

# OTRAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS

© Diego González Ortiz  
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario  
Universitat Jaume I. Castellón

---

## INTRODUCCIÓN

Los contribuyentes en general, y en especial los empresarios y profesionales, además de estar obligados al pago de tributos, obligación a la que técnicamente la Ley General Tributaria denomina «obligación tributaria principal», también están obligados al cumplimiento de otras obligaciones directamente relacionadas con la obligación de pago de los tributos.

En primer lugar cabe mencionar las obligaciones tributarias formales, que consisten en prestaciones no pecuniarias, es decir, prestaciones distintas a la entrega de dinero, que facilitan a la Administración el control de la situación tributaria de los contribuyentes. Como se verá a continuación, estas obligaciones formales afectan especialmente a empresarios y profesionales.

En segundo lugar trataremos la obligación de realizar pagos a cuenta que, igualmente, afecta especialmente a empresarios y profesionales. Se trata de una obligación de carácter pecuniario, al igual que la obligación tributaria principal. Ahora bien, el ingreso constituye un anticipo del pago de una obligación tributaria principal cuyo devengo todavía no se ha producido.

En tercer lugar se hará referencia a las llamadas «obligaciones tributarias accesorias», que son obligaciones pecuniarias, y que generalmente se imponen a los contribuyentes como consecuencia del retraso en el cumplimiento de la obligación tributaria principal, o de la obligación de realizar pagos a cuenta.

## OBLIGACIONES TRIBUTARIAS FORMALES

Para facilitar el ejercicio de las competencias de comprobación y recaudación de la Administración tributaria, los ciudadanos en general, y sobre todo aquellos sujetos que realizan actividades empresariales o profesionales, ya desde antes del comienzo de tales actividades económicas, se encuentran obligados a realizar determinadas prestaciones no pecuniarias, como la solicitud del Número de Identificación Fiscal (NIF), la presentación de declaraciones censales y otras declaraciones informativas, la llevanza de contabilidad o de determinados libros-registro, y la obligación de facturación.

## DECLARACIONES CENSALES

Las personas físicas y jurídicas, así como las entidades sin personalidad jurídica, que vayan a desarrollar en territorio español actividades empresariales o profesionales, antes del comienzo de dichas actividades, deben presentar una declaración de alta en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores.

*Dicha declaración se realizará mediante la presentación del modelo 036 ó 037, en el que se consignará como motivo de presentación «Alta en el censo de empresarios, profesionales y retenedores», y se presentará en papel en la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente al domicilio fiscal, o bien de forma telemática a través de Internet si se dispone de certificado de firma electrónica.*

La declaración de **alta** en el censo de empresarios, profesionales y retenedores proporciona información sobre el propio obligado tributario (NIF, Nombre y apellidos, razón o denominación social...), y sobre la actividad a realizar (descripción de la actividad y lugar de realización de la misma), y permite ejercer algunas opciones de tributación en el IVA (opción por aplicación de regímenes especiales, propuesta de porcentaje provisional de deducción...), en el IRPF (por ejemplo, renuncia al método de estimación objetiva), y en el Impuesto sobre Sociedades (por ejemplo, renuncia al régimen de consolidación fiscal).

A través de la presentación de estos mismos modelos se deberá comunicar a la Administración tributaria la **modificación** de cualquiera de las circunstancias comunicadas en la declaración de alta, como por ejemplo la modificación del domicilio del contribuyente, modificación de datos relativos a la actividad económica o al local en el que se desarrolla, o la renuncia a determinados regímenes tributarios. E, igualmente, se presentará el modelo 036 ó 037 para comunicar el cese en el desarrollo de actividades empresariales o profesionales.

Además, las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica que realicen actividades empresariales o profesionales, cuando no estén exentas del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE), es decir, cuando tengan un importe neto de cifra de negocio superior a 1.000.000 €, deberán presentar declaración de alta, modificación y baja en la **matrícula** de dicho impuesto, mediante el modelo 840. Las personas físicas, al estar siempre exentas del pago del IAE, no se encuentran obligadas a la presentación de la declaración de alta en la matrícula de dicho impuesto.

## **SOLICITUD DEL NIF**

Quienes deban relacionarse con la Administración tributaria, ya sea persona física, persona jurídica o entidad sin personalidad jurídica, están obligados a disponer de un Número de Identificación Fiscal (NIF) para facilitar tales relaciones.

En cualquier caso, quienes vayan a realizar una actividad empresarial o profesional, de no disponer previamente de un NIF, deberán solicitarlo a la Administración Tributaria antes de la realización de cualesquiera entregas, adquisiciones o importaciones de bienes o servicios, de la percepción de cobros o el abono de pagos, o de la contratación de personal laboral, efectuados para el desarrollo de su actividad. Dicha solicitud se realizará a través de la declaración de alta en el censo de empresarios, profesionales y retenedores (modelos 036 ó 037).

En particular, deberán solicitar la asignación de un NIF:

- **Personas físicas** que no estén obligadas a disponer del documento nacional de identidad (DNI) o el número de identidad de extranjero (NIE).

*Para las personas físicas de nacionalidad española, el número de identificación fiscal será el número de su documento nacional de identidad (DNI) seguido del correspondiente código o carácter de verificación, constituido por una letra mayúscula que habrá de constar en el propio documento nacional de identidad. Ahora bien, tratándose de personas físicas de nacionalidad española que no estén obligadas a obtener un DNI (residentes en el extranjero o menores de 14 años), en el caso de mantener relaciones con la Administración tributaria y, consiguientemente, estando obligadas a disponer de un NIF, podrán solicitar el documento nacional de identidad con carácter voluntario o solicitar de la Administración tributaria la asignación de un número de identificación fiscal a través de la presentación de la solicitud de alta en el censo de empresarios, profesionales y retenedores.*

*Por lo que se refiere a las personas físicas que carezcan de nacionalidad española, el NIF será el número de identidad de extranjero (NIE) que se les asigne o se les facilite. En caso de que no dispongan del NIE, bien de forma transitoria por estar obligados a tenerlo o bien de forma definitiva al no estar obligados a ello, deberán solicitar a la Administración tributaria la asignación de un NIF cuando vayan a realizar operaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria.*

- **Personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica.**

También conviene tener en cuenta que los empresarios y profesionales deberán solicitar a la Administración tributaria la asignación de un Número de Identificación a efectos del IVA (NIF-IVA), cuando realicen entregas de bienes, prestaciones de servicios o adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas al citado impuesto.

## **OBLIGACIONES DE INFORMACIÓN A LA ADMINISTRACIÓN**

La Ley General Tributaria obliga a todas las personas físicas, jurídicas y entidades sin personalidad jurídica a proporcionar información con trascendencia tributaria a la Administración, relacionada con el cumplimiento de obligaciones tributarias propias, pero también relativa a terceras personas, siempre que se haya obtenido con motivo de relaciones económicas, profesionales o financieras con ellas.

Por supuesto, las empresas privadas están obligadas a proporcionar información a la Administración tributaria, incluidas las entidades bancarias, que deberán proporcionar información sobre movimientos de cuentas corrientes, depósitos de ahorro y a plazo, cuentas de préstamos y créditos y demás operaciones activas y pasivas, sin que puedan ampararse en el secreto bancario. Pero también están obligadas a proporcionar información a la Administración tributaria las entidades públicas, como la Seguridad Social o el Banco de España, así como los juzgados y tribunales.

La información que los contribuyentes están obligados a proporcionar a la Administración tributaria debe tener, eso sí, trascendencia tributaria, es decir, debe tratarse de información que resulte útil, directa o indirectamente, para determinar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de un obligado tributario.

*No obstante, la obligación de proporcionar información con trascendencia tributaria tiene algunos límites. En este sentido, los profesionales no están obligados a proporcionar datos privados no patrimoniales que conozcan por razón del ejercicio de su actividad cuya revelación atente contra el honor o la intimidad personal y familiar, ni tampoco datos confidenciales de sus clientes de los que tengan conocimiento como consecuencia de la prestación de servicios profesionales de asesoramiento o defensa.*

Existen dos tipos de deberes de información, o lo que es lo mismo, existen básicamente dos modos de cumplir el deber de información:

- En primer lugar, existen obligaciones de información que deben cumplirse con **carácter general**. Se trata de la obligación de presentar determinadas declaraciones informativas, generalmente mediante la presentación de los impresos establecidos reglamentariamente, en los plazos fijados para ello.

*Por ejemplo, los empresarios están obligados legalmente a presentar de forma periódica, una **declaración anual de operaciones con terceras personas**, utilizando para ello el Modelo 347, que deberá presentarse durante el mes de marzo, en relación con las operaciones realizadas en el año anterior. Esta declaración, pues, no debe presentarse cuando la Administración formule un requerimiento individualizado al empresario, sino que el empresario debe presentar dicha declaración en cumplimiento de mandato legal, en la forma y plazos dispuestos por la Orden Ministerial que la regula.*

*Respecto a las obligaciones de información que afectan particularmente a quienes realizan una actividad empresarial, además de la declaración anual de operaciones con terceras personas (Modelo 347), cabe destacar la **declaración informativa de operaciones incluidas en los libros registro** (Modelo 340), que incumbe los obligados tributarios que deban presentar autoliquidaciones o declaraciones correspondientes al Impuesto sobre Sociedades, al Impuesto sobre el Valor Añadido o al Impuesto General Indirecto Canario por medios telemáticos, y que a su vez opten por el sistema de devolución mensual.*

- En segundo lugar, se encuentra la obligación de información en respuesta a un **requerimiento individualizado** de la Administración tributaria.

## **OBLIGACIONES CONTABLES Y REGISTRALES**

Las normas reguladoras de determinados impuestos, como las que regulan el IRPF, el Impuesto sobre Sociedades y el IVA, obligan a llevar de forma correcta los libros registro que en dicha normativa se establecen, y a conservarlos en el domicilio fiscal.

Es posible distinguir entre los libros o registros contables, ajustados a lo dispuesto en el Código de Comercio, cuya llevanza puede ser objeto de una obligación tributaria formal, y los libros registro de carácter exclusivamente fiscal:

- La normativa tributaria impone a determinados obligados tributarios, como obligación tributaria formal, el deber de llevar contabilidad ajusta a lo dispuesto en el Código de Comercio y su desarrollo reglamentario, constituido básicamente por el Plan General de Contabilidad. Si bien la normativa mercantil obliga a todo empresario a llevar una contabilidad ordenada, la llevanza de contabilidad ajustada a la normativa mercantil se convierte también en una obligación impuesta por la normativa propia de determinados tributos y, lógicamente, su incumplimiento da lugar a la imposición de sanciones tributarias.

*Así, tanto la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades, en relación a los contribuyentes de este impuesto, como la normativa reguladora del IRPF, en relación con los contribuyentes de este último que realicen actividades empresariales o profesionales de carácter mercantil y que determinen el rendimiento de actividades económicas en la modalidad normal del régimen de estimación directa, exigen la llevanza de contabilidad de acuerdo con el Código de Comercio.*

- Con independencia del cumplimiento de las obligaciones contables impuestas por la normativa mercantil, la normativa tributaria impone a determinados obligados

tributarios la obligación de llevanza de ciertos libros registro de carácter exclusivamente fiscal.

*Esto es lo que dispone la Ley del IRPF en relación con empresarios individuales que realicen una actividad que no tenga carácter mercantil, o pequeños empresarios que determinen el rendimiento neto de actividades económicas mediante el método de estimación directa simplificada o mediante el método de estimación objetiva.*

*Por su parte, la Ley del IVA obliga a todos los empresarios o profesionales a la llevanza de determinados libros registros de carácter exclusivamente fiscal.*

Así pues, mientras que las sociedades mercantiles están siempre obligadas por la normativa tributaria a llevar libros de contabilidad ajustados a lo dispuesto en el Código de Comercio y su desarrollo reglamentario, por el contrario, los empresarios individuales no siempre estarán obligados a la llevanza de contabilidad mercantil.

## **OBLIGACIÓN DE FACTURACIÓN**

La factura es el principal medio de justificación de los gastos fiscalmente deducibles y de las deducciones fiscales. Por eso, entre las obligaciones tributarias formales de los empresarios y profesionales se encuentra la de expedir, entregar y conservar las facturas que tengan relación con obligaciones tributarias.

Como regla general, los empresarios y profesionales están obligados a expedir factura y copia de la misma por las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen en el ejercicio de su actividad económica. No obstante, existen algunas excepciones, como en el caso de las operaciones realizadas por empresarios minoristas a los que se aplique el régimen especial del IVA del recargo de equivalencia o pequeños empresarios que apliquen el régimen especial simplificado del IVA.

De acuerdo con el Reglamento de Facturación (RD 1496/2003), toda factura y sus copias deben necesariamente los siguientes datos:

- Número y, en su caso, serie, que han de ser correlativas
- Fecha de su expedición
- Nombre y apellidos, razón o denominación social completa, tanto del obligado a expedir factura como del destinatario de las operaciones.
- Número de identificación fiscal atribuido por la Administración española o, en su caso, por la de otro Estado miembro de la Comunidad Europea, con el que ha realizado la operación el obligado a expedir la factura. En algunos casos también es obligatoria la consignación del NIF del destinatario de la operación.
- Domicilio, tanto del obligado a expedir factura como del destinatario de las operaciones.
- Descripción de las operaciones, consignándose todos los datos necesarios para la determinación de la base imponible del IVA.
- El tipo impositivo del IVA aplicado a las operaciones.
- La cuota tributaria del IVA que, en su caso, se repercuta, que deberá consignarse por separado.

- La fecha en que se hayan efectuado las operaciones que se documentan o en la que, en su caso, se haya recibido el pago anticipado, siempre que se trate de una fecha distinta a la de expedición de la factura.

Tratándose de determinadas operaciones, expresamente previstas en el mencionado Reglamento de Facturación, como por ejemplo ventas al por menor, las ventas o servicios a domicilio del consumidor, los transportes de personas y sus equipajes, los servicios de hostelería y restauración, etc., y siempre que su importe no exceda de 3.000 euros, la obligación de expedir factura podrá ser cumplida mediante la expedición de **tique** y copia de éste.

Las facturas o documentos sustitutos podrán expedirse por cualquier medio, en papel o en soporte electrónico, y deberán remitirse al destinatario de las operaciones en el plazo reglamentariamente establecido. Para su remisión podrá utilizarse cualquier medio, incluido los medios electrónicos, si bien, en este caso, debe existir consentimiento del destinatario y los medios utilizados deben garantizar la autenticidad del origen y la integridad de su contenido.

Los empresarios y profesionales tienen la obligación de conservación de las facturas durante el plazo establecido reglamentariamente. La conservación deberá hacerse de forma, incluso por medios electrónicos, siempre que se garantice el acceso a los documentos por parte de la Administración tributaria.

## **OBLIGACIÓN DE REALIZAR PAGOS A CUENTA**

La normativa reguladora del IRPF, del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de No Residentes impone, principalmente a empresarios y profesionales, ya sean personas físicas o jurídicas, la obligación de realizar pagos a cuenta, ordenándoles realizar pagos a la Hacienda Pública en concepto de anticipos de una obligación tributaria principal todavía no devengada.

El contribuyente obligado al pago de la obligación tributaria principal, una vez se produzca el devengo de la misma y resulte exigible, podrá deducir el importe de los pagos a cuenta ya efectuados.

Se pueden diferenciar tres clases de pagos a cuenta:

- Los **pagos fraccionados**, que son obligaciones que la Ley impone a una persona física o jurídica que realiza actividades económicas, resultando obligada a realizar pagos a cuenta de la obligación tributaria principal que, en su caso, pueda llegarle a ser exigible después de la finalización del período impositivo. El obligado a realizar pagos fraccionados, pues, anticipa el pago de una obligación tributaria principal propia.

*Supongamos un empresario individual, dedicado a la venta al por menor de pescado, que en el ejercicio de su actividad económica obtiene durante el año 2010 un beneficio empresarial, es decir, una renta sujeta al IRPF. El devengo del IRPF, correspondiente a la renta obtenida en 2010, se producirá el 31 de diciembre de 2010, pero la cuota tributaria devengada no deberá ingresarse hasta los meses de mayo y junio de 2011. Ahora bien, durante el año 2010, la Ley del IRPF obliga a este empresario individual, de forma trimestral, a realizar un pago a la Hacienda Pública, en concepto de pago a cuenta de la obligación tributaria principal, que se devengará, como se ha indicado, el 31 de diciembre de 2010.*

*Supongamos que en los meses de abril, julio, octubre de 2010 y enero de 2011, el empresario individual ha realizado pagos fraccionados por importe de 1000€ cada uno.*

*De manera que, llegado el momento de pagar el IRPF correspondiente a las rentas obtenidas en 2010, en los meses de mayo y junio de 2011, ya se han anticipado 4.000€. Así pues, si el IRPF correspondiente a las rentas obtenidas en 2010 fuera de 6.000 €, llegado el momento de realizar el pago de dicho impuesto, el empresario solamente tendría que pagar  $6.000-4.000=2.000€$ .*

- Las **retenciones a cuenta**, consisten en la obligación legalmente impuesta a la persona o entidad (retenedor) que realiza el pago de determinadas rentas sujetas al IRPF, al Impuesto sobre Sociedades o al Impuesto sobre la Renta de No Residentes, de detraer un porcentaje de la renta a pagar e ingresarla en la Hacienda Pública, a cuenta de la obligación tributaria principal que en su caso se devengue en el futuro a cargo del perceptor de aquellas rentas (retenido).

*Supongamos que el empresario individual del ejemplo anterior tuviera un trabajador contratado, al que satisficiera mensualmente durante el año 2010 un sueldo de 1.000€. Este trabajador, como consecuencia de la obtención de rentas en 2010, quedaría sujeto al IRPF. Dicho impuesto, como ya sabemos, se devengaría el 31 de diciembre de 2010, y hasta los meses de mayo y junio de 2011 el trabajador no estaría obligado a presentar su declaración del IRPF, correspondiente a la renta obtenida en 2010, e ingresar el importe que arroje dicha declaración.*

*La Ley del IRPF, no obstante, obliga al empresario individual, en cuanto pagador de los rendimientos del trabajo, a retener un porcentaje del sueldo del trabajador y a ingresar periódicamente (generalmente con carácter trimestral) en la Hacienda Pública las cantidades retenidas.*

*Así pues, supongamos que el empresario individual a retenido cada mes un 20% de la nomina del trabajador, de manera que el trabajador sólo a percibido mensualmente 800€. Durante los meses de abril, julio y octubre de 2010 y enero de 2011, el empresario individual habrá ingresado en la Hacienda Pública un total de  $200 \times 4 = 800€$ , en concepto de pago a cuenta del IRPF que el trabajador estará obligado a pagar en mayo y junio de 2011.*

*Suponiendo que el IRPF a pagar por el trabajador, por la obtención de renta durante 2010, fuera de 2.000€, tan sólo debería ingresar  $2.000-800=1.200€$ .*

Debe tenerse en cuenta que los empresarios y profesionales, no sólo están obligados a practicar retenciones a cuenta cuando satisfacen rentas sujetas a retención en el ejercicio de su actividad económica, sino que los empresarios y profesionales, en algunos casos, también estarán obligados a soportar la retención a cuenta de una parte de sus rentas.

- Los **ingresos a cuenta**, que consisten en la obligación que se impone a la persona o entidad que satisface determinadas rentas en especie sujetas al IRPF, al Impuesto sobre Sociedades o al Impuesto sobre la Renta de No Residentes, de realizar un pago a la Hacienda Pública como pago anticipado y a cuenta de de la obligación tributaria principal que en su caso se devengue en el futuro a cargo del perceptor de aquellas rentas.

*Supongamos que el empresario individual, al que se hace referencia en los ejemplos anteriores, contratara un plan de pensiones del que fuera beneficiario su empleado y realizara aportaciones periódicas a dicho plan de pensiones. De ser así, el trabajador estaría obteniendo de forma gratuita un beneficio, precisamente en su condición de trabajador. Por eso, la obtención de dicho beneficio se considera una renta en especie, sujeta al IRPF.*

*Aunque sobre las retribuciones en especie no es posible practicar una retención, la Ley del IRPF obliga al empresario individual a ingresar en la Hacienda Pública un porcentaje del valor de la retribución en especie satisfecha. La cantidad ingresada por empresario individual en concepto de ingreso a cuenta, al igual que sucedía con las retenciones a cuenta, será deducida por el trabajador del IRPF a pagar por el trabajador.*

## OBLIGACIONES TRIBUTARIAS ACCESORIAS

Existe, finalmente, un tipo de obligaciones tributarias, también de carácter pecuniario, que sirven para compensar a la Hacienda Pública por el retraso en el pago de la obligación tributaria principal o de la obligación de realizar pagos a cuenta, y para

Tienen la consideración de obligaciones tributarias accesorias las siguientes:

- La obligación de satisfacer el **interés de demora**, que se exigirá a los obligados tributarios cuando realicen el ingreso de una deuda tributaria fuera del plazo de pago voluntario establecido legalmente, u obtenga una devolución tributaria improcedente. La cantidad a ingresar en concepto de interés de demora se calculará aplicando sobre el importe no ingresado en plazo, o sobre la cuantía de la devolución cobrada improcedentemente, el tipo del interés legal del dinero incrementado en un 25%. Los intereses de demora resultarán exigibles durante el tiempo al que se extienda el retraso del obligado.
- La obligación de satisfacer los **recargos por declaración extemporánea**, como consecuencia de la presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria. Estos recargos pretenden incentivar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, aun fuera del plazo voluntario del pago, eximiendo al contribuyente de la obligación de pago de todos o una parte de los intereses de demora, y excluyendo la imposición de sanciones como consecuencia del retraso en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
- La obligación de satisfacer los **recargos del período ejecutivo**, se deben satisfacerse cuando la deuda tributaria no es satisfecha en período voluntario, una vez se inicie el período ejecutivo de recaudación de la deuda tributaria. Los recargos del período ejecutivo, dependiendo del momento en el que se pague la deuda tributaria, pueden ser del 5, 10 o 20%