

LA LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES.- VENTAJAS Y DESVENTAJAS DE LA AUTOLIQUIDACIÓN

Por
CARMEN A. CHAVES GALÁN
Doctora en Derecho

SUMARIO: 1. INTRODUCCIÓN.- 2. RÉGIMEN DE PRESENTACIÓN DE DOCUMENTOS.- 3. RÉGIMEN DE AUTOLIQUIDACIÓN.- 4. DIFERENCIAS ENTRE LOS DOS RÉGIMENES DE DECLARACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES.- 5. RAZONES PRÁCTICAS PARA OPTAR POR LA AUTOLIQUIDACIÓN.- 6. BIBLIOGRAFÍA.

RESUMEN

En el Impuesto sobre sucesiones y donaciones el sujeto pasivo puede optar por presentar a la Administración Tributaria los documentos acreditativos del hecho imponible para que la misma le notifique la liquidación correspondiente o por presentar autoliquidación, en la que el propio contribuyente realiza la cuantificación de la cuota tributaria y procede a su ingreso. En principio, salvo en los casos en los que es obligatoria la autoliquidación, al sujeto pasivo le convendría optar por el régimen de presentación de documentos, salvo que le interese inscribir en el Registro de la Propiedad los inmuebles transmitidos o disponer de determinados bienes sometidos a la responsabilidad subsidiaria del depositario.

ABSTRACT

In the inheritance and gift tax the taxpayer may choose to submit to the tax authorities the documents of the fact that the same amount for it notifies the appropriate disposition or present self, in which the taxpayer conducts the quantification of the quota and proceeds to its tax income. In principle, except in cases where it is compulsory self, the taxpayer should opt for the scheme to submit documents, except that he was interested to enroll in the Land Registry buildings transmitted or dispose of certain assets subject to liability subsidiary of the depositary.

1. INTRODUCCIÓN

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se enmarca dentro del sistema impositivo estatal español, es decir, es un impuesto exigible en todo el Estado. Sin embargo, las Comunidades Autónomas tienen atribuidas determinadas competencias normativas, entre las que se incluyen las que las facultan para regular en sus respectivos territorios la gestión y liquidación del impuesto. Así lo establece el art. 34 de la Ley 29/1987, de 29 de Diciembre, de Sucesiones y Donaciones. Es decir, a los efectos de la gestión y liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones habrá que estar a la concreta legislación autonómica de la Comunidad Autónoma competente y, si no existiese la misma, por no haber hecho uso dicha Comunidad Autónoma de su facultad normativa, se aplicará la citada Ley estatal del Impuesto.

Uno de los aspectos más importantes de la gestión y liquidación del Impuesto de Sucesiones y Donaciones es la facultad concedida al contribuyente para optar entre la presentación de los documentos ante la Administración Tributaria competente – la de la Comunidad Autónoma respectiva- para que ésta proceda a la liquidación del impuesto o, alternativamente, proceder a la autoliquidación del mismo. En definitiva, la posibilidad de elegir entre una de estas dos formas de actuar por parte del contribuyente: presentar los datos y documentos que constaten o contengan la realización del hecho imponible a la Administración Tributaria para que ésta constate la realización del hecho imponible y emita liquidación del Impuesto, que notificará al contribuyente; o, segunda posibilidad, presentar una autoliquidación, en la que el propio contribuyente practique las operaciones necesarias para calcular la cuota tributaria.

Bien es cierto que las Comunidades Autónomas, en uso de sus citadas facultades normativas, pueden establecer obligatoriamente el régimen de autoliquidación del Impuesto en sus respectivos territorios, pero para ello es necesario que el legislador estatal lo establezca en la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Esto entra en evidente contradicción con lo establecido en el primer párrafo del presente trabajo, en el que se establecía la supletoriedad de la legislación estatal frente a la autonómica en la materia que nos ocupa, conformando una excepción importante a este principio y, con ello, a la competencia normativa de las CCAA en este asunto. Así lo establece el punto tercero del citado art. 34LISyD al preceptuar “3. *No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, la competencia para establecer como obligatorio el régimen de autoliquidación del Impuesto corresponde al Estado, que introducirá en la Ley del Impuesto las Comunidades Autónomas en las que se haya establecido dicho régimen.*” Es decir, será potestativo para una Comunidad Autónoma establecer el régimen de autoliquidación del Impuesto sobre Sucesiones en su territorio, pero será el Estado el que deba autorizarlo, incluyendo la referencia a la obligatoriedad de dicho régimen de gestión en la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. En consecuencia, el Estado controlará el ejercicio por parte de las CCAA de esta competencia normativa sobre la gestión del Impuesto y le dará publicidad en todo el territorio nacional a través de la inclusión en la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, insistimos, ley estatal, de la lista de Comunidades Autónomas donde es obligatorio presentar autoliquidación. Esta lista de Comunidades Autónomas es corta, puesto que sólo seis de ellas están incluidas –Andalucía, Aragón, Castilla y León, Cataluña, Galicia y Murcia-, sin que sea Extremadura una de ellas.

Esta reserva de competencia estatal, de forma excepcional, respecto a la autonomía normativa de las CCAA en materia de gestión y liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones permite entrever la importancia del establecimiento o no del régimen de autoliquidación como obligatorio para el contribuyente y no sólo por lo que supone de pérdida de capacidad de opción por parte de éste- entre dicho régimen y el de declaración, antes mencionado- sino por las consecuencias que acarrea al mismo, como pasaremos enseguida a examinar.

2. RÉGIMEN DE PRESENTACIÓN DE DOCUMENTOS

En las Comunidades Autónomas en las que no se ha establecido de manera obligatoria la autoliquidación, entre ellas la Comunidad Autónoma de Extremadura, el sujeto pasivo puede optar por presentar ante la Administración Tributaria competente la documentación necesaria para que dicha Administración proceda a la liquidación del impuesto.

Veamos en que consiste este procedimiento de liquidación, para poder compararlo con la autoliquidación y examinar en que casos puede resultar necesario o más conveniente optar por este régimen, frente al de autoliquidación.

El Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por RD 1629/1991, de 8 de Noviembre, en su artículo 64 y siguientes establece que el procedimiento se inicia con la presentación, por parte del sujeto pasivo, del documento del que resulte la existencia del hecho imponible.

Puede ser que haya un documento, público o privado, en el que se hayan incorporado los actos o contratos sujetos al impuesto —normalmente, la escritura pública de testamentaria o donación-, que sería el que habría que aportar, pero puede ser que el mismo no exista o no se haya otorgado a la fecha de expiración del plazo para presentar la declaración, que es de treinta días para las donaciones y seis meses para las sucesiones. En la práctica, este problema es más frecuente en el caso de las herencias, puesto que en las mismas es normal el supuesto de pluralidad de sujetos pasivos (varios herederos o legatarios) y de bienes y derechos afectos, por lo que puede ocurrir que, o bien por la complejidad del inventario o bien por que no haya acuerdo de los herederos respecto al mismo, su valoración o su reparto, no se otorgue el documento a tiempo para presentarlo a declaración.

En este último caso, si no se ha solicitado prórroga del plazo de presentación, el contribuyente debe presentar una declaración por escrito que ha de contener las circunstancias relevantes para la liquidación, que son: identificación de

transmitentes y adquirentes, domicilio para notificaciones, inventario o relación de bienes y derechos con expresión del valor real que se les asigna, así como relación de cargas, deudas y gastos de los que se solicita la correspondiente deducción, con su consecuente acreditación. A dicha documentación hay que acompañar, necesariamente en el caso de sucesión "mortis causa", el certificado de defunción del causante y el certificado del Registro de Actos de última voluntad, así como copia del testamento, si existiese. Si no hubiera testamento, habría que acompañar copia de la declaración de herederos o, en su defecto, relación de herederos presuntos. Por último, es necesario que el sujeto pasivo aporte el dato relativo al importe de su patrimonio preexistente en el momento del devengo del impuesto, valorado conforme a las reglas del Impuesto sobre el Patrimonio.

Una vez presentada toda esta documentación, la Administración Tributaria procede a su tramitación y si se han aportado todos los datos y antecedentes necesarios, dicta la liquidación definitiva, en su caso, salvo que entienda que es necesario comprobar los valores declarados por el contribuyente, en cuyo caso, previamente a girar la liquidación mencionada, iniciaría el correspondiente expediente de comprobación. Si faltare, a juicio de la Administración Tributaria competente, algún documento, justificante o dato, se le requería al sujeto pasivo, concediéndole un plazo de quince días para ello.

En principio, puede parecer que este régimen es el más beneficioso para el contribuyente, puesto que no le obliga más que a una simple presentación de documentos que, en los casos más habituales, se puede limitar a la presentación de la escritura pública de herencia o donación en la que se encuentran ya incorporados todos los demás documentos exigidos por el Reglamento del Impuesto de Sucesiones y Donaciones. Además, no le somete a la necesidad de realizar las operaciones aritméticas pertinentes para calcular la cuota tributaria y, lo que es más importante, no le exige el pago de dicha cuota, puesto que la misma habrá de ser calculada por la Administración Tributaria.

Y, entonces, ¿cuando tendrá el contribuyente la obligación de pagar la cuota resultante de la declaración que ha presentado? Pues cuando la misma sea liquidada por la Administración Tributaria y notificada al contribuyente, para lo cual la primera cuenta con el plazo de cuatro años previsto en la Ley General Tributaria, sin que pueda aplicar intereses de demora por el tiempo que tarde en hacer la liquidación.

En conclusión, el contribuyente no tendrá obligación de pagar inmediatamente la cuota tributaria resultante del Impuesto, puesto que dicha obligación de pago

no nacerá hasta que no se le notifique la liquidación correspondiente. Ello puede crear cierta incertidumbre en el contribuyente, ya que está obligado al pago de una cuota tributaria de la cual desconoce el importe y el momento en que deberá ingresarla. Pero, a cambio, no tiene que preocuparse más que de presentar los documentos indicados a la Administración tributaria y con ello ha cumplido inicialmente sus deberes fiscales.

3. RÉGIMEN DE AUTOLIQUIDACIÓN

En las Comunidades Autónomas que no lo han establecido como obligatorio, entre ellas Extremadura, el régimen de autoliquidación es potestativo, pero solo podrán hacer uso de esta posibilidad, en el caso de ser varios los sujetos pasivos de una transmisión mortis causa, cuando todos ellos estén de acuerdo en utilizar este régimen y no el de mera declaración, antes examinado. Aquí se encuentra el principal problema para la aplicación de este régimen en el caso de ser varios los interesados en una sucesión: el consenso unánime de todos ellos respecto a la elección del régimen de autoliquidación. En el momento en que cualquiera de los sujetos pasivos de una misma herencia no quisiera presentar autoliquidación, ninguno de los demás podría hacerlo.

El legislador no ha querido imponer un régimen que puede ser más complicado para el contribuyente, al obligarle a presentar los mismos documentos que en el caso anterior – el de mera declaración- y, además, a emplear un modelo oficial en el que realizar las operaciones aritméticas necesarias para calcular, a partir de los correspondientes valores declarados, la base imponible, la liquidable y, finalmente, la cuota a pagar. Esta es la mayor diferencia entre la presentación de documentos y la autoliquidación: aunque ambas son declaraciones tributarias –que obligan al sujeto pasivo a presentar los mismos documentos antes reseñados- en la autoliquidación, además, el propio contribuyente deberá calificar jurídicamente los hechos imponibles, la deducibilidad de las deudas, cargas y gastos, la aplicación o no de beneficios fiscales y, por último, realizar las operaciones aritméticas de cuantificación de la deuda tributaria e ingresar ésta en la Hacienda Pública.

La Ley General Tributaria ha regulado siempre la posibilidad de que nuestro Derecho Tributario impusiese al contribuyente, por Ley, la obligación de liquidar su propia deuda fiscal, lo cual presenta claras ventajas para la Administración, dado que alivia considerablemente la carga de trabajo de las Oficinas Liquidadoras

y le permite concentrar sus recursos materiales y humanos en las funciones de comprobación e investigación, propias de la Inspección de los Tributos. Además, y no menos importante, con el régimen de autoliquidación, la Administración hace llegar a sus arcas importantes fondos económicos con el carácter de ingreso a cuenta. Por estas razones, el régimen de autoliquidación tiende a generalizarse como legalmente obligatorio no sólo respecto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sino respecto a todos los impuestos que conforman el sistema tributario vigente.

Sin embargo, desde el punto de vista del sujeto pasivo, tal y como ha indicado Pérez Arrainz, las autoliquidaciones desplazan la tarea de cuantificar las deudas desde la Administración a los particulares, lo cual ha agravado la posición jurídica de los contribuyentes.

Hay que tener en cuenta que en las autoliquidaciones, la obligación de realizar complicadas operaciones de cuantificación recae sobre el contribuyente que, en la mayoría de los casos, no tiene un conocimiento técnico como para comprenderlas, ni tiene la obligación de tenerlo. En este sentido, ha destacado el Tribunal Supremo, en su Sentencia de 9 de diciembre de 1997, que *“la autoliquidación es una operación ontológicamente diferenciada de la mera descripción de hechos y datos en que, en términos generales, consiste una declaración tributaria. La autoliquidación presupone la interpretación y aplicación por el particular del ordenamiento jurídico tributario, incluida, lógicamente, la calificación de los datos y hechos declarados”*.

A lo anterior hay que añadir el dato ya conocido de que el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es uno de los de mayor contenido jurídico, por lo que requiere del contribuyente unos conocimientos específicos de Derecho Civil para realizar la liquidación del mismo. En la autoliquidación, la actuación del sujeto pasivo no consiste únicamente en la realización de una serie de operaciones aritméticas, sino que dicho sujeto además de fijar los hechos con trascendencia tributaria, los califica jurídicamente e interpreta la norma aplicable, es decir, puede tener que manejar conceptos jurídicos tales como usufructo, nuda propiedad, fideicomiso, caudal relicto, legatario, ect.. Y finalmente, ingresa, en su caso, el importe de la deuda tributaria sin necesidad de que la Administración se lo requiera expresamente

4. DIFERENCIAS ENTRE LOS DOS RÉGIMENES DE DECLARACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES

En cuanto que la autoliquidación comprende también una declaración tributaria, los efectos de la primera serían los mismos que los del régimen de presentación de documentos, siendo el más importante el inicio del procedimiento de gestión tributaria.

Pero además, hay efectos que son significativos de la autoliquidación, que la diferencian del régimen anterior y entre los que destacamos los siguientes:

a) Para la Administración, la presentación de la autoliquidación no implica aceptar la procedencia de la cuota tributaria ingresada, pero para el sujeto pasivo supone una vinculación a los datos en ella consignados, tales como la aplicación o no de beneficios fiscales. Es decir, el contribuyente no sólo queda vinculado a los bienes y valores declarados, sino también a la forma de cálculo de la cuota tributaria.

b) La autoliquidación determina el importe de la deuda tributaria que llevará aparejado un ingreso a cuenta. Como ya hemos apuntado, una de las diferencias más importantes de la autoliquidación respecto al régimen de presentación de documentos es que la primera implica la obligación de pago de la cuota calculada por el contribuyente y su ingreso simultáneo a la presentación de la autoliquidación. El contribuyente que presenta autoliquidación ingresa ya la deuda tributaria o, si no lo hace, se ve apremiado a hacerlo, sin perjuicio de que posteriormente sea objeto de comprobación por la Administración; mientras que el contribuyente que presenta declaración no pagará hasta que la Administración no le notifique la liquidación tributaria.

c) La autoliquidación abre el plazo para el cómputo de los términos del derecho del contribuyente para instar a la Administración a confirmar o no su liquidación efectuada. En el caso de la presentación de declaración, el contribuyente puede retrasar el pago de la deuda tributaria hasta que se liquide, como hemos visto, por lo que puede darse el caso de que transcurra el plazo de prescripción de cuatro años sin que dicha liquidación haya sido notificada, prescribiendo también así la deuda tributaria.

5. RAZONES PRÁCTICAS PARA OPTAR POR LA AUTOLIQUIDACIÓN

De lo anteriormente expuesto, se deduce que en relación con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones el régimen de declaración de documentos se plantea, en principio, como más beneficioso para el contribuyente, frente al régimen de la autoliquidación, puesto que, si bien en ambos regímenes el contribuyente debe calificar el hecho imponible y hacer una valoración económica del mismo que servirá de base imponible, el segundo presenta las complicaciones jurídico-tributarias de cuantificación de la deuda tributaria y el perjuicio económico del ingreso a cuenta de la misma. Así, salvo en los casos en que la autoliquidación es obligatoria, el contribuyente debería decantarse por el régimen de presentación de documentos.

Recordemos que el régimen de autoliquidación es obligatorio cuando así se ha establecido en la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones respecto de la Comunidad Autónoma competente para la gestión de dicho Impuesto;

Sin embargo, en la práctica son cada vez más los contribuyentes ejercitan la opción de tributar por el régimen de autoliquidación por dos razones ajenas a lo expuesto hasta ahora: la responsabilidad subsidiaria de los depositarios de determinados bienes incluidos en la base imponible del impuesto y la imposibilidad del acceso al Registro de la Propiedad de los inmuebles incluidos en la citada base imponible. En ambos casos, el sujeto pasivo se ve obligado a pagar el impuesto para disponer de dichos bienes, lo cual motiva que realice autoliquidación, total o parcial, sobre los mismos.

Respecto al primero de los aspectos señalados, la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones establece la responsabilidad subsidiaria de determinadas personas físicas o jurídicas que son depositarias de los bienes inventariados, respecto a la parte proporcional del Impuesto que corresponda a la adquisición de dichos bienes.

Es decir, los depositarios de determinados bienes (por ejemplo, una entidad de crédito respecto a la cuenta bancaria del causante) responden subsidiariamente – en defecto de la solvencia del sujeto pasivo- de la cuota tributaria que corresponde a esos concretos bienes. Dicha cuota se calcula aplicando el tipo medio efectivo de gravamen al valor comprobado de los bienes de los que responden a título de depositarios.

Esta responsabilidad subsidiaria se extingue con el pago del impuesto, lo cual,

en la práctica, lleva a la exigencia, por parte de los responsables subsidiarios, de la acreditación del pago de la cuota tributaria para permitir la libre disposición de los bienes que tienen depositados a su cargo por parte de los sujetos pasivos. De esta forma, dichos sujetos pasivos se ven en la disyuntiva de que si quieren disponer de dichos bienes, habrán de presentar autoliquidación.

Los responsables subsidiarios a que se ha hecho referencia son los siguientes:

a) En las transmisiones "mortis causa" de depósitos, garantías, certificados de depósito, cuentas corrientes, de ahorro, o cuentas especiales, los intermediarios financieros y demás Entidades o personas que hubieran entregado el dinero y valores depositados o devuelto las garantías constituidas serán responsables subsidiarios del pago del impuesto.

A estos efectos no se considerará entrega de metálico o de valores depositados, ni devolución de garantías, el libramiento de cheques bancarios con cargo a los depósitos, garantías o al resultado de la venta de los valores que sea necesario, que tenga como exclusivo fin el pago del propio Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que grave la transmisión «mortis causa», siempre que el cheque sea expedido a nombre de la Administración acreedora del impuesto.

b) En la transmisión de títulos valores que formen parte de la herencia, los mediadores. Los mediadores no son responsables del tributo cuando se limiten a realizar, por orden de los herederos, la venta de los valores necesarios que tenga como exclusivo fin el pago del propio Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que grave la transmisión «mortis causa», siempre que contra el precio obtenido en dicha venta se realice la entrega a los beneficiarios de cheque bancario expedido a nombre de la Administración acreedora del impuesto. Esto es, es posible que los mediadores liquiden parte de los valores que forman parte de la herencia para pagar el pago del tributo. Ahora bien, para garantizarlo, han de expedir un cheque bancario a nombre de la Administración.

c) También responderá subsidiariamente el funcionario que autorizase el cambio de sujeto pasivo de cualquier tributo o exacción estatal, autonómica o local, cuando tal cambio suponga, directa o indirectamente, una adquisición gravada por el Impuesto y no hubiera exigido previamente la justificación del pago del mismo. Precisamente para evitar que deba actuar la responsabilidad, se establece que los órganos judiciales, intermediarios financieros, Asociaciones, Fundaciones, Sociedades, funcionarios, particulares y cualesquiera otras entidades públicas o privadas no acordarán entregas de bienes a personas distintas de su

titular sin que se acredite previamente el pago del impuesto o su exención, a menos que la Administración lo autorice.

La segunda de las razones que justifican el recurso voluntario del contribuyente a la autoliquidación es, como hemos indicado, el acceso al Registro de la Propiedad de los inmuebles incluidos en la trasmisión "mortis causa" de que se trate.

Establece el artículo 255 de la Ley Hipotecaria que *«no obstante lo previsto en el artículo anterior, podrá extenderse el asiento de presentación antes de que se verifique el pago del impuesto; mas, en tal caso, se suspenderá la calificación y la inscripción u operación solicitada y se devolverá el título al que lo haya presentado, a fin de que se satisfaga dicho impuesto»* Este artículo tiene como finalidad la de evitar que, por la existencia de una calificación negativa, el interesado se abstenga de verificar el pago del impuesto correspondiente en la oficina liquidadora competente. Pero su resultado práctico es la imposibilidad de inscripción de los inmuebles hasta que se realiza el pago del impuesto. Dado que con el régimen de presentación de declaraciones no se produce dicho pago hasta que la Administración gira la liquidación correspondiente para lo cual, recordemos, tiene cuatro años—hasta la prescripción de la cuota resultante—, el sujeto pasivo al que interese la inscripción (porque quiera gravar el inmueble, o enajenarlo) deberá acudir al régimen de autoliquidación.

Así se establece expresamente para el Impuesto que nos ocupa en el art. 100 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones, que establece que *«Los Registros de la propiedad, mercantiles, y de la propiedad industrial, no admitirán para su inscripción o anotación ningún documento que contenga acto o contrato del que resulte la adquisición de un incremento de patrimonio o título lucrativo, sin que se justifique el pago de la liquidación correspondiente por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o, en su caso, la declaración de exención o no sujeción, o la presentación de aquél ante los órganos competentes para su liquidación. A los efectos prevenidos en el número anterior se considerará acreditado el pago del impuesto siempre que el documento lleve la nota justificativa del mismo y se presente acompañado de la carta de pago o del correspondiente ejemplar de la autoliquidación debidamente sellada por la oficina competente y constando en ella el pago del tributo o la alegación de no sujeción o de los beneficios fiscales aplicables.*

Cuando se encontrare pendiente de liquidación, provisional o definitiva, el documento o la declaración presentada en la oficina competente y en los casos de autoliquidación, el Registrador hará constar, mediante nota al margen de la inscripción, que el bien o derecho

transmitido queda afecto al pago de la liquidación o liquidaciones que proceda practicar.

Cuando exista liquidación provisional o se haya realizado algún ingreso por la autoliquidación se expresará el importe satisfecho.

La nota se extenderá de oficio, quedando sin efecto y debiendo ser cancelada cuando se presente la carta de pago de las liquidaciones cuyo pago garantizaba o se justifique fehacientemente de cualquier otra manera el ingreso de las mismas y, en todo caso, transcurridos cinco años desde su fecha».

Sólo le cabría al contribuyente que quiere disponer de los bienes depositados a cargo de un responsable subsidiario o que pretende inscribir su título en el Registro de la Propiedad, sin esperar a la liquidación emitida por la Administración Tributaria, el recurso a la autoliquidación parcial, esto es, referida sólo a los bienes depositados o a los inmuebles que se quieren inscribir, pero hay que tener en cuenta que en dicha autoliquidación parcial no se permite la aplicación de reducción alguna, por lo que comparativamente puede resultar más gravosa para el contribuyente que una autoliquidación sobre el total de los bienes inventariados.

5. BIBLIOGRAFÍA

MEMENTO PRÁCTICO FISCAL 2008, Francis Lefebvre, Madrid, 2008.

JAVIER PÉREZ ARRAINZ, Liquidación y comprobación tributaria, www.tirantonline.com., 2000.

ALBERTO GARCÍA, Resumen Técnico: Sujetos pasivos y responsabilidad tributaria, www.tirantonline.com, Septiembre 2008.

GONZALO AGUILERA ANEGÓN, El acceso telemático al Registro de la Propiedad, www.tirantonline.com., Julio 2008.