiesto del mismo.

Integrado en el Ministerio de Hacienda, el Consejo para la Defensa del Contribuyente velará por la efectividad de los derechos de los obligados tributarios.

4. COLABORACIÓN SOCIAL EN LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS

4.1. Colaboración social en la aplicación de los tributos

Según el **artículo 92 LGT** los interesados podrán colaborar en la aplicación de los tributos en los términos y condiciones que reglamentariamente se determinen.

Resúmenes del tercer ejercicio del Cuerpo Técnico de Hacienda – Tema 5

Dicha colaboración podrá instrumentarse a través de acuerdos de la administración tributaria con otras administraciones públicas, con entidades privadas o con instituciones u organizaciones representativas de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales, así como colegios y asociaciones profesionales de asesoría fiscal. La colaboración social en la aplicación de tributos podrá referirse a los siguientes aspectos:

- a) Realización de estudios relacionados con la elaboración y aplicación de disposiciones.
- b) Campañas de información y difusión, la simplificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias, así como la asistencia en la realización de autoliquidaciones, declaraciones y comunicaciones.
- c) Presentación y remisión a la administración tributaria de autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones.
- d) Subsanación de defectos, información del estado de tramitación de las devoluciones y reembolsos, y la solicitud y obtención de certificados tributarios.

4.2. Obligaciones de información

El **artículo 93 LGT** dispone que las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como las entidades del artículo 35.4 LGT, estarán obligadas a proporcionar a la Administración Tributaria toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas.

En particular:

- a) Retenedores y obligados a realizar ingresos a cuenta deberán presentar relaciones de los pagos dinerarios o en especie realizados a otras personas.
- b) Sociedades, asociaciones u otras entidades que, entre sus funciones, realicen la de cobro de honorarios profesionales o de derechos, deberán comunicar estos datos a la Administración tributaria.
- c) Personas o entidades depositarias de dinero en efectivo o en cuentas, valores u otros bienes de deudores a la Administración tributaria en período ejecutivo estarán obligadas a informar a los órganos de recaudación y a cumplir los requerimientos efectuados.
- d) Personas y entidades que conocieran la identificación de los beneficiarios últimos de las acciones.
- e) Personas jurídicas o entidades deberán comunicar a la Administración Tributaria la identificación de los titulares reales de las mismas.

El incumplimiento de las obligaciones establecidas en este artículo no podrá ampararse en el secreto bancario. Asimismo, los funcionarios públicos, incluidos los profesionales oficiales, estarán obligados a colaborar con la Administración tributaria suministrando toda clase de información con trascendencia tributaria de la que dispongan.

Según el **artículo 94 LGT** las autoridades, titulares de órganos y organismos públicos, así como partidos políticos, sindicatos y asociaciones empresariales, estarán obligados a suministrar cuantos datos, informes y antecedentes con trascendencia tributaria recabe ésta mediante disposiciones de carácter general o a través de requerimientos concretos, y a prestarle, a ella y a sus agentes, apoyo para el ejercicio de sus funciones.

Los juzgados y tribunales también deberán facilitar a la Administración tributaria cuantos datos con trascendencia tributaria se desprendan de las actuaciones judiciales de las que conozcan, respetando, en su caso, el secreto de las diligencias sumariales.

5. CARÁCTER RESERVADO DE LOS DATOS CON TRASCENDENCIA TRIBUTARIA

5.1. Carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria (artículo 95 LGT)

Los datos, informes o antecedentes obtenidos por la administración tributaria en el desempeño de sus funciones tienen carácter reservado y sólo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada y para la imposición de sanciones que procedan, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros salvo determinadas excepciones, entre las que destacan la colaboración órganos jurisdiccionales y el Ministerio Fiscal, con otras Administraciones Tributarias o con la Inspección de Trabajo y Seguridad Social.

En los casos de cesión previstos en el apartado anterior, la información de carácter tributario deberá ser suministrada preferentemente mediante la utilización de medios informáticos o telemáticos. Cuando las Administraciones públicas puedan disponer de la información por dichos medios, no podrán exigir a los interesados la aportación de certificados de la Administración tributaria en relación con dicha información.

La Administración tributaria adoptará las medidas necesarias para garantizar la confidencialidad de la información tributaria y su uso adecuado.

5.2. Publicidad situaciones incumplimiento obligaciones tributarias (artículo 95 bis LGT)

La Administración Tributaria acordará la publicación periódica de un listado comprensivo de deudores a la Hacienda Pública por deudas o sanciones tributarias cuando se cumplan las siguientes circunstancias:

- a) Que el importe total de las deudas y sanciones tributarias pendientes de ingreso, incluidas las que se hubieran exigido tras la declaración de responsabilidad solidaria, supere los 600.000 euros.
- b) Que dichas deudas o sanciones tributarias no hayan sido pagadas una vez transcurrido el plazo original de ingreso en período voluntario.

En caso de deudas incluidas en acuerdos de declaración de responsabilidad será necesario que transcurra el plazo del artículo 62.2 LGT tras la notificación del acuerdo de declaración de responsabilidad.

A efectos de lo dispuesto en este artículo no se incluirán aquellas deudas y sanciones tributarias que se encuentren aplazadas o suspendidas.

ESQUEMA

1. Las obligaciones tributarias: la obligación tributaria principal, la obligación tributaria de realizar pagos a cuenta, las obligaciones entre particulares, las obligaciones tributarias accesorias, las obligaciones tributarias formales y las obligaciones tributarias en el marco de la asistencia mutua
 - a) Relación jurídico tributaria -> Artículo 17 LGT
 - b) Crédito tributario -> Artículo 18 LGT
 - c) Obligación tributaria principal -> Artículo 19 LGT
 - d) Obligación tributaria de realizar pagos a cuenta -> Artículo 23 LGT
 - e) Las obligaciones entre particulares -> Artículo 24 LGT

Resúmenes del tercer ejercicio del Cuerpo Técnico de Hacienda – Tema 5

- f) Las obligaciones tributarias accesorias -> Artículo 25 LGT
 - i. Intereses de demora -> Artículo 26 LGT
 - ii. Recargos por declaración extemporánea -> Artículos 27 LGT y DT 1ª Ley 11/2021
 - iii. Recargos del período ejecutivo -> Artículo 28 LGT
- g) Obligaciones tributarias formales -> Artículo 29 LGT
- h) Obligaciones tributarias en el marco de la asistencia mutua
 - iv. Definición -> Artículo 1.3 LGT
 - v. Obligaciones tributarias -> Artículo 29 bis LGT
- 2. Las obligaciones y deberes de la Administración Tributaria
 - a) Clases de obligaciones y deberes -> Artículo 30 LGT
 - b) Devoluciones derivadas de la normativa del tributo -> Artículo 31 LGT
 - c) Devoluciones de ingresos indebidos -> Artículo 32 LGT
 - d) Reembolso del coste de las garantías -> Artículo 33 LGT
- 3. Derechos y garantías de los obligados tributarios -> Artículo 34 LGT
- 4. Colaboración social en la aplicación de los tributos
 - a) Colaboración social -> Artículo 92 LGT
 - b) Obligaciones de información -> Artículo 93 LGT
 - c) Autoridades sometidas al deber de colaborar e informar -> Artículo 94 LGT
- 5. Carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria
 - a) Carácter reservado -> Artículo 95 LGT
 - b) Publicidad de situaciones de incumplimiento de las obligaciones -> Artículo 95 bis LGT