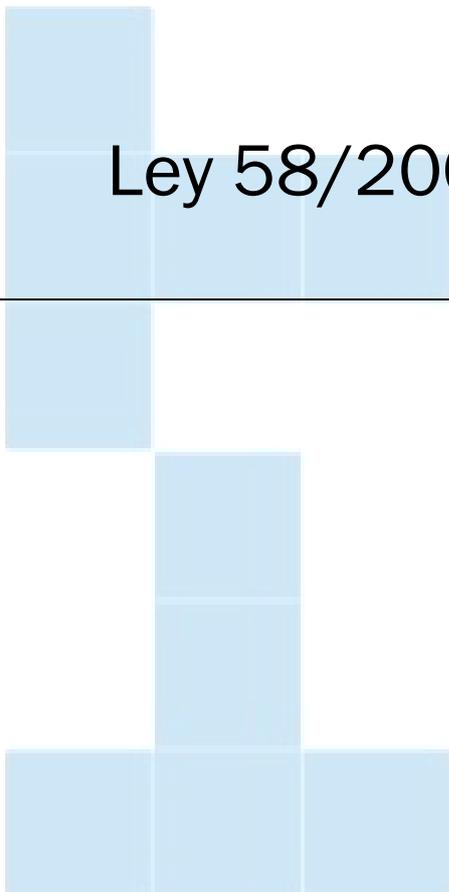


Ley 58/2003, de 17 de diciembre,
General Tributaria



CAPÍTULO I Principios generales.....	9
TÍTULO I Disposiciones generales del ordenamiento tributario	9
Artículo 1. Objeto y ámbito de aplicación.....	9
Artículo 2. Concepto, fines y clases de los tributos.....	9
Artículo 3. Principios de la ordenación y aplicación del sistema tributario.....	9
Artículo 4. Potestad tributaria.....	9
Artículo 5. La Administración tributaria.....	10
Artículo 6. Impugnabilidad de los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones.....	10
CAPÍTULO II Normas tributarias.....	10
Sección 1.ª Fuentes normativas	10
Artículo 7. Fuentes del ordenamiento tributario.....	10
Artículo 8. Reserva de ley tributaria.....	10
Artículo 9. Identificación y derogación expresa de las normas tributarias.....	11
Sección 2.ª Aplicación de las normas tributarias.....	11
Artículo 10. Ámbito temporal de las normas tributarias.....	11
Artículo 11. Criterios de sujeción a las normas tributarias.....	11
Sección 3.ª Interpretación, calificación e integración	11
Artículo 12. Interpretación de las normas tributarias.....	11
Artículo 13. Calificación.....	11
Artículo 14. Prohibición de la analogía.....	12
Artículo 15. Conflicto en la aplicación de la norma tributaria.....	12
Artículo 16. Simulación.....	12
TÍTULO II Los tributos.....	12
CAPÍTULO I Disposiciones generales.....	12
Sección 1.ª La relación jurídico-tributaria	12
Artículo 17. La relación jurídico-tributaria.....	12
Artículo 18. Indisponibilidad del crédito tributario.....	12
Sección 2.ª Las obligaciones tributarias	13
Subsección 1.ª La obligación tributaria principal	13
Artículo 19. Obligación tributaria principal.....	13
Artículo 20. Hecho imponible.....	13
Artículo 21. Devengo y exigibilidad.....	13
Artículo 22. Exenciones.....	13
Subsección 2.ª La obligación tributaria de realizar pagos a cuenta	13
Artículo 23. Obligación tributaria de realizar pagos a cuenta.....	13
Subsección 3.ª Las obligaciones entre particulares resultantes del tributo.....	13
Artículo 24. Obligaciones entre particulares resultantes del tributo.....	13
Subsección 4.ª Las obligaciones tributarias accesorias	13
Artículo 25. Obligaciones tributarias accesorias.....	13
Artículo 26. Interés de demora.....	14
Artículo 27. Recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo.....	14
Artículo 28. Recargos del período ejecutivo.....	15
Subsección 5.ª Las obligaciones tributarias formales	16
Artículo 29. Obligaciones tributarias formales.....	16
Subsección 6.ª Obligaciones tributarias en el marco de la asistencia mutua.....	17
Artículo 29 bis. Obligaciones tributarias en el marco de la asistencia mutua.....	17
Sección 3.ª Las obligaciones y deberes de la Administración tributaria	17
Artículo 30. Obligaciones y deberes de la Administración tributaria.....	17
Artículo 31. Devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo.....	17
Artículo 32. Devolución de ingresos indebidos.....	17
Artículo 33. Reembolso de los costes de las garantías.....	17
Sección 4.ª Los derechos y garantías de los obligados tributarios	18
Artículo 34. Derechos y garantías de los obligados tributarios.....	18
CAPÍTULO II Obligados tributarios.....	19
Sección 1.ª Clases de obligados tributarios.....	19
Artículo 35. Obligados tributarios.....	19
Artículo 36. Sujetos pasivos: contribuyente y sustituto del contribuyente.....	20
Artículo 37. Obligados a realizar pagos a cuenta.....	20
Artículo 38. Obligados en las obligaciones entre particulares resultantes del tributo.....	20
Sección 2.ª Sucesores	20
Artículo 39. Sucesores de personas físicas.....	20

Artículo 40. Sucesores de personas jurídicas y de entidades sin personalidad.....	21
Sección 3.ª responsables tributarios.....	21
Artículo 41. Responsabilidad tributaria.....	21
Artículo 42. Responsables solidarios.....	22
Artículo 43. Responsables subsidiarios.....	22
Sección 4.ª La capacidad de obrar en el orden tributario.....	24
Artículo 44. Capacidad de obrar.....	24
Artículo 45. Representación legal.....	24
Artículo 46. Representación voluntaria.....	24
Artículo 47. Representación de personas o entidades no residentes.....	24
Sección 5.ª El domicilio fiscal.....	25
Artículo 48. Domicilio fiscal.....	25
CAPÍTULO III Elementos de cuantificación de la obligación tributaria principal y de la obligación de realizar pagos a cuenta.....	25
Artículo 49. Cuantificación de la obligación tributaria principal y de la obligación de realizar pagos a cuenta.....	25
Artículo 50. Base imponible: concepto y métodos de determinación.....	25
Artículo 51. Método de estimación directa.....	26
Artículo 52. Método de estimación objetiva.....	26
Artículo 53. Método de estimación indirecta.....	26
Artículo 54. Base liquidable.....	26
Artículo 55. Tipo de gravamen.....	26
Artículo 56. Cuota tributaria.....	26
Artículo 57. Comprobación de valores.....	27
CAPÍTULO IV La deuda tributaria.....	27
Sección 1.ª Disposiciones generales.....	27
Artículo 58. Deuda tributaria.....	27
Artículo 59. Extinción de la deuda tributaria.....	27
Sección 2.ª El pago.....	28
Artículo 60. Formas de pago.....	28
Artículo 61. Momento del pago.....	28
Artículo 62. Plazos para el pago.....	28
Artículo 63. Imputación de pagos.....	29
Artículo 64. Consignación del pago.....	29
Artículo 65. Aplazamiento y fraccionamiento del pago.....	30
Sección 3.ª La prescripción.....	31
Artículo 66. Plazos de prescripción.....	31
Artículo 66 bis. Derecho a comprobar e investigar.....	31
Artículo 67. Cómputo de los plazos de prescripción.....	31
Artículo 68. Interrupción de los plazos de prescripción.....	32
Artículo 69. Extensión y efectos de la prescripción.....	33
Artículo 70. Efectos de la prescripción en relación con las obligaciones formales.....	33
Sección 4.ª Otras formas de extinción de la deuda tributaria.....	33
Artículo 71. Compensación.....	33
Artículo 72. Compensación a instancia del obligado tributario.....	34
Artículo 73. Compensación de oficio.....	34
Artículo 74. Extinción de deudas de las entidades de derecho público mediante deducciones sobre transferencias.....	34
Artículo 75. Condonación.....	34
Artículo 76. Baja provisional por insolvencia.....	35
Sección 5.ª Garantías de la deuda tributaria.....	35
Artículo 77. Derecho de prelación.....	35
Artículo 78. Hipoteca legal tácita.....	35
Artículo 79. Afección de bienes.....	35
Artículo 80. Derecho de retención.....	35
Artículo 80 bis. Prelación y garantías de créditos de titularidad de otros Estados.....	36
Artículo 81. Medidas cautelares.....	36
Artículo 82. Garantías para el aplazamiento y fraccionamiento del pago de la deuda tributaria.....	37
TÍTULO III La aplicación de los tributos.....	38
CAPÍTULO I Principios generales.....	38
Sección 1.ª Procedimientos tributarios.....	38
Artículo 83. Ámbito de la aplicación de los tributos.....	38
Artículo 84. Competencia territorial en la aplicación de los tributos.....	38
Sección 2.ª Información y asistencia a los obligados tributarios.....	38
Artículo 85. Deber de información y asistencia a los obligados tributarios.....	38

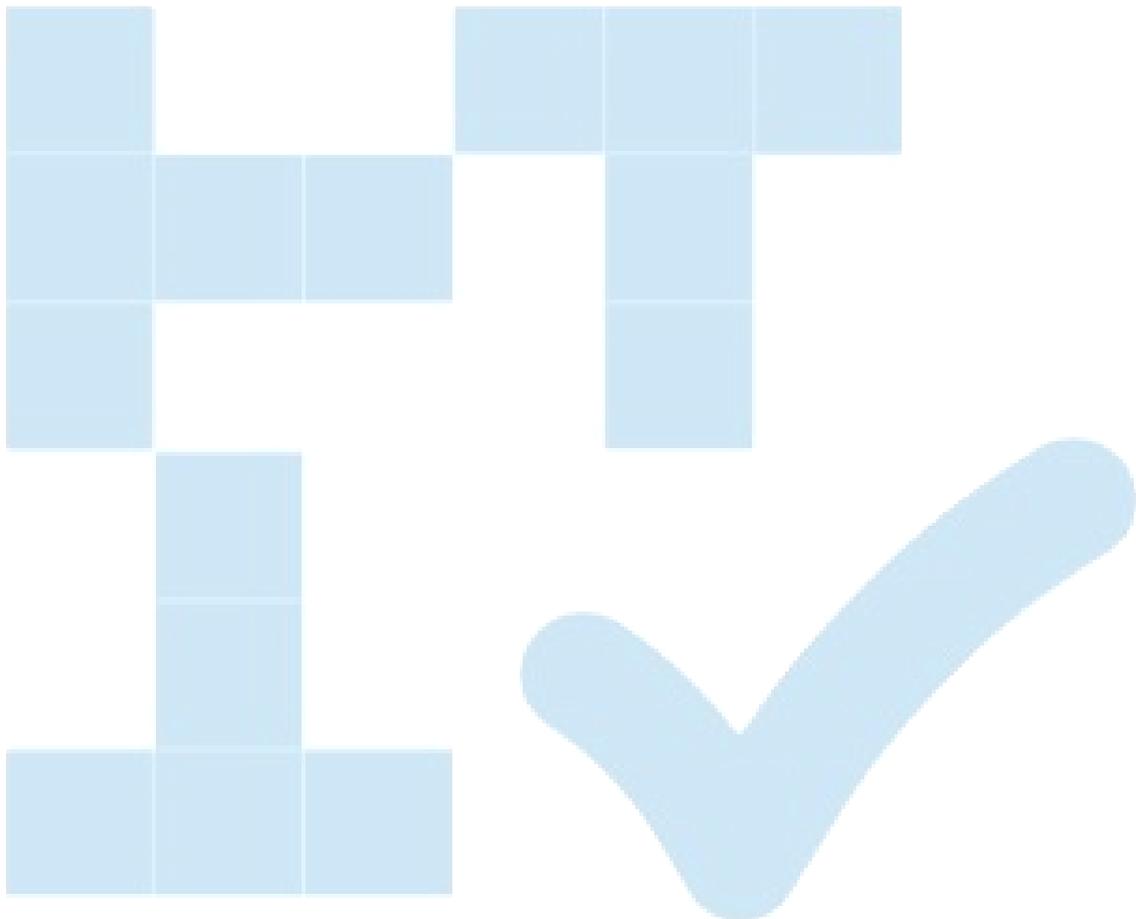
Artículo 86. Publicaciones.....	38
Artículo 87. Comunicaciones y actuaciones de información.....	39
Artículo 88. Consultas tributarias escritas.....	39
Artículo 89. Efectos de las contestaciones a consultas tributarias escritas.....	39
Artículo 90. Información con carácter previo a la adquisición o transmisión de bienes inmuebles.....	40
Artículo 91. Acuerdos previos de valoración.....	40
Sección 3.ª Colaboración social en la aplicación de los tributos.....	41
Artículo 92. Colaboración social.....	41
Artículo 93. Obligaciones de información.....	41
Artículo 94. Autoridades sometidas al deber de informar y colaborar.....	43
Artículo 95. Carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria.....	44
Artículo 95 bis. Publicidad de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias.....	45
Sección 4.ª Tecnologías informáticas y telemáticas.....	46
Artículo 96. Utilización de tecnologías informáticas y telemáticas.....	46
CAPÍTULO II Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios.....	47
Artículo 97. Regulación de las actuaciones y procedimientos tributarios.....	47
Sección 1.ª Especialidades de los procedimientos administrativos en materia tributaria.....	47
Subsección 1.ª Fases de los procedimientos tributarios.....	47
Artículo 98. Iniciación de los procedimientos tributarios.....	47
Artículo 99. Desarrollo de las actuaciones y procedimientos tributarios.....	47
Artículo 100. Terminación de los procedimientos tributarios.....	48
Subsección 2.ª Liquidaciones tributarias.....	48
Artículo 101. Las liquidaciones tributarias: concepto y clases.....	48
Artículo 102. Notificación de las liquidaciones tributarias.....	49
Subsección 3.ª Obligación de resolver y plazos de resolución.....	49
Artículo 103. Obligación de resolver.....	49
Artículo 104. Plazos de resolución y efectos de la falta de resolución expresa.....	50
Sección 2.ª Prueba.....	51
Artículo 105. Carga de la prueba.....	51
Artículo 106. Normas sobre medios y valoración de la prueba.....	51
Artículo 107. Valor probatorio de las diligencias.....	51
Artículo 108. Presunciones en materia tributaria.....	51
Sección 3.ª Notificaciones.....	52
Artículo 109. Notificaciones en materia tributaria.....	52
Artículo 110. Lugar de práctica de las notificaciones.....	52
Artículo 111. Personas legitimadas para recibir las notificaciones.....	52
Artículo 112. Notificación por comparecencia.....	52
Sección 4.ª Entrada en el domicilio de los obligados tributarios.....	52
Artículo 113. Autorización judicial para la entrada en el domicilio de los obligados tributarios.....	52
Sección 5.ª Denuncia pública.....	53
Artículo 114. Denuncia pública.....	53
Sección 6.ª Potestades y funciones de comprobación e investigación.....	53
Artículo 115. Potestades y funciones de comprobación e investigación.....	53
Artículo 116. Plan de control tributario.....	53
CAPÍTULO III Actuaciones y procedimiento de gestión tributaria.....	54
Sección 1.ª Disposiciones generales.....	54
Artículo 117. La gestión tributaria.....	54
Artículo 118. Formas de iniciación de la gestión tributaria.....	54
Artículo 119. Declaración tributaria.....	54
Artículo 120. Autoliquidaciones.....	55
Artículo 121. Comunicación de datos.....	55
Artículo 122. Declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones complementarias o sustitutivas.....	55
Sección 2.ª Procedimientos de gestión tributaria.....	56
Artículo 123. Procedimientos de gestión tributaria.....	56
Subsección 1.ª Procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación, solicitud o comunicación de datos.....	56
Artículo 124. Iniciación del procedimiento de devolución.....	56
Artículo 125. Devoluciones derivadas de la presentación de autoliquidaciones.....	56
Artículo 126. Devoluciones derivadas de la presentación de solicitudes o comunicaciones de datos.....	56
Artículo 127. Terminación del procedimiento de devolución.....	57
Subsección 2.ª Procedimiento iniciado mediante declaración.....	57
Artículo 128. Iniciación del procedimiento de gestión tributaria mediante declaración.....	57
Artículo 129. Tramitación del procedimiento iniciado mediante declaración.....	57

Artículo 130. Terminación del procedimiento iniciado mediante declaración.....	57
Subsección 3.ª Procedimiento de verificación de datos	58
Artículo 131. Procedimiento de verificación de datos.....	58
Artículo 132. Iniciación y tramitación del procedimiento de verificación de datos.....	58
Artículo 133. Terminación del procedimiento de verificación de datos.....	59
Subsección 4.ª Procedimiento de comprobación de valores.....	59
Artículo 134. Práctica de la comprobación de valores.....	59
Artículo 135. Tasación pericial contradictoria.....	60
Subsección 5.ª Procedimiento de comprobación limitada.....	61
Artículo 136. La comprobación limitada.....	61
Artículo 137. Iniciación del procedimiento de comprobación limitada.....	61
Artículo 138. Tramitación del procedimiento de comprobación limitada.....	61
Artículo 139. Terminación del procedimiento de comprobación limitada.....	62
Artículo 140. Efectos de la regularización practicada en el procedimiento de comprobación limitada.....	62
CAPÍTULO IV Actuaciones y procedimiento de inspección.....	62
Sección 1.ª Disposiciones generales.....	62
Subsección 1.ª Funciones y facultades.....	62
Artículo 141. La inspección tributaria.....	62
Artículo 142. Facultades de la inspección de los tributos.....	63
Subsección 2.ª Documentación de las actuaciones de la inspección.....	63
Artículo 143. Documentación de las actuaciones de la inspección.....	63
Artículo 144. Valor probatorio de las actas.....	64
Sección 2.ª Procedimiento de inspección.....	64
Subsección 1.ª Normas generales.....	64
Artículo 145. Objeto del procedimiento de inspección.....	64
Artículo 146. Medidas cautelares en el procedimiento de inspección.....	64
Subsección 2.ª Iniciación y desarrollo.....	64
Artículo 147. Iniciación del procedimiento de inspección.....	64
Artículo 148. Alcance de las actuaciones del procedimiento de inspección.....	64
Artículo 149. Solicitud del obligado tributario de una inspección de carácter general.....	65
Artículo 150. Plazo de las actuaciones inspectoras.....	65
Artículo 151. Lugar de las actuaciones inspectoras.....	67
Artículo 152. Horario de las actuaciones inspectoras.....	68
Subsección 3.ª Terminación de las actuaciones inspectoras.....	68
Artículo 153. Contenido de las actas.....	68
Artículo 154. Clases de actas según su tramitación.....	68
Artículo 155. Actas con acuerdo.....	68
Artículo 156. Actas de conformidad.....	69
Artículo 157. Actas de disconformidad.....	70
Subsección 4.ª Disposiciones especiales.....	70
Artículo 158. Aplicación del método de estimación indirecta.....	70
Artículo 159. Informe preceptivo para la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria.....	71
CAPÍTULO V Actuaciones y procedimiento de recaudación.....	72
Sección 1.ª Disposiciones generales.....	72
Artículo 160. La recaudación tributaria.....	72
Artículo 161. Recaudación en período ejecutivo.....	73
Artículo 162. Facultades de la recaudación tributaria.....	73
Sección 2.ª Procedimiento de apremio.....	73
Subsección 1.ª Normas generales.....	73
Artículo 163. Carácter del procedimiento de apremio.....	73
Artículo 164. Concurrencia de procedimientos.....	74
Artículo 165. Suspensión del procedimiento de apremio.....	74
Artículo 166. Conservación de actuaciones.....	75
Subsección 2.ª Iniciación y desarrollo del procedimiento de apremio.....	75
Artículo 167. Iniciación del procedimiento de apremio.....	75
Artículo 168. Ejecución de garantías.....	75
Artículo 169. Práctica del embargo de bienes y derechos.....	75
Artículo 170. Diligencia de embargo y anotación preventiva.....	76
Artículo 171. Embargo de bienes o derechos en entidades de crédito o de depósito.....	77
Artículo 172. Enajenación de los bienes embargados.....	78
Subsección 3.ª Terminación del procedimiento de apremio.....	79
Artículo 173. Terminación del procedimiento de apremio.....	79

Sección 3.ª Procedimiento frente a responsables y sucesores.....	79
Subsección 1.ª Procedimiento frente a los responsables.....	79
Artículo 174. Declaración de responsabilidad.....	79
Artículo 175. Procedimiento para exigir la responsabilidad solidaria.....	80
Artículo 176. Procedimiento para exigir la responsabilidad subsidiaria.....	80
Subsección 2.ª Procedimiento frente a los sucesores.....	80
Artículo 177. Procedimiento de recaudación frente a los sucesores.....	80
TÍTULO IV La potestad sancionadora.....	81
CAPÍTULO I Principios de la potestad sancionadora en materia tributaria.....	81
Artículo 178. Principios de la potestad sancionadora.....	81
Artículo 179. Principio de responsabilidad en materia de infracciones tributarias.....	81
Artículo 180. Principio de no concurrencia de sanciones tributarias.....	81
CAPÍTULO II Disposiciones generales sobre infracciones y sanciones tributarias.....	82
Sección 1.ª Sujetos responsables de las infracciones y sanciones tributarias.....	82
Artículo 181. Sujetos infractores.....	82
Artículo 182. Responsables y sucesores de las sanciones tributarias.....	82
Sección 2.ª Concepto y clases de infracciones y sanciones tributarias.....	82
Artículo 183. Concepto y clases de infracciones tributarias.....	82
Artículo 184. Calificación de las infracciones tributarias.....	82
Artículo 185. Clases de sanciones tributarias.....	83
Artículo 186. Sanciones no pecuniarias por infracciones graves o muy graves.....	83
Sección 3.ª Cuantificación de las sanciones tributarias pecuniarias.....	84
Artículo 187. Criterios de graduación de las sanciones tributarias.....	84
Artículo 188. Reducción de las sanciones.....	85
Sección 4.ª Extinción de la responsabilidad derivada de las infracciones y de las sanciones tributarias.....	86
Artículo 189. Extinción de la responsabilidad derivada de las infracciones tributarias.....	86
Artículo 190. Extinción de las sanciones tributarias.....	86
CAPÍTULO III Clasificación de las infracciones y sanciones tributarias.....	86
Artículo 191. Infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación.....	86
Artículo 192. Infracción tributaria por incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta declaraciones o documentos necesarios para practicar liquidaciones.....	87
Artículo 193. Infracción tributaria por obtener indebidamente devoluciones.....	88
Artículo 194. Infracción tributaria por solicitar indebidamente devoluciones, beneficios o incentivos fiscales.....	88
Artículo 195. Infracción tributaria por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes.....	89
Artículo 196. Infracción tributaria por imputar incorrectamente o no imputar bases imponibles, rentas o resultados por las entidades sometidas a un régimen de imputación de rentas.....	89
Artículo 197. Infracción tributaria por imputar incorrectamente deducciones, bonificaciones y pagos a cuenta por las entidades sometidas a un régimen de imputación de rentas.....	89
Artículo 198. Infracción tributaria por no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico, por incumplir la obligación de comunicar el domicilio fiscal o por incumplir las condiciones de determinadas autorizaciones.....	90
Artículo 199. Infracción tributaria por presentar incorrectamente autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico o contestaciones a requerimientos individualizados de información.....	91
Artículo 200. Infracción tributaria por incumplir obligaciones contables y registrales.....	92
Artículo 201. Infracción tributaria por incumplir obligaciones de facturación o documentación.....	92
Artículo 201 bis. Infracción tributaria por fabricación, producción, comercialización y tenencia de sistemas informáticos que no cumplan las especificaciones exigidas por la normativa aplicable.....	93
Artículo 202. Infracción tributaria por incumplir las obligaciones relativas a la utilización y a la solicitud del número de identificación fiscal o de otros números o códigos.....	94
Artículo 203. Infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria.....	94
Artículo 204. Infracción tributaria por incumplir el deber de sigilo exigido a los retenedores y a los obligados a realizar ingresos a cuenta.....	96
Artículo 205. Infracción tributaria por incumplir la obligación de comunicar correctamente datos al pagador de rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta.....	96
Artículo 206. Infracción por incumplir la obligación de entregar el certificado de retenciones o ingresos a cuenta.....	96
Artículo 206 bis. Infracción en supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria.....	97
CAPÍTULO IV Procedimiento sancionador en materia tributaria.....	97
Artículo 207. Regulación del procedimiento sancionador en materia tributaria.....	97
Artículo 208. Procedimiento para la imposición de sanciones tributarias.....	97
Artículo 209. Iniciación del procedimiento sancionador en materia tributaria.....	98
Artículo 210. Instrucción del procedimiento sancionador en materia tributaria.....	98
Artículo 211. Terminación del procedimiento sancionador en materia tributaria.....	98
Artículo 212. Recursos contra sanciones.....	99
TÍTULO V Revisión en vía administrativa.....	100
CAPÍTULO I Normas comunes.....	100
Artículo 213. Medios de revisión.....	100

Artículo 214. Capacidad y representación, prueba, notificaciones y plazos de resolución.....	100
Artículo 215. Motivación de las resoluciones.....	100
CAPÍTULO II Procedimientos especiales de revisión.....	101
Artículo 216. Clases de procedimientos especiales de revisión.....	101
Sección 1.ª Procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho.....	101
Artículo 217. Declaración de nulidad de pleno derecho.....	101
Sección 2.ª Declaración de lesividad de actos anulables.....	102
Artículo 218. Declaración de lesividad.....	102
Sección 3.ª Revocación.....	102
Artículo 219. Revocación de los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones.....	102
Sección 4.ª Rectificación de errores.....	103
Artículo 220. Rectificación de errores.....	103
Sección 5.ª Devolución de ingresos indebidos.....	103
Artículo 221. Procedimiento para la devolución de ingresos indebidos.....	103
CAPÍTULO III Recurso de reposición.....	104
Artículo 222. Objeto y naturaleza del recurso de reposición.....	104
Artículo 223. Iniciación y tramitación del recurso de reposición.....	104
Artículo 224. Suspensión de la ejecución del acto recurrido en reposición.....	104
Artículo 225. Resolución del recurso de reposición.....	105
CAPÍTULO IV Reclamaciones económico-administrativas.....	106
Sección 1.ª Disposiciones generales.....	106
Subsección 1.ª Ámbito de las reclamaciones económico-administrativas.....	106
Artículo 226. Ámbito de las reclamaciones económico-administrativas.....	106
Artículo 227. Actos susceptibles de reclamación económico-administrativa.....	106
Subsección 2.ª Organización y competencias.....	106
Artículo 228. Órganos económico-administrativos.....	106
Artículo 229. Competencias de los órganos económico-administrativos.....	107
Artículo 230. Acumulación de reclamaciones económico-administrativas.....	108
Artículo 231. Funcionamiento de los Tribunales Económico-Administrativos.....	109
Subsección 3.ª Interesados.....	109
Artículo 232. Legitimados e interesados en las reclamaciones económico-administrativas.....	109
Subsección 4.ª Suspensión.....	110
Artículo 233. Suspensión de la ejecución del acto impugnado en vía económico-administrativa.....	110
Sección 2.ª Procedimiento general económico-administrativo.....	111
Artículo 234. Normas generales.....	111
Subsección 1.ª Procedimiento en única o primera instancia.....	112
Artículo 235. Iniciación.....	112
Artículo 236. Tramitación.....	113
Artículo 237. Extensión de la revisión en vía económico-administrativa.....	113
Artículo 238. Terminación.....	114
Artículo 239. Resolución.....	114
Artículo 240. Plazo de resolución.....	115
Subsección 2.ª Recursos en vía económico-administrativa.....	116
Artículo 241. Recurso de alzada ordinario.....	116
Artículo 241 bis. Recurso de anulación.....	116
Artículo 241 ter. Recurso contra la ejecución.....	117
Artículo 242. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.....	117
Artículo 243. Recurso extraordinario para la unificación de doctrina.....	118
Artículo 244. Recurso extraordinario de revisión.....	118
Sección 3.ª Procedimiento abreviado.....	119
Artículo 245. Ámbito de aplicación.....	119
Artículo 246. Iniciación.....	119
Artículo 247. Tramitación y resolución.....	119
Artículo 248. Recursos.....	119
Sección 4.ª Recurso contencioso-administrativo.....	120
Artículo 249. Recurso contencioso-administrativo.....	120
TÍTULO VI Actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda pública.....	120
Artículo 250. Práctica de liquidaciones en caso de existencia de indicios de delitos contra la Hacienda Pública.....	120
Artículo 251. Excepciones a la práctica de liquidaciones en caso de existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública.....	120
Artículo 252. Regularización voluntaria.....	121
Artículo 253. Tramitación del procedimiento de inspección en caso de que proceda practicar liquidación.....	121
Artículo 254. Impugnación de las liquidaciones.....	122

Artículo 255. Recaudación de la deuda liquidada en caso de existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública123
Artículo 256. Causas de oposición frente a las actuaciones de recaudación.123
Artículo 257. Efectos de la resolución judicial sobre la liquidación tributaria.123
Artículo 258. Responsables.....124
Artículo 259. Especialidades en la liquidación de la deuda aduanera en supuestos de delito contra la Hacienda Pública124
Disposición adicional quinta. Declaraciones censales.....125
Disposición adicional sexta. Número de identificación fiscal127



Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

CAPÍTULO I Principios generales

TÍTULO I Disposiciones generales del ordenamiento tributario

Artículo 1. Objeto y ámbito de aplicación.

1. Esta ley establece los **principios y las normas jurídicas generales del sistema tributario español** y será de aplicación a todas las Administraciones tributarias en virtud y con el alcance que se deriva del artículo 149. 1. 1.ª, 8.ª, 14.ª y 18.ª de la Constitución.

Lo establecido en esta ley se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en las leyes que aprueban el Convenio y el Concierto Económico en vigor, respectivamente, en la Comunidad Foral de Navarra y en los Territorios Históricos del País Vasco.

2. Esta ley establece, asimismo, los principios y las normas jurídicas generales que regulan las actuaciones de la Administración tributaria por aplicación en España de la normativa sobre asistencia mutua entre los Estados miembros de la Unión Europea o en el marco de los convenios para evitar la doble imposición o de otros convenios internacionales.

A los efectos de esta ley, **se entenderá por asistencia mutua** el conjunto de acciones de asistencia, colaboración, cooperación y otras de naturaleza análoga que el Estado español preste, reciba o desarrolle con la Unión Europea y otras entidades internacionales o supranacionales, y con otros Estados en virtud de la normativa sobre asistencia mutua entre los Estados miembros de la Unión Europea o en el marco de los convenios para evitar la doble imposición o de otros convenios internacionales. La asistencia mutua podrá comprender la realización de actuaciones ante obligados tributarios.

La asistencia mutua a la que se refiere este apartado participa de la naturaleza jurídica de las relaciones internacionales a las que se refiere el artículo 149.1. 3.ª de la Constitución.

Artículo 2. Concepto, fines y clases de los tributos.

1. **Los tributos son los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos.**

Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución.

2. **Los tributos**, cualquiera que sea su denominación, **se clasifican en** tasas, contribuciones especiales e impuestos:

- a) **Tasas** son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado.
- b) **Contribuciones especiales** son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos.
- c) **Impuestos** son los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente.

Artículo 3. Principios de la ordenación y aplicación del sistema tributario.

1. **La ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas** obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad. A estos efectos, se prohíbe el establecimiento de cualquier instrumento extraordinario de regularización fiscal que pueda suponer una minoración de la deuda tributaria devengada de acuerdo con la normativa vigente
2. La aplicación del sistema tributario se basará en los **principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos** derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios.

Artículo 4. Potestad tributaria.

1. La **potestad originaria para establecer tributos corresponde exclusivamente al Estado**, mediante ley.
2. Las comunidades autónomas y las entidades locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes.
3. Las demás entidades de derecho público podrán exigir tributos cuando una ley así lo determine.

Artículo 5. La Administración tributaria.

1. A los efectos de esta Ley, la Administración Tributaria estará integrada por los órganos y entidades de derecho público que desarrollen las funciones reguladas en sus títulos III, IV, V, VI y VII.
2. En el ámbito de competencias del Estado, la aplicación de los tributos, el ejercicio de la potestad sancionadora y la función revisora en vía administrativa corresponde al Ministerio de Economía y Hacienda, en tanto no haya sido expresamente encomendada por Ley a otro órgano o entidad de derecho público.

En los términos previstos en su Ley de creación, **dichas competencias corresponden a la Agencia Estatal de Administración Tributaria**, salvo la declaración de nulidad de pleno derecho regulada en el artículo 217 y las reclamaciones económico-administrativas reguladas en el capítulo IV del título V de la presente Ley.

3. Las Comunidades Autónomas y las entidades locales ejercerán las competencias relativas a la aplicación de los tributos y el ejercicio de la potestad sancionadora derivada de dicha aplicación, así como la función revisora en vía administrativa de los actos dictados en el ejercicio de aquellas, con el alcance y en los términos previstos en la normativa que resulte aplicable y su sistema de fuentes.

Corresponden a la Agencia Estatal de Administración Tributaria las competencias en materia de aplicación de los tributos derivadas o atribuidas por la normativa sobre asistencia mutua.

4. El Estado y las Comunidades Autónomas y las Ciudades con Estatuto de Autonomía podrán suscribir acuerdos de colaboración para la aplicación de los tributos y para el ejercicio de las funciones de revisión en vía administrativa.
5. Asimismo, podrán establecerse fórmulas de colaboración para la aplicación de los tributos entre las entidades locales, así como entre éstas y el Estado o las Comunidades Autónomas.

Artículo 6. Impugnabilidad de los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones.

El ejercicio de la potestad reglamentaria y los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones tienen carácter reglado y son impugnables en vía administrativa y jurisdiccional en los términos establecidos en las leyes.

CAPÍTULO II Normas tributarias

Sección 1.ª Fuentes normativas

Artículo 7. Fuentes del ordenamiento tributario.

1. Los tributos se regirán:
 - a) Por la Constitución.
 - b) Por los tratados o convenios internacionales que contengan cláusulas de naturaleza tributaria y, en particular, por los convenios para evitar la doble imposición, en los términos previstos en el artículo 96 de la Constitución.
 - c) Por las normas que dicte la Unión Europea y otros organismos internacionales o supranacionales a los que se atribuya el ejercicio de competencias en materia tributaria de conformidad con el artículo 93 de la Constitución.
 - d) Por esta ley, por las leyes reguladoras de cada tributo y por las demás leyes que contengan disposiciones en materia tributaria.
 - e) Por las disposiciones reglamentarias dictadas en desarrollo de las normas anteriores y, específicamente en el ámbito tributario local, por las correspondientes ordenanzas fiscales.

En el ámbito de competencias del Estado, corresponde al Ministro de Hacienda dictar disposiciones de desarrollo en materia tributaria, que revestirán la forma de orden ministerial, cuando así lo disponga expresamente la ley o reglamento objeto de desarrollo. Dicha orden ministerial podrá desarrollar directamente una norma con rango de ley cuando así lo establezca expresamente la propia ley.

2. Tendrán carácter supletorio las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del derecho común.

Artículo 8. 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.
- b) Los supuestos que dan lugar al nacimiento de las obligaciones tributarias de realizar pagos a cuenta y su importe máximo.
- c) La determinación de los obligados tributarios previstos en el apartado 2 del artículo 35 de esta ley y de los responsables.
- d) El establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales.
- e) El establecimiento y modificación de los recargos y de la obligación de abonar intereses de demora.

- f) El establecimiento y modificación de los plazos de prescripción y caducidad, así como de las causas de interrupción del cómputo de los plazos de prescripción.
- g) El establecimiento y modificación de las infracciones y sanciones tributarias.
- h) La obligación de presentar declaraciones y autoliquidaciones referidas al cumplimiento de la obligación tributaria principal y la de pagos a cuenta.
- i) Las consecuencias del incumplimiento de las obligaciones tributarias respecto de la eficacia de los actos o negocios jurídicos.
- j) Las obligaciones entre particulares resultantes de los tributos.
- k) La condonación de deudas y sanciones tributarias y la concesión de moratorias y quitas.
- l) La determinación de los actos susceptibles de reclamación en vía económico-administrativa.
- m) Los supuestos en que proceda el establecimiento de las intervenciones tributarias de carácter permanente.

Artículo 9. Identificación y derogación expresa de las normas tributarias.

1. Las leyes y los reglamentos que contengan normas tributarias deberán mencionarlo expresamente en su título y en la rúbrica de los artículos correspondientes.
2. Las leyes y los reglamentos que modifiquen normas tributarias contendrán una relación completa de las normas derogadas y la nueva redacción de las que resulten modificadas.

Sección 2.ª Aplicación de las normas tributarias

Artículo 10. Ámbito temporal de las normas tributarias.

1. **Las normas tributarias entrarán en vigor a los veinte días naturales de su completa publicación** en el boletín oficial que corresponda, **si en ellas no se dispone otra cosa**, y se aplicarán por plazo indefinido, salvo que se fije un plazo determinado.
2. Salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias **no tendrán efecto retroactivo** y se aplicarán a los tributos sin período impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo período impositivo se inicie desde ese momento.

No obstante, las normas que regulen el **régimen de infracciones y sanciones tributarias** y el de los recargos tendrán efectos retroactivos respecto de los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado.

Artículo 11. Criterios de sujeción a las normas tributarias.

Los tributos se aplicarán conforme a los criterios de residencia o territorialidad que establezca la ley en cada caso. En su defecto, los tributos de carácter personal se exigirán conforme al criterio de residencia y los demás tributos conforme al criterio de territorialidad que resulte más adecuado a la naturaleza del objeto gravado.

Sección 3.ª Interpretación, calificación e integración

Artículo 12. Interpretación de las normas tributarias.

1. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil.
2. En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda.
3. En el ámbito de las competencias del Estado, la facultad de dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias de las leyes y demás normas en materia tributaria corresponde al Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas y a los órganos de la Administración Tributaria a los que se refiere el artículo 88.5 de esta Ley.

Las disposiciones interpretativas o aclaratorias dictadas por el Ministro serán de obligado cumplimiento para todos los órganos de la Administración Tributaria.

Las disposiciones interpretativas o aclaratorias dictadas por los órganos de la Administración Tributaria a los que se refiere el artículo 88.5 de esta Ley tendrán efectos vinculantes para los órganos y entidades de la Administración Tributaria encargados de la aplicación de los tributos.

Las disposiciones interpretativas o aclaratorias previstas en este apartado se publicarán en el boletín oficial que corresponda.

Con carácter previo al dictado de las resoluciones a las que se refiere este apartado, y una vez elaborado su texto, cuando la naturaleza de las mismas lo aconseje, podrán ser sometidas a información pública.

Artículo 13. Calificación.

Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez.

Artículo 14. Prohibición de la analogía.

No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales.

Artículo 15. Conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

1. Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias:
 - a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.
 - b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.
2. Para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta ley.
3. En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora.

Artículo 16. Simulación.

1. En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.
2. La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios.
3. En la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente.

TÍTULO II Los tributos

CAPÍTULO I Disposiciones generales

Sección 1.ª La relación jurídico-tributaria

Artículo 17. La relación jurídico-tributaria.

1. Se entiende por relación jurídico-tributaria el conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades originados por la aplicación de los tributos.
2. De la relación jurídico-tributaria pueden derivarse obligaciones materiales y formales para el obligado tributario y para la Administración, así como la imposición de sanciones tributarias en caso de su incumplimiento.
3. **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.
4. En el marco de la asistencia mutua podrán establecerse obligaciones tributarias a los obligados tributarios, cualquiera que sea su objeto, de acuerdo con lo establecido en el artículo 29 bis de esta Ley.
5. **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.

Artículo 18. Indisponibilidad del crédito tributario.

El crédito tributario es indisponible salvo que la ley establezca otra cosa.

Sección 2.ª Las obligaciones tributarias

Subsección 1.ª La obligación tributaria principal

Artículo 19. Obligación tributaria principal.

La obligación tributaria principal tiene por objeto el pago de la cuota tributaria.

Artículo 20. Hecho imponible.

1. El hecho imponible es el **presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo** y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal.
2. La ley podrá completar la delimitación del hecho imponible mediante la mención de **supuestos de no sujeción**.

Artículo 21. Devengo y exigibilidad.

1. El devengo es el **momento** en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal.
La fecha del devengo determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa.
2. La ley propia de cada **tributo podrá establecer la exigibilidad de la cuota o cantidad a ingresar**, o de parte de la misma, en un momento distinto al del devengo del tributo.

Artículo 22. Exenciones.

Son supuestos de exención aquellos en que, **a pesar de realizarse el hecho imponible**, la ley exime del cumplimiento de la obligación tributaria principal.

Subsección 2.ª La obligación tributaria de realizar pagos a cuenta

Artículo 23. Obligación tributaria de realizar pagos a cuenta.

1. 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 tributaria tiene carácter autónomo respecto de la obligación tributaria principal.
2. El contribuyente **podrá deducir de la obligación tributaria principal el importe de los pagos a cuenta soportados**, salvo que la ley propia de cada tributo establezca la posibilidad de deducir una cantidad distinta a dicho importe.

Subsección 3.ª Las obligaciones entre particulares resultantes del tributo

Artículo 24. Obligaciones entre particulares resultantes del tributo.

1. Son obligaciones entre particulares resultantes del tributo las que tienen por objeto una prestación de naturaleza tributaria exigible entre obligados tributarios.
2. 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.

Subsección 4.ª Las obligaciones tributarias accesorias

Artículo 25. Obligaciones tributarias accesorias.

1. Son obligaciones tributarias accesorias 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.
Tienen la naturaleza de obligaciones tributarias accesorias 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.
2. Las sanciones tributarias no tienen la consideración de obligaciones accesorias.

Artículo 26. Interés de demora.

1. El interés de demora 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.
La exigencia del interés de demora tributario no requiere la previa intimación de la Administración ni la concurrencia 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 de esta ley relativo a la presentación de declaraciones extemporáneas sin requerimiento previo.
 - c) **Cuando se suspenda la ejecución del acto**, salvo en el supuesto de recursos y reclamaciones contra sanciones durante el tiempo que transcurra 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) **Cuando se inicie el período ejecutivo**, salvo lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 28 de esta ley respecto a los intereses de demora cuando sea exigible el recargo ejecutivo o el recargo de apremio reducido.
 - e) **Cuando se reciba una petición de cobro de deudas de titularidad de otros Estados** o de entidades internacionales o supranacionales conforme a la normativa sobre asistencia mutua, salvo que dicha normativa establezca otra cosa.
 - f) **Cuando el obligado tributario haya obtenido una devolución improcedente**, salvo que voluntariamente regularice su situación tributaria sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 27 de esta Ley relativo a la presentación de declaraciones extemporáneas sin requerimiento previo.
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, salvo lo dispuesto en el apartado siguiente.
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. Entre otros supuestos, no se exigirán intereses de demora a partir del momento en que se incumplan los plazos máximos para notificar la resolución de las solicitudes de compensación, el acto de liquidación o la resolución de los recursos administrativos, siempre que, en este último caso, se haya acordado la suspensión del acto recurrido.
Lo dispuesto en este apartado **no se aplicará al incumplimiento del plazo para resolver las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento** del pago.
5. **En los casos en que resulte necesaria la práctica de una nueva liquidación** como consecuencia de haber sido anulada otra liquidación por una resolución administrativa o judicial, se conservarán íntegramente los actos y trámites no afectados por la causa de anulación, con mantenimiento íntegro de su contenido, y exigencia del interés de demora sobre el importe de la nueva liquidación. **En estos casos, la fecha de inicio del cómputo del interés de demora** será la misma que, de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 de este artículo, hubiera correspondido a la liquidación anulada y el interés se devengará hasta el momento en que se haya dictado la nueva liquidación, sin que el final del cómputo pueda ser posterior al plazo máximo para ejecutar la resolución.
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.

Artículo 27. Recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo.

1. Los recargos por declaración extemporánea **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.
A los efectos de este artículo, **se considera requerimiento previo** cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria.
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.

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 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 de la declaración o autoliquidación en los términos previstos en el apartado 5 de este artículo.
- 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.**

El incumplimiento de cualquiera de estas circunstancias determinará la exigencia del recargo correspondiente sin más requisito que la notificación al interesado.

Lo dispuesto en los párrafos anteriores no impedirá el inicio de un procedimiento de comprobación o investigación en relación con las obligaciones tributarias regularizadas mediante las declaraciones o autoliquidaciones a que los mismos se refieren.

3. **Cuando los obligados tributarios no efectúen el ingreso ni presenten solicitud de aplazamiento**, fraccionamiento o compensación al tiempo de la presentación de la autoliquidación extemporánea, la liquidación administrativa que proceda por recargos e intereses de demora derivada de la presentación extemporánea según lo dispuesto en el apartado anterior **no impedirá la exigencia de los recargos e intereses del período ejecutivo** que correspondan sobre el importe de la autoliquidación.
4. Para que pueda ser aplicable lo dispuesto en este artículo, las autoliquidaciones extemporáneas deberán identificar expresamente el período impositivo de liquidación al que se refieren y **deberán contener únicamente los datos relativos a dicho período.**
5. **El importe de los recargos** a que se refiere el apartado 2 anterior **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 por la Administración derivada de la declaración extemporánea, al tiempo de su presentación o en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley, respectivamente, 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 y que el obligado al pago hubiera solicitado al tiempo de presentar la autoliquidación extemporánea o con anterioridad a la finalización del plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley abierto con la notificación de la liquidación resultante de la declaración extemporánea.

El importe de la reducción practicada de acuerdo con lo dispuesto en este apartado **se exigirá sin más requisito** que la notificación al interesado, cuando no se hayan realizado los ingresos a que se refiere el párrafo anterior en los plazos previstos incluidos los correspondientes al acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento.

Artículo 28. 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 período 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 período 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.

Subsección 5.ª Las obligaciones tributarias formales

Artículo 29. Obligaciones tributarias formales.

1. Son obligaciones tributarias formales las 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.
2. Además de las restantes que puedan legalmente establecerse, **los obligados tributarios deberán cumplir las siguientes obligaciones:**
 - a) La obligación de presentar **declaraciones censales** por las personas o entidades que desarrollen o vayan a desarrollar en territorio español actividades u operaciones empresariales y profesionales o satisfagan rendimientos sujetos a retención.
 - b) La obligación de **solicitar y utilizar el número de identificación fiscal** en sus relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria.
 - c) La obligación de **presentar declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones.**
 - d) La obligación de llevar y **conservar libros de contabilidad y registros**, así como los programas, ficheros y archivos informáticos que les sirvan de soporte y los sistemas de codificación utilizados que permitan la interpretación de los datos cuando la obligación se cumpla con utilización de sistemas informáticos. Se deberá facilitar la conversión de dichos datos a formato legible cuando la lectura o interpretación de los mismos no fuera posible por estar encriptados o codificados.
 En todo caso, los obligados tributarios que deban presentar autoliquidaciones o declaraciones por medios telemáticos deberán conservar copia de los programas, ficheros y archivos generados que contengan los datos originarios de los que deriven los estados contables y las autoliquidaciones o declaraciones presentadas.
 - e) La obligación de **expedir y entregar facturas** o documentos sustitutos y conservar las facturas, documentos y justificantes que tengan relación con sus obligaciones tributarias.
 - f) La **obligación de 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, así como cualquier dato, informe, antecedente y justificante con trascendencia tributaria, a requerimiento de la Administración o en declaraciones periódicas. Cuando la información exigida se conserve en soporte informático deberá suministrarse en dicho soporte cuando así fuese requerido.
 - g) La obligación de facilitar la práctica de inspecciones y comprobaciones administrativas.
 - h) La obligación de **entregar un certificado de las retenciones** o ingresos a cuenta practicados a los obligados tributarios perceptores de las rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta.
 - i) Las obligaciones de esta naturaleza que establezca la normativa aduanera.
 - j) La obligación, por parte de los productores, comercializadores y usuarios, de que los **sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos contables**, de facturación o de gestión de quienes desarrollen actividades económicas, garanticen la integridad, conservación, accesibilidad, legibilidad, trazabilidad e inalterabilidad de los registros, sin interpolaciones, omisiones o alteraciones de las que no quede la debida anotación en los sistemas mismos. Reglamentariamente se podrán establecer especificaciones técnicas que deban reunir dichos sistemas y programas, así como la obligación de que los mismos estén debidamente certificados y utilicen formatos estándar para su legibilidad.
3. En desarrollo de lo dispuesto en este artículo, las disposiciones reglamentarias podrán regular las circunstancias relativas al cumplimiento de las obligaciones tributarias formales.

En particular, se determinarán los casos en los que la aportación o llevanza de los libros registro se deba efectuar de forma periódica y por medios telemáticos.

Desarrollo reglamentario

RGAT - Artículo 29. Obligación de llevar y conservar los libros registro de carácter fiscal.

Subsección 6.ª Obligaciones tributarias en el marco de la asistencia mutua.

Artículo 29 bis. Obligaciones tributarias en el marco de la asistencia mutua.

Son obligaciones tributarias aquellas que deriven de la normativa sobre asistencia mutua. En el caso de su incumplimiento por los obligados tributarios, podrán imponerse las sanciones tributarias establecidas en la ley.

Sección 3.ª Las obligaciones y deberes de la Administración tributaria

Artículo 30. Obligaciones y deberes de la Administración tributaria.

1. La Administración tributaria está sujeta al cumplimiento de las obligaciones de contenido económico establecidas en esta ley. Tienen esta naturaleza la obligación de realizar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, la de devolución de ingresos indebidos, la de reembolso de los costes de las garantías y la de satisfacer intereses de demora.
2. La Administración tributaria está sujeta, además, a los deberes establecidos en esta ley en relación con el desarrollo de los procedimientos tributarios y en el resto del ordenamiento jurídico.

Artículo 31. Devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo.

1. La Administración tributaria devolverá las cantidades que procedan de acuerdo con lo previsto en la normativa de cada tributo.

Son devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo las correspondientes a cantidades ingresadas o soportadas debidamente como consecuencia de la aplicación del tributo.

2. 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**. A estos efectos, el interés de demora se devengará desde la finalización de dicho plazo hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución.

A efectos del cálculo de los intereses a que se refiere el párrafo anterior, **no se computarán las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración**. En el caso en que se acuerde la devolución en un procedimiento de inspección, a efectos del cálculo de intereses no se computarán los días a los que se refiere el apartado 4 del artículo 150 de esta Ley, ni los periodos de extensión a los que se refiere el apartado 5 de dicho artículo.

Artículo 32. Devolución de ingresos indebidos.

1. La Administración tributaria devolverá a los obligados tributarios, a los 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, conforme a lo establecido en el artículo 221 de esta ley.

2. **Con la devolución de ingresos indebidos** la Administración tributaria **abonará el interés de demora** regulado en el artículo 26 de esta ley, **sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite**. A estos efectos, **el interés de demora se devengará desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso indebido** hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución.

A efectos del cálculo de los intereses a que se refiere el párrafo anterior, **no se computarán las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración**. En el caso en que se acuerde la devolución en un procedimiento de inspección, a efectos del cálculo de los intereses, no se computarán los días a los que se refiere el apartado 4 del artículo 150 de esta Ley, ni los periodos de extensión a los que se refiere el apartado 5 de dicho artículo.

3. Cuando se proceda a la devolución de un ingreso indebido derivado de una **autoliquidación ingresada en varios plazos**, se entenderá que la cantidad devuelta se ingresó en el último plazo y, de no resultar cantidad suficiente, la diferencia se considerará satisfecha en los plazos inmediatamente anteriores.

Artículo 33. Reembolso de los costes de las garantías.

1. 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.

Reglamentariamente se regulará el procedimiento de reembolso y la forma de determinar el coste de las garantías.

2. Con el reembolso de los costes de las garantías, la Administración tributaria **abonará el interés legal vigente a lo largo del periodo** en el que se devengue sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite. A estos efectos, el interés legal se devengará desde la fecha debidamente acreditada en que se hubiese incurrido en dichos costes hasta la fecha en que se ordene el pago.

3. Lo dispuesto en el presente artículo no será de aplicación respecto de las garantías establecidas por la normativa propia de cada tributo para responder del cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Desarrollo reglamentario

- Rto Rev. Artículo 72. Ámbito de aplicación.
- Rto Rev. Artículo 73. Garantías cuyo coste es objeto de reembolso.
- Rto Rev. Artículo 74. Determinación del coste de las garantías prestadas.
- Rto Rev. Artículo 75. Órganos competentes.
- Rto Rev. Artículo 76. Iniciación.
- Rto Rev. Artículo 77. Tramitación.
- Rto Rev. Artículo 78. Resolución.
- Rto Rev. Artículo 79. Ejecución.

Sección 4.ª Los derechos y garantías de los obligados tributarios

Artículo 34. Derechos y garantías de los obligados tributarios.

1. Constituyen derechos de los obligados tributarios, entre otros, los siguientes:
 - a) Derecho a ser **informado y asistido** por la Administración tributaria sobre el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
 - b) Derecho a **obtener, en los términos previstos en esta ley, las devoluciones derivadas de la normativa** de cada tributo y las devoluciones de ingresos indebidos que procedan, con abono del interés de demora previsto en el artículo 26 de esta ley, sin necesidad de efectuar requerimiento al efecto.
 - c) Derecho a **ser reembolsado, en la forma fijada en esta ley, del coste de los avales** y otras garantías aportados para suspender la ejecución de un acto o para aplazar o fraccionar el pago de una deuda, si dicho acto o deuda es declarado total o parcialmente improcedente por sentencia o resolución administrativa firme, con abono del interés legal sin necesidad de efectuar requerimiento al efecto, así como a la reducción proporcional de la garantía aportada en los supuestos de estimación parcial del recurso o de la reclamación interpuesta.
 - d) **Derecho a utilizar las lenguas oficiales** en el territorio de su comunidad autónoma, de acuerdo con lo previsto en el ordenamiento jurídico.
 - e) **Derecho a conocer el estado de tramitación** de los procedimientos en los que sea parte.
 - f) Derecho a **conocer la identidad de las autoridades y personal** al servicio de la Administración tributaria bajo cuya responsabilidad se tramitan las actuaciones y procedimientos tributarios en los que tenga la condición de interesado.
 - g) Derecho a **solicitar certificación y copia de las declaraciones** por él presentadas, así como derecho a obtener copia sellada de los documentos presentados ante la Administración, siempre que la aporten junto a los originales para su cotejo, y derecho a la devolución de los originales de dichos documentos, en el caso de que no deban obrar en el expediente.
 - h) Derecho a **no aportar aquellos documentos ya presentados** por ellos mismos y que se encuentren en poder de la Administración actuante, siempre que el obligado tributario indique el día y procedimiento en el que los presentó.
 - i) Derecho, en los términos legalmente previstos, **al carácter reservado de los datos**, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria, que sólo podrán ser utilizados para la aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada y para la imposición de sanciones, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo en los supuestos previstos en las leyes.
 - j) Derecho a ser **tratado con el debido respeto y consideración** por el personal al servicio de la Administración tributaria.
 - k) Derecho a que las actuaciones de la Administración tributaria que requieran su intervención se lleven a cabo en la **forma que le resulte menos gravosa**, siempre que ello no perjudique el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
 - l) **Derecho a formular alegaciones y a aportar documentos** que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución.
 - m) **Derecho a ser oído en el trámite de audiencia**, en los términos previstos en esta ley.
 - n) **Derecho a ser informado de los valores** de los bienes inmuebles que vayan a ser objeto de adquisición o transmisión.
 - ñ) **Derecho a ser informado, al inicio de las actuaciones de comprobación o inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas**, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones y a que las mismas se desarrollen en los plazos previstos en esta ley.
 - o) **Derecho al reconocimiento de los beneficios** o regímenes fiscales que resulten aplicables.
 - p) Derecho a formular quejas y sugerencias en relación con el funcionamiento de la Administración tributaria.
 - q) Derecho a que las manifestaciones con relevancia tributaria de los obligados se recojan en las diligencias extendidas en los procedimientos tributarios.

- r) Derecho de los obligados a presentar ante la Administración tributaria la documentación que estimen conveniente y que pueda ser relevante para la resolución del procedimiento tributario que se esté desarrollando.
- s) Derecho a obtener copia a su costa de los documentos que integren el expediente administrativo en el trámite de puesta de manifiesto del mismo en los términos previstos en esta ley.

Este derecho podrá ejercitarse en cualquier momento en el procedimiento de apremio.

2. Integrado en el Ministerio de Hacienda, el Consejo para la Defensa del Contribuyente velará por la efectividad de los derechos de los obligados tributarios, atenderá las quejas que se produzcan por la aplicación del sistema tributario que realizan los órganos del Estado y efectuará las sugerencias y propuestas pertinentes, en la forma y con los efectos que reglamentariamente se determinen.

CAPÍTULO II Obligados tributarios

Sección 1.ª Clases de obligados tributarios

Artículo 35. Obligados tributarios.

1. Son obligados tributarios las personas físicas o jurídicas y las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias.
2. **Entre otros, son obligados tributarios:**
 - a) Los contribuyentes.
 - b) Los sustitutos del contribuyente.
 - c) Los obligados a realizar pagos fraccionados.
 - d) Los retenedores.
 - e) Los obligados a practicar ingresos a cuenta.
 - f) Los obligados a repercutir.
 - g) Los obligados a soportar la repercusión.
 - h) Los obligados a soportar la retención.
 - i) Los obligados a soportar los ingresos a cuenta.
 - j) Los sucesores.
 - k) Los beneficiarios de supuestos de exención, devolución o bonificaciones tributarias, cuando no tengan la condición de sujetos pasivos.
3. **También tendrán el carácter de obligados tributarios** aquellos a quienes la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias formales.
4. Tendrán la consideración de obligados tributarios, en las leyes en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición.
5. Tendrán asimismo el carácter de obligados tributarios los responsables a los que se refiere el artículo 41 de esta ley.
6. También tendrán la consideración de obligados tributarios aquellos a los que se pueda imponer obligaciones tributarias conforme a la normativa sobre asistencia mutua.
7. **La concurrencia de varios obligados tributarios en un mismo presupuesto** de una obligación determinará que queden solidariamente obligados frente a la Administración tributaria al cumplimiento de todas las prestaciones, salvo que por ley se disponga expresamente otra cosa.

Las leyes podrán establecer otros supuestos de solidaridad distintos del previsto en el párrafo anterior.

Cuando la Administración sólo conozca la identidad de un titular practicará y notificará las liquidaciones tributarias a nombre del mismo, quien vendrá obligado a satisfacerlas si no solicita su división. A tal efecto, para que proceda la división será indispensable que el solicitante facilite los datos personales y el domicilio de los restantes obligados al pago, así como la proporción en que cada uno de ellos participe en el dominio o derecho transmitido.

Desarrollo reglamentario

RGAT - Artículo 105. Actuaciones relativas a obligados tributarios del artículo 35.4 LGT.

RGAT - Artículo 106. Actuaciones en caso de solidaridad en el presupuesto de hecho de la obligación.

Artículo 36. Sujetos pasivos: contribuyente y sustituto del contribuyente.

1. Es sujeto pasivo el obligado tributario que, según la ley, **debe cumplir la obligación tributaria principal**, así como las obligaciones formales inherentes a la misma, sea como contribuyente o como sustituto del mismo. No perderá la condición de sujeto pasivo quien deba repercutir la cuota tributaria a otros obligados, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa.
En el ámbito aduanero, tendrá además la consideración de sujeto pasivo el obligado al pago del importe de la deuda aduanera, conforme a lo que en cada caso establezca la normativa aduanera.
2. **Es contribuyente el sujeto pasivo que realiza el hecho imponible.**
3. **Es sustituto** el sujeto pasivo que, por imposición de la ley y en lugar del contribuyente, está obligado a cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma.
El sustituto podrá exigir del contribuyente el importe de las obligaciones tributarias satisfechas, salvo que la ley señale otra cosa.

Artículo 37. Obligados a realizar pagos a cuenta.

1. Es obligado a realizar pagos fraccionados el contribuyente **a quien la ley de cada tributo impone la obligación de ingresar cantidades a cuenta** de la obligación tributaria principal con anterioridad a que ésta resulte exigible.
2. Es retenedor la persona o entidad a quien la ley de cada tributo impone la obligación de detraer e ingresar en la Administración tributaria, con ocasión de los pagos que deba realizar a otros obligados tributarios, una parte de su importe a cuenta del tributo que corresponda a éstos.
3. Es obligado a practicar ingresos a cuenta la persona o entidad que satisface rentas en especie o dinerarias y a quien la ley impone la obligación de realizar ingresos a cuenta de cualquier tributo.

Artículo 38. Obligados en las obligaciones entre particulares resultantes del tributo.

1. Es **obligado a repercutir** la persona o entidad que, conforme a la ley, debe repercutir la cuota tributaria a otras personas o entidades y que, salvo que la ley disponga otra cosa, coincidirá con aquel que realiza las operaciones gravadas.
2. Es **obligado a soportar la repercusión** la persona o entidad a quien, según la ley, se deba repercutir la cuota tributaria, y que, salvo que la ley disponga otra cosa, coincidirá con el destinatario de las operaciones gravadas. El repercutido no está obligado al pago frente a la Administración tributaria, pero debe satisfacer al sujeto pasivo el importe de la cuota repercutida.
3. Es **obligado a soportar la retención**, la persona o entidad perceptora de las cantidades sobre las que, según la ley, el retenedor deba practicar retenciones tributarias.
4. La ley podrá imponer a las personas o entidades la obligación de soportar los ingresos a cuenta de cualquier tributo practicados con ocasión de las rentas en especie o dinerarias que perciban y, en su caso, la repercusión de su importe por el pagador de dichas rentas.

Sección 2.ª Sucesores

Artículo 39. Sucesores de personas físicas.

1. **A la muerte de los obligados tributarios**, las obligaciones tributarias pendientes **se transmitirán a los herederos**, sin perjuicio de lo que establece la legislación civil en cuanto a la adquisición de la herencia.
Las referidas obligaciones tributarias se transmitirán a los legatarios en las mismas condiciones que las establecidas para los herederos cuando la herencia se distribuya a través de legados y en los supuestos en que se instituyan legados de parte alícuota.
En ningún caso se transmitirán las sanciones. Tampoco se transmitirá la obligación del responsable salvo que se hubiera notificado el acuerdo de derivación de responsabilidad antes del fallecimiento.
2. No impedirá la transmisión a los sucesores de las obligaciones tributarias devengadas el hecho de que a la fecha de la muerte del causante la deuda tributaria no estuviera liquidada, en cuyo caso las actuaciones se entenderán con cualquiera de ellos, debiéndose notificar la liquidación que resulte de dichas actuaciones a todos los interesados que consten en el expediente.
3. **Mientras la herencia se encuentre yacente**, el cumplimiento de las obligaciones tributarias del causante corresponderá al representante de la herencia yacente.
Las actuaciones administrativas que tengan por objeto la cuantificación, determinación y liquidación de las obligaciones tributarias del causante deberán realizarse o continuarse con el representante de la herencia yacente. Si al término del procedimiento no se conocieran los herederos, las liquidaciones se realizarán a nombre de la herencia yacente.
Las obligaciones tributarias a que se refiere el párrafo anterior y las que fueran transmisibles por causa de muerte **podrán satisfacerse con cargo a los bienes de la herencia yacente.**

Artículo 40. Sucesores de personas jurídicas y de entidades sin personalidad.

1. Las obligaciones tributarias pendientes de las sociedades y entidades con personalidad jurídica **disueltas y liquidadas en las que la Ley limita la responsabilidad patrimonial** de los socios, partícipes o cotitulares se transmitirán a éstos, que quedarán obligados solidariamente hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que les corresponda y demás percepciones patrimoniales recibidas por los mismos en los dos años anteriores a la fecha de disolución que minoren el patrimonio social que debiera responder de tales obligaciones, sin perjuicio de lo previsto en el artículo 42.2.a) de esta Ley.
Las obligaciones tributarias pendientes de las sociedades y entidades con personalidad jurídica disueltas y liquidadas en las que la Ley no limita la responsabilidad patrimonial de los socios, partícipes o cotitulares se transmitirán íntegramente a éstos, que quedarán obligados solidariamente a su cumplimiento.
2. **El hecho de que la deuda tributaria no estuviera liquidada** en el momento de producirse la extinción de la personalidad jurídica de la sociedad o entidad no impedirá la transmisión de las obligaciones tributarias devengadas a los sucesores, pudiéndose entender las actuaciones con cualquiera de ellos.
3. **En los supuestos de extinción o disolución sin liquidación** de sociedades y entidades con personalidad jurídica, las obligaciones tributarias pendientes de las mismas se transmitirán a las personas o entidades que sucedan o que sean beneficiarias de la correspondiente operación. Esta norma también será aplicable a cualquier supuesto de cesión global del activo y pasivo de una sociedad y entidad con personalidad jurídica.
4. En caso de **disolución de fundaciones o entidades a las que se refiere el apartado 4 del artículo 35** de esta ley, las obligaciones tributarias pendientes de las mismas se transmitirán a los destinatarios de los bienes y derechos de las fundaciones o a los partícipes o cotitulares de dichas entidades.
5. **Las sanciones** que pudieran proceder por las infracciones cometidas por las sociedades y entidades a las que se refiere este artículo **serán exigibles a los sucesores de las mismas**, en los términos establecidos en los apartados anteriores y, en su caso, hasta el límite del valor determinado conforme a lo dispuesto en el apartado 1 de este artículo.

Desarrollo reglamentario

RGAT - Artículo 107. Actuaciones con sucesores.

RGAT - Artículo 108. Actuaciones en supuestos de liquidación o concurso.

Sección 3.ª responsables tributarios

Artículo 41. Responsabilidad tributaria.

1. La ley podrá configurar como responsables solidarios o subsidiarios de la deuda tributaria, junto a los deudores principales, a otras personas o entidades. A estos efectos, se considerarán deudores principales los obligados tributarios del apartado 2 del artículo 35 de esta ley.
2. Salvo precepto legal expreso en contrario, la **responsabilidad será siempre subsidiaria**.
3. Salvo lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 42 de esta Ley, la responsabilidad alcanzará a la totalidad de la **deuda tributaria exigida en período voluntario**.
Cuando haya transcurrido el plazo voluntario de pago que se conceda al responsable sin realizar el ingreso, se iniciará el período ejecutivo y se exigirán los recargos e intereses que procedan.
4. **La responsabilidad no alcanzará a las sanciones**, salvo las excepciones que en esta u otra ley se establezcan.
En los supuestos en que la responsabilidad alcance a las sanciones, **cuando el deudor principal hubiera tenido derecho a la reducción prevista en el artículo 188.1.b)** de esta Ley, la deuda derivada será el importe que proceda sin aplicar la reducción correspondiente, en su caso, al deudor principal y se dará trámite de conformidad al responsable en la propuesta de declaración de responsabilidad.
La reducción por conformidad será la prevista en el artículo 188.1.b) de esta Ley. La reducción obtenida por el responsable se le exigirá sin más trámite en el caso de que presente cualquier recurso o reclamación frente al acuerdo de declaración de responsabilidad, fundado en la procedencia de la derivación o en las liquidaciones derivadas.
A los responsables de la deuda tributaria **les será de aplicación la reducción prevista en el artículo 188.3** de esta Ley.
Las reducciones previstas en este apartado no serán aplicables a los supuestos de responsabilidad por el pago de deudas del artículo 42.2 de esta Ley.
5. Salvo que una norma con rango de ley disponga otra cosa, **la derivación** de la acción administrativa para exigir el pago de la deuda tributaria a los responsables **requerirá un acto administrativo en el que, previa audiencia al interesado, se declare la responsabilidad** y se determine su alcance y extensión, de conformidad con lo previsto en los artículos 174 a 176 de esta ley. Con anterioridad a esta declaración, la Administración competente podrá adoptar medidas cautelares del artículo 81 de esta ley y realizar actuaciones de investigación con las facultades previstas en los artículos 142 y 162 de esta ley.

La derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios requerirá la previa declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios.

6. **Los responsables tienen derecho de reembolso** frente al deudor principal en los términos previstos en la legislación civil.

Artículo 42. Responsables solidarios.

1. **Serán responsables solidarios** de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades:

- a) Las que sean **causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria**. Su responsabilidad también se extenderá a la sanción.
- b) Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo a) anterior, **los partícipes o cotitulares de las entidades a que se refiere el apartado 4 del artículo 35** de esta ley, en proporción a sus respectivas participaciones respecto a las obligaciones tributarias materiales de dichas entidades.
- c) Las que **sucedan por cualquier concepto** en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas, por las obligaciones tributarias contraídas del anterior titular y derivadas de su ejercicio. La responsabilidad también se extenderá a las obligaciones derivadas de la falta de ingreso de las retenciones e ingresos a cuenta practicadas o que se hubieran debido practicar. Cuando resulte de aplicación lo previsto en el apartado 2 del artículo 175 de esta ley, la responsabilidad establecida en este párrafo se limitará de acuerdo con lo dispuesto en dicho artículo. Cuando no se haya solicitado dicho certificado, la responsabilidad alcanzará también a las sanciones impuestas o que puedan imponerse.

Lo dispuesto en el párrafo anterior **no será aplicable a los adquirentes de elementos aislados**, salvo que dichas adquisiciones, realizadas por una o varias personas o entidades, permitan la continuación de la explotación o actividad.

La responsabilidad a que se refiere el primer párrafo de esta letra no será aplicable a los supuestos de sucesión por causa de muerte, que se regirán por lo establecido en el artículo 39 de esta ley.

Lo dispuesto en el primer párrafo de esta letra no será aplicable a los adquirentes de explotaciones o actividades económicas pertenecientes a un deudor concursado cuando la adquisición tenga lugar en un procedimiento concursal.

2. **También serán responsables solidarios** del pago de la deuda tributaria pendiente y, en su caso, del de las sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del período ejecutivo, cuando procedan, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria, las siguientes personas o entidades:
 - a) Las que sean causantes o colaboren en la **ocultación o transmisión** de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria.
 - b) Las que, por culpa o negligencia, **incumplan las órdenes de embargo**.
 - c) Las que, con conocimiento del embargo, la medida cautelar o la constitución de la garantía, colaboren o consientan en el **levantamiento de los bienes o derechos embargados**, o de aquellos bienes o derechos sobre los que se hubiera constituido la medida cautelar o la garantía.
 - d) Las personas o entidades depositarias de los bienes del deudor que, una vez recibida la notificación del embargo, **colaboren o consientan en el levantamiento de aquéllos**.
3. Las leyes podrán establecer otros supuestos de responsabilidad solidaria distintos de los previstos en los apartados anteriores.
4. El procedimiento para declarar y exigir la responsabilidad solidaria será el previsto en el artículo 175 de esta ley.

Artículo 43. Responsables subsidiarios.

1. **Serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades:**

- a) Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo a) del apartado 1 del artículo 42 de esta ley, los **administradores de hecho o de derecho** de las personas jurídicas que, habiendo éstas **cometido infracciones tributarias**, no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones. Su responsabilidad también se extenderá a las sanciones.
- b) Los **administradores de hecho o de derecho de aquellas personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades**, por las obligaciones tributarias devengadas de éstas que se encuentren pendientes en el momento del cese, siempre que no hubieran hecho lo necesario para su pago o hubieran adoptado acuerdos o tomado medidas causantes del impago.
- c) Los integrantes de la **administración concursal y los liquidadores de sociedades** y entidades en general que no hubiesen realizado las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a dichas situaciones e imputables a los respectivos obligados tributarios. De las obligaciones tributarias y sanciones posteriores a dichas situaciones responderán como administradores cuando tengan atribuidas funciones de administración.
- d) **Los adquirentes de bienes afectos por ley al pago de la deuda tributaria**, en los términos del artículo 79 de esta ley.

- e) Los **representantes aduaneros** cuando actúen en nombre y por cuenta de sus comitentes. No obstante, esta responsabilidad subsidiaria no alcanzará a la deuda aduanera.
- f) Las personas o entidades que **contraten o subcontraten la ejecución de obras o la prestación de servicios correspondientes a su actividad económica principal**, por las obligaciones tributarias relativas a tributos que deban repercutirse o cantidades que deban retenerse a trabajadores, profesionales u otros empresarios, en la parte que corresponda a las obras o servicios objeto de la contratación o subcontratación.

La responsabilidad prevista en el párrafo anterior **no será exigible cuando el contratista o subcontratista haya aportado al pagador un certificado específico** de encontrarse al corriente de sus obligaciones tributarias emitido a estos efectos por la Administración tributaria durante los 12 meses anteriores al pago de cada factura correspondiente a la contratación o subcontratación.

La responsabilidad quedará limitada al importe de los pagos que se realicen sin haber aportado el contratista o subcontratista al pagador el certificado de encontrarse al corriente de sus obligaciones tributarias, o habiendo transcurrido el período de doce meses desde el anterior certificado sin haber sido renovado.

La Administración tributaria emitirá el certificado a que se refiere este párrafo f), o lo denegará, **en el plazo de tres días** desde su solicitud por el contratista o subcontratista, debiendo facilitar las copias del certificado que le sean solicitadas.

La solicitud del certificado podrá realizarse por el contratista o subcontratista con ocasión de la presentación de la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre Sociedades a que esté obligado. En este caso, la Administración tributaria emitirá el certificado o lo denegará con arreglo al procedimiento y en los plazos que se determinen reglamentariamente.

- g) **Las personas o entidades que tengan el control efectivo**, total o parcial, directo o indirecto, de las personas jurídicas o en las que concurra una voluntad rectora común con éstas, cuando resulte acreditado que las personas jurídicas han sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta para eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública y exista unicidad de personas o esferas económicas, o confusión o desviación patrimonial. La responsabilidad se extenderá a las obligaciones tributarias y a las sanciones de dichas personas jurídicas.
- h) **Las personas o entidades de las que los obligados tributarios tengan el control efectivo**, total o parcial, o en las que concurra una voluntad rectora común con dichos obligados tributarios, por las obligaciones tributarias de éstos, cuando resulte acreditado que tales personas o entidades han sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta como medio de elusión de la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública, siempre que concurren, ya sea una unicidad de personas o esferas económicas, ya una confusión o desviación patrimonial.

En estos casos la responsabilidad se extenderá también a las sanciones.

2. Serán responsables subsidiarios de las deudas tributarias derivadas de **tributos que deban repercutirse o de cantidades que deban retenerse** a trabajadores, profesionales u otros empresarios, los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas obligadas a efectuar la declaración e ingreso de tales deudas cuando, existiendo continuidad en el ejercicio de la actividad, la presentación de autoliquidaciones sin ingreso por tales conceptos tributarios sea reiterativa y pueda acreditarse que dicha presentación no obedece a una intención real de cumplir la obligación tributaria objeto de autoliquidación.

Se entenderá que existe reiteración en la presentación de autoliquidaciones cuando **en un mismo año** natural, de forma sucesiva o discontinua, se hayan presentado sin ingreso la mitad o más de las que corresponderían, con independencia de que se hubiese presentado solicitud de aplazamiento o fraccionamiento y de que la presentación haya sido realizada en plazo o de forma extemporánea.

A estos efectos no se computarán aquellas autoliquidaciones en las que, habiendo existido solicitud de aplazamiento o fraccionamiento, se hubiese dictado resolución de concesión, salvo incumplimiento posterior de los mismos y con independencia del momento de dicho incumplimiento, no computándose, en ningún caso, aquellos que hubiesen sido concedidos con garantía debidamente formalizada.

Se considerará, a efectos de esta responsabilidad, que la presentación de las autoliquidaciones se ha realizado sin ingreso cuando, aun existiendo ingresos parciales en relación con todas o algunas de las autoliquidaciones presentadas, el importe total resultante de tales ingresos durante el año natural señalado en el segundo párrafo no supere el 25 por ciento del sumatorio de las cuotas a ingresar autoliquidadas.

Se presumirá que no existe intención real de cumplimiento de las obligaciones mencionadas en el párrafo primero, cuando se hubiesen satisfecho créditos de titularidad de terceros de vencimiento posterior a la fecha en que las obligaciones tributarias a las que se extiende la responsabilidad establecida en esta disposición se devengaron o resultaron exigibles y no preferentes a los créditos tributarios derivados de estas últimas.

3. Las leyes podrán establecer otros supuestos de responsabilidad subsidiaria distintos de los previstos en los apartados anteriores.
4. El procedimiento para declarar y exigir la responsabilidad subsidiaria se regirá por lo dispuesto en el artículo 176 de esta ley.

Desarrollo reglamentario

RGR - Artículo 126. Certificado expedido a instancia de los contratistas o subcontratistas de obras y servicios.

Sección 4.ª La capacidad de obrar en el orden tributario

Artículo 44. Capacidad de obrar.

Tendrán capacidad de obrar en el orden tributario, además de las personas que la tengan conforme a derecho, **los menores de edad y los incapacitados** en las relaciones tributarias derivadas de las actividades cuyo ejercicio les esté permitido por el ordenamiento jurídico sin asistencia de la persona que ejerza la patria potestad, tutela, curatela o defensa judicial. **Se exceptúa el supuesto de los menores incapacitados** cuando la extensión de la incapacitación afecte al ejercicio y defensa de los derechos e intereses de que se trate.

Artículo 45. Representación legal.

1. **Por las personas que carezcan de capacidad de obrar** actuarán sus representantes legales.
2. **Por las personas jurídicas** actuarán las personas que ostenten, en el momento en que se produzcan las actuaciones tributarias correspondientes, la titularidad de los órganos a quienes corresponda su representación, por disposición de la ley o por acuerdo válidamente adoptado.
3. **Por los entes a los que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de esta ley** actuará en su representación el que la ostente, siempre que resulte acreditada en forma fehaciente y, de no haberse designado representante, se considerará como tal el que aparentemente ejerza la gestión o dirección y, en su defecto, cualquiera de sus miembros o partícipes.
RGAT - Artículo 110. La representación legal.

Artículo 46. Representación voluntaria.

1. **Los obligados tributarios con capacidad de obrar podrán actuar por medio de representante**, que podrá ser un asesor fiscal, con el que se entenderán las sucesivas actuaciones administrativas, salvo que se haga manifestación expresa en contrario.
2. Para interponer recursos o reclamaciones, desistir de ellos, renunciar a derechos, asumir o reconocer obligaciones en nombre del obligado tributario, solicitar devoluciones de ingresos indebidos o reembolsos y en los restantes supuestos en que sea necesaria la firma del obligado tributario en los procedimientos regulados en los títulos III, IV, V, VI y VII de esta Ley, **la representación deberá acreditarse por cualquier medio válido en Derecho que deje constancia fidedigna o mediante declaración en comparecencia personal del interesado ante el órgano administrativo competente**.
A estos efectos, serán válidos los **documentos normalizados** de representación que apruebe la Administración Tributaria para determinados procedimientos.
3. Para los **actos de mero trámite** se presumirá concedida la representación.
4. Cuando en el marco de la colaboración social en la gestión tributaria, o en los supuestos que se prevean reglamentariamente, se presente por medios telemáticos cualquier documento ante la Administración tributaria, el presentador actuará con la representación que sea necesaria en cada caso. La Administración tributaria podrá requerir, en cualquier momento, la acreditación de dicha representación, que podrá efectuarse de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 de este artículo.
5. Para la realización de actuaciones distintas de las mencionadas en los apartados 2, 3 y 4 anteriores, la representación podrá acreditarse debidamente en la forma que reglamentariamente se establezca.
6. Cuando, de acuerdo con lo previsto en el apartado 7 del artículo 35 de esta ley, concurren **varios titulares en una misma obligación tributaria**, se presumirá otorgada la representación a cualquiera de ellos, salvo que se produzca manifestación expresa en contrario. La liquidación que resulte de dichas actuaciones deberá ser notificada a todos los titulares de la obligación.
7. **La falta o insuficiencia del poder** no impedirá que se tenga por realizado el acto de que se trate, siempre que se acompañe aquél o se subsane el defecto dentro del plazo de 10 días, que deberá conceder al efecto el órgano administrativo competente.
RGAT - Artículo 111. La representación voluntaria.
RGAT - Artículo 112. Disposiciones comunes a la representación legal y voluntaria.

Artículo 47. Representación de personas o entidades no residentes.

A los efectos de sus relaciones con la Administración Tributaria, los obligados tributarios que no residan en España deberán designar un representante cuando lo establezca expresamente la normativa tributaria.

La designación anterior deberá comunicarse a la Administración Tributaria en los términos que la normativa señale.

Desarrollo reglamentario

RGAT - Artículo 109. Actuaciones relativas a obligados tributarios no residentes.

Sección 5.ª El domicilio fiscal

Artículo 48. Domicilio fiscal.

- 1) El domicilio fiscal es el lugar de localización del obligado tributario en sus relaciones con la Administración tributaria.
- 2) **El domicilio fiscal será:**
 - a) **Para las personas físicas**, el lugar donde tengan su residencia habitual. No obstante, para las personas físicas que desarrollen **principalmente actividades económicas**, en los términos que reglamentariamente se determinen, la Administración tributaria **podrá considerar como domicilio fiscal el lugar donde esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de las actividades desarrolladas**. Si no pudiera establecerse dicho lugar, prevalecerá aquel donde radique el mayor valor del inmovilizado en el que se realicen las actividades económicas.
 - b) **Para las personas jurídicas**, su domicilio social, **siempre que** en él esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, se atenderá al lugar en el que se lleve a cabo dicha gestión o dirección.
 Cuando no pueda determinarse el lugar del domicilio fiscal de acuerdo con los criterios anteriores prevalecerá aquel donde radique el mayor valor del inmovilizado.
 - c) Para las entidades a las que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de esta ley, el que resulte de aplicar las reglas establecidas en el párrafo b) anterior.
 - d) Para las personas o entidades no residentes en España, el domicilio fiscal se determinará según lo establecido en la normativa reguladora de cada tributo.
 En defecto de regulación, el domicilio será el del representante al que se refiere el artículo 47 de esta ley. No obstante, cuando la persona o entidad no residente en España opere mediante establecimiento permanente, el domicilio será el que resulte de aplicar a dicho establecimiento permanente las reglas establecidas en los párrafos a) y b) de este apartado.
- 3) Los obligados tributarios deberán comunicar su domicilio fiscal y el cambio del mismo a la Administración tributaria que corresponda, en la forma y en los términos que se establezcan reglamentariamente. **El cambio de domicilio fiscal no producirá efectos frente a la Administración tributaria hasta que se cumpla con dicho deber de comunicación**, pero ello no impedirá que, conforme a lo establecido reglamentariamente, los procedimientos que se hayan iniciado de oficio antes de la comunicación de dicho cambio, puedan continuar tramitándose por el órgano correspondiente al domicilio inicial, siempre que las notificaciones derivadas de dichos procedimientos se realicen de acuerdo con lo previsto en el artículo 110 de esta ley.
- 4) Cada Administración podrá comprobar y rectificar el domicilio fiscal declarado por los obligados tributarios en relación con los tributos cuya gestión le compete con arreglo al procedimiento que se fije reglamentariamente.

Desarrollo reglamentario

RGAT - Artículo 17. Obligación de comunicar el cambio de domicilio fiscal.

RGAT - Artículo 113. El domicilio fiscal de las personas físicas.

CAPÍTULO III Elementos de cuantificación de la obligación tributaria principal y de la obligación de realizar pagos a cuenta

Artículo 49. 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.

Artículo 50. 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.
1. **Las bases imponibles 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.
2. **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.

Artículo 51. 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.

Artículo 52. 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.

Artículo 53. 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 concurren 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.

Artículo 54. Base liquidable.

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

Artículo 55. 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.

Artículo 56. 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.

Artículo 57. 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 Administración 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 procedimiento, 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.

CAPÍTULO IV La deuda tributaria

Sección 1.ª Disposiciones generales

Artículo 58. 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.

Artículo 59. Extinción de la deuda tributaria.

1. Las deudas tributarias podrán extinguirse por pago, prescripción, compensación o condonación, por los medios previstos en la normativa aduanera y por los demás medios previstos en las leyes.
2. El pago, la compensación, la deducción sobre transferencias o la condonación de la deuda tributaria tiene efectos liberatorios exclusivamente por el importe pagado, compensado, deducido o condonado.

Desarrollo reglamentario

RGR - Artículo 32. Formas de extinción de la deuda.

Sección 2.ª El pago

Artículo 60. Formas de pago.

1. **El pago de la deuda tributaria se efectuará en efectivo.** Podrá efectuarse mediante efectos timbrados cuando así se disponga reglamentariamente.

El pago de las deudas en efectivo podrá efectuarse por los medios y en la forma que se determinen reglamentariamente.

La normativa tributaria regulará los requisitos y condiciones para que el pago pueda efectuarse utilizando técnicas y medios electrónicos, informáticos o telemáticos.

2. **Podrá admitirse el pago en especie de la deuda tributaria en período voluntario o ejecutivo** cuando una Ley lo disponga expresamente y en los términos y condiciones que se prevean reglamentariamente.

No podrá admitirse el pago en especie en aquellos supuestos en los que, de acuerdo con el artículo 65.2 de esta Ley, **las deudas tributarias tengan la condición de inaplazables**. Las solicitudes de pago en especie a que se refiere este apartado serán objeto de inadmisión.

Desarrollo reglamentario

RGR - Artículo 33. Legitimación, lugar de pago y forma de pago.

Artículo 61. Momento del pago.

1. Se entiende pagada en efectivo una deuda tributaria **cuando se haya realizado el ingreso** de su importe en las cajas de los órganos competentes, oficinas recaudadoras o entidades autorizadas para su admisión.
2. En caso de empleo de efectos timbrados se entenderá pagada la deuda tributaria cuando aquéllos se utilicen en la forma que reglamentariamente se determine.
3. El pago en especie extinguirá la deuda tributaria en el momento señalado en las normas que lo regulen.

Desarrollo reglamentario

RGR - Artículo 34. Medios y momento del pago en efectivo.

RGR - Artículo 35. Pago mediante cheque.

RGR - Artículo 36. Pago mediante tarjeta de crédito y débito.

RGR - Artículo 37. Pago mediante transferencia bancaria.

RGR - Artículo 38. Pago mediante domiciliación bancaria.

RGR - Artículo 39. Pago mediante efectos timbrados.

RGR - Artículo 40. Pago en especie.

RGR - Artículo 41. Justificantes y certificaciones del pago.

Artículo 62. Plazos para el pago.

1. Las deudas tributarias resultantes de una autoliquidación deberán pagarse en los plazos que establezca la normativa de cada tributo.
2. En el caso de **deudas tributarias resultantes de liquidaciones** practicadas por la Administración, el pago en período voluntario deberá hacerse en **los siguientes plazos**:
 - a) Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días uno y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 del mes posterior o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.
 - b) Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día cinco del segundo mes posterior o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.
3. **El pago en período voluntario de las deudas de notificación colectiva** y periódica que no tengan establecido otro plazo en sus normas reguladoras deberá efectuarse en el período comprendido entre el día uno de septiembre y el 20 de noviembre o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.
La Administración tributaria competente podrá modificar el plazo señalado en el párrafo anterior siempre que dicho plazo no sea inferior a dos meses.
4. **Las deudas que deban abonarse mediante efectos timbrados** se pagarán en el momento de la realización del hecho imponible, si no se dispone otro plazo en su normativa específica.
5. **Una vez iniciado el período ejecutivo y notificada la providencia de apremio**, el pago de la deuda tributaria deberá efectuarse en los siguientes plazos:

- a) Si la notificación de la providencia se realiza entre los días uno y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 de dicho mes o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.
 - b) Si la notificación de la providencia se realiza entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día cinco del mes siguiente o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.
6. **El pago de las deudas de titularidad de otros Estados o entidades internacionales** o supranacionales cuya actuación recaudatoria se realice en el marco de la asistencia mutua será requerido al obligado tributario, que deberá efectuarlo en los siguientes plazos:
- a) Si la notificación del instrumento de ejecución se realiza entre los días uno y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 de dicho mes o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.
 - b) Si la notificación del instrumento de ejecución se realiza entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día cinco del mes siguiente o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.

No obstante lo anterior, cuando la norma reguladora de la asistencia mutua lo permita, la Administración tributaria podrá desarrollar actuaciones recaudatorias desde la recepción de la solicitud de cobro del Estado o entidad internacional o supranacional requirente, sin necesidad de que haya concluido el plazo al que se refiere este apartado.

7. Las **deudas tributarias aduaneras** y fiscales derivadas de operaciones de comercio exterior deberán pagarse en el plazo establecido por su propia normativa.
8. En los supuestos en los que la ley de cada tributo lo establezca, **el ingreso de la deuda de un obligado tributario podrá suspenderse total o parcialmente, sin aportación de garantía y a solicitud de éste, si otro obligado presenta una declaración o autoliquidación de la que resulte una cantidad a devolver** o una comunicación de datos, con indicación de que el importe de la devolución que pueda ser reconocido se destine a la cancelación de la deuda cuya suspensión se pretende.

El importe de la deuda suspendida no podrá ser superior a la devolución solicitada.

La deuda suspendida quedará total o parcialmente extinguida en el importe que proceda de la devolución reconocida, sin que sean exigibles intereses de demora sobre la deuda cancelada con cargo a la devolución.

9. **El ingreso de la deuda de un obligado tributario se suspenderá total o parcialmente, sin aportación de garantías, cuando se compruebe que por la misma operación se ha satisfecho** a la misma u otra Administración una deuda tributaria o se ha soportado la repercusión de **otro impuesto**, siempre que el pago realizado o la repercusión soportada fuera **incompatible** con la deuda exigida y, además, en este último caso, el sujeto pasivo no tenga derecho a la completa deducción del importe soportado indebidamente.

Reglamentariamente se regulará el procedimiento para la extinción de las deudas tributarias a las que se refiere el párrafo anterior y, en los casos en que se hallen implicadas dos Administraciones tributarias, los mecanismos de compensación entre éstas.

Desarrollo reglamentario

RGR - Artículo 42. Actuaciones a realizar en el supuesto de tributos incompatibles.

Artículo 63. Imputación de pagos.

1. **Las deudas tributarias son autónomas.** El obligado al pago de varias deudas podrá imputar cada pago a la deuda que libremente determine.
2. **El cobro de un débito de vencimiento posterior no extingue el derecho de la Administración tributaria a percibir los anteriores en descubierto.**
3. **En los casos de ejecución forzosa** en que se hubieran acumulado varias deudas tributarias del mismo obligado tributario y no pudieran extinguirse totalmente, **la Administración tributaria**, salvo lo dispuesto en el apartado siguiente, **aplicará el pago a la deuda más antigua.** Su antigüedad se determinará de acuerdo con la fecha en que cada una fue exigible.
4. Cuando se hubieran acumulado varias deudas tributarias a favor de una Administración y de otras entidades de derecho público dependientes de la misma, tendrán preferencia para su cobro las primeras, teniendo en consideración lo dispuesto en la sección 5.ª de este capítulo.

Artículo 64. Consignación del pago.

Los obligados tributarios podrán consignar el importe de la deuda tributaria y, en su caso, de las costas reglamentariamente devengadas en la Caja General de Depósitos u órgano equivalente de las restantes Administraciones públicas, o en alguna de sus sucursales, con los efectos liberatorios o suspensivos que las disposiciones reglamentarias determinen.

Desarrollo reglamentario

RGR - Artículo 43. Consignación.

Artículo 65. Aplazamiento y fraccionamiento del pago.

1. Las deudas tributarias que se encuentren en período voluntario o ejecutivo podrán aplazarse o fraccionarse en los términos que se fijen reglamentariamente y previa solicitud del obligado tributario, cuando su situación económico-financiera le impida, de forma transitoria, efectuar el pago en los plazos establecidos.
2. **No podrán ser objeto de aplazamiento o fraccionamiento las siguientes deudas tributarias:**
 - a) Aquellas cuya exacción se realice por medio de efectos timbrados.
 - b) Las correspondientes a obligaciones tributarias que deban cumplir el retenedor o el obligado a realizar ingresos a cuenta.
 - c) En caso de concurso del obligado tributario, las que, de acuerdo con la legislación concursal, tengan la consideración de créditos contra la masa.
 - d) Las resultantes de la ejecución de decisiones de recuperación de ayudas de Estado reguladas en el título VII de esta Ley.
 - e) Las resultantes de la ejecución de resoluciones firmes total o parcialmente desestimatorias dictadas en un recurso o reclamación económico-administrativa o en un recurso contencioso-administrativo que previamente hayan sido objeto de suspensión durante la tramitación de dichos recursos o reclamaciones.
 - f) Las derivadas de tributos que deban ser legalmente repercutidos salvo que se justifique debidamente que las cuotas repercutidas no han sido efectivamente pagadas.
 - g) Las correspondientes a obligaciones tributarias que deba cumplir el obligado a realizar pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades.

Las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento a que se refieren los distintos párrafos de este apartado serán objeto de inadmisión.

3. Las deudas aplazadas o fraccionadas deberán garantizarse en los términos previstos en el artículo 82 de esta ley y en la normativa recaudatoria.
4. **Cuando la totalidad de la deuda aplazada o fraccionada se garantice con 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 que corresponda hasta la fecha de su ingreso.
5. **La presentación de una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento en período voluntario impedirá el inicio del período ejecutivo, pero no el devengo del interés de demora.**

Las solicitudes en período ejecutivo podrán presentarse hasta el momento en que se notifique al obligado el acuerdo de enajenación de los bienes embargados. La Administración tributaria podrá iniciar o, en su caso, continuar el procedimiento de apremio durante la tramitación del aplazamiento o fraccionamiento. No obstante, deberán suspenderse las actuaciones de enajenación de los bienes embargados hasta la notificación de la resolución denegatoria del aplazamiento o fraccionamiento.

6. Lo establecido en los apartados anteriores será también de aplicación a los créditos de titularidad de otros Estados o entidades internacionales o supranacionales respecto de los cuales se haya recibido una petición de cobro, salvo que la normativa sobre asistencia mutua establezca otra cosa.

Desarrollo reglamentario

- RGR - Artículo 44. Aplazamiento y fraccionamiento del pago.
- RGR - Artículo 45. Competencia en materia de aplazamientos y fraccionamientos.
- RGR - Artículo 46. Solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento.
- RGR - Artículo 47. Inadmisión de solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento.
- RGR - Artículo 51. Tramitación de solicitudes de aplazamientos y fraccionamientos.
- RGR - Artículo 52. Resolución de solicitudes de aplazamientos y fraccionamientos.
- RGR - Artículo 53. Cálculo de intereses en aplazamientos y fraccionamientos.
- RGR - Artículo 54. Actuaciones en caso de falta de pago en aplazamientos y fraccionamientos.

Sección 3.ª La prescripción

Artículo 66. Plazos de prescripción.

Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos:

- a) El derecho de la Administración para **determinar la deuda tributaria** mediante la oportuna liquidación.
- b) El derecho de la Administración para **exigir** el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas.
- c) El derecho a **solicitar las devoluciones** derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías.
- d) El derecho a **obtener las devoluciones** derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías.

Artículo 66 bis. Derecho a comprobar e investigar.

1. La prescripción de derechos establecida en el artículo 66 de esta Ley **no afectará al derecho de la Administración para realizar comprobaciones e investigaciones conforme al artículo 115** de esta Ley, salvo lo dispuesto en el apartado siguiente.
2. El derecho de la Administración para **iniciar el procedimiento de comprobación de las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas** o pendientes de aplicación, **prescribirá a los diez años** a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al ejercicio o periodo impositivo en que se generó el derecho a compensar dichas bases o cuotas o a aplicar dichas deducciones.

En los procedimientos de inspección de alcance general a que se refiere el artículo 148 de esta Ley, respecto de obligaciones tributarias y periodos cuyo derecho a liquidar no se encuentre prescrito, **se entenderá incluida, en todo caso, la comprobación de la totalidad de las bases o cuotas pendientes de compensación o de las deducciones pendientes de aplicación**, cuyo derecho a comprobar no haya prescrito de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo anterior. En otro caso, deberá hacerse expresa mención a la inclusión, en el objeto del procedimiento, de la comprobación a que se refiere este apartado, con indicación de los ejercicios o periodos impositivos en que se generó el derecho a compensar las bases o cuotas o a aplicar las deducciones que van a ser objeto de comprobación.

La comprobación a que se refiere este apartado y, en su caso, la corrección o regularización de bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o deducciones aplicadas o pendientes de aplicación respecto de las que no se hubiese producido la prescripción establecida en el párrafo primero, **sólo podrá realizarse en el curso de procedimientos de comprobación relativos a obligaciones tributarias y periodos cuyo derecho a liquidar no se encuentre prescrito.**

3. Salvo que la normativa propia de cada tributo establezca otra cosa, **la limitación del derecho a comprobar a que se refiere el apartado anterior no afectará a la obligación de aportación de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron** las bases, cuotas o deducciones y la contabilidad con ocasión de procedimientos de comprobación e investigación de ejercicios no prescritos en los que se produjeron las compensaciones o aplicaciones señaladas en dicho apartado.

Artículo 67. Cómputo de los plazos de prescripción.

1. El plazo de prescripción **comenzará a contarse** en los distintos casos a los que se refiere el artículo 66 de esta Ley conforme a las siguientes reglas:

En el caso a), desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación.

En los tributos de cobro periódico por recibo, cuando para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación no sea necesaria la presentación de declaración o autoliquidación, el plazo de prescripción comenzará el día de devengo del tributo.

En el caso b), desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo de pago en período voluntario, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 2 de este artículo.

En el caso c), desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo para solicitar la correspondiente devolución derivada de la normativa de cada tributo o, en defecto de plazo, desde el día siguiente a aquel en que dicha devolución pudo solicitarse; desde el día siguiente a aquel en que se realizó el ingreso indebido o desde el día siguiente a la finalización del plazo para presentar la autoliquidación si el ingreso indebido se realizó dentro de dicho plazo; o desde el día siguiente a aquel en que adquiera firmeza la sentencia o resolución administrativa que declare total o parcialmente improcedente el acto impugnado.

En el supuesto de tributos que graven una misma operación y que sean incompatibles entre sí, el plazo de prescripción para solicitar la devolución del ingreso indebido del tributo improcedente comenzará a contarse desde la resolución del órgano específicamente previsto para dirimir cuál es el tributo procedente.

En el caso d), desde el día siguiente a aquel en que finalicen los plazos establecidos para efectuar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo o desde el día siguiente a la fecha de notificación del acuerdo donde se reconozca el derecho a percibir la devolución o el reembolso del coste de las garantías.

2. **El plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables** solidarios comenzará a contarse desde el día siguiente a la finalización del plazo de pago en periodo voluntario del deudor principal.

No obstante, en el caso de que los hechos que constituyan el presupuesto de la responsabilidad se produzcan con posterioridad al plazo fijado en el párrafo anterior, dicho plazo de prescripción se iniciará a partir del momento en que tales hechos hubieran tenido lugar.

Tratándose de responsables subsidiarios, el plazo de prescripción comenzará a computarse desde la notificación de la última actuación recaudatoria practicada al deudor principal o a cualquiera de los responsables solidarios.

Artículo 68. Interrupción de los plazos de prescripción.

1. **El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo a) del artículo 66** de esta Ley se interrumpe:
 - a) Por **cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal** del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria que proceda, aunque la acción se dirija inicialmente a una obligación tributaria distinta como consecuencia de la incorrecta declaración del obligado tributario.
 - b) Por **la interposición de reclamaciones o recursos** de cualquier clase, por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado tributario en el curso de dichas reclamaciones o recursos, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal o por la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal, así como por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso.
 - c) Por cualquier **actuación fehaciente del obligado tributario** conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria.
2. **El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo b) del artículo 66** de esta ley se interrumpe:
 - a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, dirigida de forma efectiva a la recaudación de la deuda tributaria.
 - b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado en el curso de dichas reclamaciones o recursos, por la declaración del concurso del deudor o por el ejercicio de acciones civiles o penales dirigidas al cobro de la deuda tributaria, así como por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso.
 - c) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente al pago o extinción de la deuda tributaria.
3. **El plazo de prescripción del derecho al que se refiere el párrafo c) del artículo 66** de esta ley se interrumpe:
 - a) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario que pretenda la devolución, el reembolso o la rectificación de su autoliquidación.
 - b) Por la interposición, tramitación o resolución de reclamaciones o recursos de cualquier clase.
4. **El plazo de prescripción del derecho al que se refiere el párrafo d)** del artículo 66 de esta ley se interrumpe:
 - a) Por cualquier acción de la Administración tributaria dirigida a efectuar la devolución o el reembolso.
 - b) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario por la que exija el pago de la devolución o el reembolso.
 - c) Por la interposición, tramitación o resolución de reclamaciones o recursos de cualquier clase.
5. Las actuaciones a las que se refieren los apartados anteriores y las de naturaleza análoga producirán los efectos interruptivos de la prescripción cuando se realicen en otro Estado en el marco de la asistencia mutua, aun cuando dichos actos no produzcan efectos interruptivos semejantes en el Estado en el que materialmente se realicen.
6. **Producida la interrupción, se iniciará de nuevo el cómputo del plazo de prescripción**, salvo lo establecido en el apartado siguiente.
7. **Cuando el plazo de prescripción se hubiera interrumpido por la interposición del recurso** ante la jurisdicción contencioso-administrativa, por el ejercicio de acciones civiles o penales, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción competente o la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal o por la recepción de una comunicación judicial de paralización del procedimiento, el cómputo del plazo de prescripción **se iniciará de nuevo cuando la Administración tributaria reciba la notificación de la resolución firme** que ponga fin al proceso judicial o que levante la paralización, o cuando se reciba la notificación del Ministerio Fiscal devolviendo el expediente.

Cuando el plazo de prescripción se hubiera interrumpido por la declaración de concurso del deudor, el cómputo se iniciará de nuevo cuando adquiera firmeza la resolución judicial de conclusión del concurso. Si se hubiere aprobado un convenio, el plazo de prescripción se iniciará de nuevo en el momento de su aprobación para las deudas tributarias no sometidas al mismo. Respecto de las deudas tributarias sometidas al convenio concursal, el cómputo del plazo de prescripción se iniciará de nuevo cuando aquéllas resulten exigibles al deudor.

Lo dispuesto en este apartado no será aplicable al plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria para exigir el pago cuando no se hubiera acordado la suspensión en vía contencioso-administrativa.

8. **Interrumpido el plazo de prescripción para un obligado tributario, dicho efecto se extiende a todos los demás obligados**, incluidos los responsables. No obstante, si la obligación es mancomunada y solo se reclama a uno de los obligados tributarios la parte que le corresponde, el plazo no se interrumpe para los demás.

Si existieran varias deudas liquidadas a cargo de un mismo obligado al pago, la interrupción de la prescripción solo afectará a la deuda a la que se refiera.

La suspensión del plazo de prescripción contenido en la letra b) del artículo 66 de esta Ley, por litigio, concurso u otras causas legales, respecto del deudor principal o de alguno de los responsables, causa el mismo efecto en relación con el resto de los sujetos solidariamente obligados al pago, ya sean otros responsables o el propio deudor principal, sin perjuicio de que puedan continuar frente a ellos las acciones de cobro que procedan.

9. **La interrupción del plazo de prescripción del derecho a que se refiere la letra a) del artículo 66 de esta Ley relativa a una obligación tributaria determinará, asimismo, la interrupción del plazo de prescripción de los derechos a que se refieren las letras a) y c) del citado artículo** relativas a las obligaciones tributarias conexas del propio obligado tributario cuando en éstas se produzca o haya de producirse una tributación distinta como consecuencia de la aplicación, ya sea por la Administración Tributaria o por los obligados tributarios, de los criterios o elementos en los que se fundamente la regularización de la obligación con la que estén relacionadas las obligaciones tributarias conexas.

A efectos de lo dispuesto en este apartado, se entenderá por obligaciones tributarias conexas aquellas en las que alguno de sus elementos resulte afectado o se determine en función de los correspondientes a otra obligación o período distinto.

Desarrollo reglamentario

RGAT - Artículo 195.3. Entidades que tributen en régimen de consolidación fiscal.

Artículo 69. Extensión y efectos de la prescripción.

1. La prescripción ganada aprovecha por igual a todos los obligados al pago de la deuda tributaria salvo lo dispuesto en el apartado 8 del artículo anterior.
2. La prescripción **se aplicará de oficio**, incluso en los casos en que se haya pagado la deuda tributaria, sin necesidad de que la invoque o excepcione el obligado tributario.
3. La prescripción ganada **extingue la deuda** tributaria.

Artículo 70. Efectos de la prescripción en relación con las obligaciones formales.

1. Salvo lo dispuesto en los apartados siguientes, las obligaciones formales vinculadas a otras obligaciones tributarias del propio obligado **sólo podrán exigirse mientras no haya expirado el plazo de prescripción del derecho para determinar estas últimas.**
2. A efectos del cumplimiento de las obligaciones tributarias de otras personas o entidades, las obligaciones de conservación y suministro de información previstas en los párrafos d), e) y f) del apartado 2 del artículo 29 de esta ley deberán cumplirse en el plazo previsto en la normativa mercantil o en el plazo de exigencia de sus propias obligaciones formales al que se refiere el apartado anterior, si este último fuese superior.
3. La obligación de justificar la procedencia de los datos que tengan su origen en operaciones realizadas en períodos impositivos prescritos se mantendrá durante el plazo de prescripción del derecho para determinar las deudas tributarias afectadas por la operación correspondiente y, en todo caso, en los supuestos a que se refiere el artículo 66.bis.2 y 3 de esta Ley.

Sección 4.ª Otras formas de extinción de la deuda tributaria

Artículo 71. Compensación.

1. Las deudas tributarias de un obligado tributario **podrán extinguirse total o parcialmente por compensación con créditos reconocidos** por acto administrativo a favor del mismo obligado, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan.
2. La compensación se acordará de oficio o a instancia del obligado tributario.
3. Los obligados tributarios podrán solicitar la compensación de los créditos y las deudas tributarias de las que sean titulares mediante un sistema de cuenta corriente, en los términos que reglamentariamente se determinen.

Desarrollo reglamentario

RGR - Artículo 55. Deudas compensables.

RGR - Artículo 59. Efectos de la compensación.

Artículo 72. Compensación a instancia del obligado tributario.

1. El obligado tributario podrá solicitar la compensación de las deudas tributarias que se encuentren **tanto en período voluntario de pago como en período ejecutivo**.
2. La presentación de una **solicitud de compensación en período voluntario impedirá el inicio del período ejecutivo** de la deuda concurrente con el crédito ofrecido, **pero no el devengo del interés de demora** que pueda proceder, en su caso, hasta la fecha de reconocimiento del crédito.
3. La extinción de la deuda tributaria **se producirá en el momento de la presentación de la solicitud o cuando se cumplan los requisitos exigidos para las deudas y los créditos, si este momento fuera posterior** a dicha presentación. El acuerdo de compensación declarará dicha extinción.

Desarrollo reglamentario

RGR - Artículo 56. Compensación a instancia del obligado al pago.

Artículo 73. Compensación de oficio.

1. La Administración Tributaria compensará de oficio las deudas tributarias que se encuentren **en período ejecutivo**.
Se compensarán de oficio durante el plazo de ingreso en período voluntario las cantidades a ingresar y a devolver que resulten de un mismo procedimiento de comprobación limitada o inspección o de la práctica de una nueva liquidación por haber sido anulada otra anterior de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 26 de esta Ley.
Asimismo, se compensarán de oficio durante el plazo de ingreso en periodo voluntario las cantidades a ingresar y a devolver que resulten de la ejecución de la resolución a la que se refieren los artículos 225.3 y 239.7 de esta Ley.
2. Serán compensables de oficio, una vez transcurrido el plazo de ingreso en período voluntario, las deudas tributarias vencidas, líquidas y exigibles que las comunidades autónomas, entidades locales y demás entidades de derecho público tengan con el Estado.
3. **La extinción de la deuda tributaria se producirá en el momento de inicio del período ejecutivo o cuando se cumplan los requisitos exigidos para las deudas y los créditos, si este momento fuera posterior**. El acuerdo de compensación declarará dicha extinción.

En el supuesto previsto en el párrafo segundo del apartado 1 de este artículo, la extinción se producirá en el momento de concurrencia de las deudas y los créditos, en los términos establecidos reglamentariamente.

Desarrollo reglamentario

RGR - Artículo 57. Compensación de oficio de deudas de entidades públicas.

RGR - Artículo 58. Compensación de oficio de deudas de otros acreedores a la Hacienda pública.

Artículo 74. Extinción de deudas de las entidades de derecho público mediante deducciones sobre transferencias.

1. Las deudas tributarias vencidas, líquidas y exigibles que las comunidades autónomas, entidades locales y demás entidades de derecho público tengan con el Estado podrán extinguirse con las deducciones sobre las cantidades que la Administración del Estado deba transferir a las referidas entidades.
La aplicación de este régimen a las comunidades autónomas y entidades de derecho público dependientes de éstas y a las entidades locales se realizará en los supuestos y conforme al procedimiento establecido en la legislación específica.
2. **El inicio del procedimiento determinará la suspensión del cobro de las deudas** a las que el mismo se refiera.
3. **La extinción de las deudas objeto del procedimiento tendrá lugar cuando se produzca la deducción** y por la cantidad concurrente.

Desarrollo reglamentario

RGR - Artículo 60. Extinción de deudas de las entidades de derecho público mediante deducciones sobre transferencias.

Artículo 75. Condonación.

Las deudas tributarias sólo podrán condonarse en virtud de ley, en la cuantía y con los requisitos que en la misma se determinen.

Artículo 76. Baja provisional por insolvencia.

1. Las deudas tributarias que no hayan podido hacerse efectivas en los respectivos procedimientos de recaudación por insolvencia probada, total o parcial, de los obligados tributarios **se darán de baja en cuentas en la cuantía procedente, mediante la declaración del crédito como incobrable**, total o parcial, en tanto no se rehabiliten dentro del plazo de prescripción de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 173 de esta ley.
2. La deuda tributaria **se extinguirá si, vencido el plazo de prescripción, no se hubiera rehabilitado**.

Desarrollo reglamentario

RGR - Artículo 61. Concepto de deudor fallido y de crédito incobrable.

RGR - Artículo 62. Efectos de la baja provisional por insolvencia.

RGR - Artículo 63. Revisión de fallidos y rehabilitación de créditos incobrables.

Sección 5.ª Garantías de la deuda tributaria

Artículo 77. Derecho de prelación.

1. La Hacienda Pública tendrá prelación para el cobro de los créditos tributarios vencidos y no satisfechos en cuanto **concurra con otros acreedores, excepto que se trate de acreedores de dominio, prenda, hipoteca u otro derecho real debidamente inscrito** en el registro correspondiente con anterioridad a la fecha en que se haga constar en el mismo el derecho de la Hacienda Pública, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 78 y 79 de esta ley.
2. En el proceso concursal, los créditos tributarios quedarán sometidos a lo establecido en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.

Desarrollo reglamentario

RGR - Artículo 64. Derecho de prelación.

Artículo 78. Hipoteca legal tácita.

En los tributos que graven periódicamente los bienes o derechos inscribibles en un registro público o sus productos directos, ciertos o presuntos, el Estado, las comunidades autónomas y las entidades locales tendrán preferencia sobre cualquier otro acreedor o adquirente, aunque éstos hayan inscrito sus derechos, para el cobro de las deudas devengadas y no satisfechas correspondientes al año natural en que se exija el pago y al inmediato anterior.

Desarrollo reglamentario

RGR - Artículo 65. Hipoteca legal tácita.

Artículo 79. Afección de bienes.

1. Los adquirentes de **bienes afectos por ley al pago de la deuda tributaria** responderán subsidiariamente con ellos, por derivación de la acción tributaria, si la deuda no se paga.
2. Los bienes y derechos transmitidos quedarán afectos a la responsabilidad del pago de las cantidades, liquidadas o no, correspondientes a los tributos que graven tales transmisiones, adquisiciones o importaciones, **cualquiera que sea su poseedor, salvo que éste resulte ser un tercero protegido por la fe pública registral** o se justifique la adquisición de los bienes con buena fe y justo título, en establecimiento mercantil o industrial, en el caso de bienes muebles no inscribibles.
3. **Siempre que la ley conceda un beneficio fiscal** cuya definitiva efectividad dependa del ulterior cumplimiento por el obligado tributario de cualquier requisito por aquélla exigido, la Administración tributaria **hará figurar el importe total de la liquidación que hubiera debido girarse de no mediar el beneficio fiscal**, lo que los titulares de los registros públicos correspondientes harán constar por nota marginal de afección.

En el caso de que con posterioridad y como consecuencia de las actuaciones de comprobación administrativa resulte un importe superior de la eventual liquidación a que se refiere el párrafo anterior, el órgano competente procederá a comunicarlo al registrador competente a los efectos de que se haga constar dicho mayor importe en la nota marginal de afección.

RGR - Artículo 67. Afección y retención de bienes.

Artículo 80. Derecho de retención.

La Administración tributaria tendrá derecho de retención **frente a todos sobre las mercancías declaradas en las aduanas para el pago de la pertinente deuda aduanera y fiscal**, por el importe de los respectivos derechos e impuestos liquidados, de no garantizarse de forma suficiente el pago de la misma.

Artículo 80 bis. Prelación y garantías de créditos de titularidad de otros Estados.

Los créditos de titularidad de otros Estados o entidades internacionales o supranacionales no gozarán de prelación alguna cuando concurren con otros créditos de derecho público, ni del resto de las garantías establecidas en los artículos anteriores de esta sección, salvo que la normativa sobre asistencia mutua establezca otra cosa.

Desarrollo reglamentario

RGR - Artículo 66. Otras hipotecas y derechos reales en garantía de los créditos de la Hacienda pública.

Artículo 81. Medidas cautelares.

1. Para asegurar el cobro de las deudas para cuya recaudación sea competente, la Administración tributaria **podrá adoptar medidas cautelares de carácter provisional cuando existan indicios racionales de que, en otro caso, dicho cobro se vería frustrado o gravemente dificultado.**

La medida cautelar deberá ser notificada al afectado con expresa mención de los motivos que justifican su aplicación.

2. Cuando se solicite a la Administración tributaria la adopción de medidas cautelares en el marco de la asistencia mutua, el documento procedente del Estado o entidad internacional o supranacional que las solicite que permita la adopción de medidas cautelares no estará sujeto a acto alguno de reconocimiento, adición o sustitución por parte de la Administración tributaria española.

3. **Las medidas habrán de ser proporcionadas al daño que se pretenda evitar** y en la cuantía estrictamente necesaria para asegurar el cobro de la deuda. En ningún caso se adoptarán aquellas que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación.

4. Las medidas cautelares podrán consistir en:

- a) La **retención del pago de devoluciones** tributarias o de otros pagos que deba realizar la Administración tributaria. La retención cautelar total o parcial de una devolución tributaria deberá ser notificada al interesado junto con el acuerdo de devolución.
- b) El **embargo preventivo** de bienes y derechos, del que se practicará, en su caso, anotación preventiva.
- c) La **prohibición de enajenar**, gravar o disponer de bienes o derechos.
- d) La **retención de un porcentaje** de los pagos que las empresas que contraten o subcontraten la ejecución de obras o prestación de servicios correspondientes a su actividad principal realicen a los contratistas o subcontratistas, en garantía de las obligaciones tributarias relativas a tributos que deban repercutirse o cantidades que deban retenerse a trabajadores, profesionales u otros empresarios, en la parte que corresponda a las obras o servicios objeto de la contratación o subcontratación.
- e) Cualquier otra legalmente prevista.

5. Las medidas cautelares reguladas en este artículo **podrán adoptarse durante la tramitación de los procedimientos de aplicación de los tributos** desde el momento en que la Administración tributaria actuante pueda acreditar de forma motivada y suficiente la concurrencia de los presupuestos establecidos en el apartado 1 y el cumplimiento de los límites señalados en el apartado 3.

6. **Cuando en la tramitación de una solicitud de suspensión con otras garantías distintas de las necesarias para obtener la suspensión automática**, o con dispensa total o parcial de garantías, o basada en la existencia de error aritmético, material o de hecho, se observe que existen indicios racionales de que el cobro de las deudas cuya ejecutividad pretende suspenderse pueda verse frustrado o gravemente dificultado, **se podrán adoptar medidas cautelares que aseguren el cobro de las mismas.**

Dichas medidas serán levantadas de acuerdo con lo dispuesto en el apartado siguiente, o cuando así lo acuerde el órgano competente para la resolución de la solicitud de suspensión.

7. **Los efectos de las medidas cautelares cesarán en el plazo de seis meses desde su adopción, salvo en los siguientes supuestos:**

- a) **Que se conviertan en embargos en el procedimiento de apremio** o en medidas del apartado 8 de este artículo o en medidas cautelares judiciales, que tendrán efectos desde la fecha de adopción de la medida cautelar.
- b) **Que desaparezcan las circunstancias** que motivaron su adopción.
- c) **Que, a solicitud del interesado, se acordase su sustitución por otra garantía** que se estime suficiente.

En todo caso, las medidas cautelares deberán ser levantadas si el obligado tributario presenta aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución que garantice el cobro de la cuantía de la medida cautelar. Si el obligado procede al pago en período voluntario de la obligación tributaria cuyo cumplimiento aseguraba la medida cautelar, sin mediar suspensión del ingreso, la Administración Tributaria deberá abonar los gastos de la garantía aportada.

- d) **Que se amplíe dicho plazo mediante acuerdo motivado**, sin que la ampliación pueda exceder de seis meses.

- e) Que se adopten durante la tramitación del procedimiento descrito en el artículo 253 de esta Ley o tras su conclusión. En estos casos sus efectos cesarán en el plazo de veinticuatro meses desde su adopción.

Si se hubieran adoptado antes del inicio de la tramitación descrita en el artículo 253 de esta Ley, una vez dictada la liquidación a que se refiere el artículo 250.2 de esta Ley, podrá ampliarse el plazo mediante acuerdo motivado, **sin que la ampliación total de las medidas adoptadas pueda exceder de 18 meses.**

Las medidas a que se refiere este párrafo e) podrán convertirse en embargos del procedimiento de apremio iniciado para el cobro de la liquidación practicada.

Si con posterioridad a su adopción, se solicitara al órgano judicial penal competente la suspensión contemplada en el artículo 305.5 del Código Penal, las medidas adoptadas se notificarán al Ministerio Fiscal y al citado órgano judicial y se mantendrán hasta que este último adopte la decisión procedente sobre su conservación o levantamiento.

8. **Se podrá acordar el embargo preventivo de dinero y mercancías** en cuantía suficiente para asegurar el pago de la deuda tributaria que proceda exigir por actividades lucrativas ejercidas sin establecimiento y que no hubieran sido declaradas. Asimismo, podrá acordarse el embargo preventivo de los ingresos de los espectáculos públicos que no hayan sido previamente declarados a la Administración tributaria.

9. Cuando con motivo de un procedimiento de comprobación e investigación inspectora se haya formalizado **denuncia o querrela por delito contra la Hacienda Pública** o se haya dirigido proceso judicial por dicho delito sin que se haya dictado la liquidación a que se refiere el artículo 250.2 de esta Ley, podrán adoptarse, por el órgano competente de la Administración Tributaria, las medidas cautelares reguladas en este artículo, sin perjuicio de lo dispuesto en la disposición adicional decimonovena.

Si la investigación del presunto delito no tuviese origen en un procedimiento de comprobación e investigación inspectora, las medidas cautelares podrán adoptarse por el órgano competente de la Administración Tributaria con posterioridad a la incoación de las correspondientes diligencias de investigación desarrolladas por el Ministerio Fiscal o, en su caso, con posterioridad a la incoación de las correspondientes diligencias penales.

En los supuestos a que se refieren los párrafos anteriores, las medidas cautelares podrán dirigirse contra cualquiera de los sujetos identificados en la denuncia o querrela como posibles responsables, directos o subsidiarios, del pago de las cuantías a las que se refiere el artículo 126 del Código Penal.

Adoptada, en su caso, la medida cautelar por el órgano competente de la Administración Tributaria, se notificará al interesado, al Ministerio Fiscal y al órgano judicial competente y se mantendrá hasta que este último adopte la decisión procedente sobre su conversión en medida jurisdiccional o levantamiento.

Artículo 82. Garantías para el aplazamiento y fraccionamiento del pago de la deuda tributaria.

1. **Para garantizar los aplazamientos o fraccionamientos de la deuda tributaria, la Administración Tributaria podrá exigir que se constituya a su favor aval solidario** de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución.

Cuando se justifique que no es posible obtener dicho aval o certificado o que su aportación compromete gravemente la viabilidad de la actividad económica, la Administración podrá admitir garantías que consistan en hipoteca, prenda, fianza personal y solidaria u otra que se estime suficiente, en la forma que se determine reglamentariamente.

En los términos que se establezcan reglamentariamente, **el obligado tributario podrá solicitar de la Administración que adopte medidas cautelares en sustitución de las garantías** previstas en los párrafos anteriores. En estos supuestos no será de aplicación lo dispuesto en el apartado 6 del artículo anterior de esta Ley.

2. **Podrá dispensarse total o parcialmente al obligado tributario de la constitución de las garantías** a las que se refiere el apartado anterior en los casos siguientes:
- Cuando las deudas tributarias sean de cuantía inferior a la que se fije en la normativa tributaria. Esta excepción podrá limitarse a solicitudes formuladas en determinadas fases del procedimiento de recaudación.
 - Cuando el obligado al pago carezca de bienes suficientes para garantizar la deuda y la ejecución de su patrimonio pudiera afectar sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva y del nivel de empleo de la actividad económica respectiva, o pudiera producir graves quebrantos para los intereses de la Hacienda Pública, en la forma prevista reglamentariamente.
 - En los demás casos que establezca la normativa tributaria.

Desarrollo reglamentario

RGR - Artículo 48. Garantías en aplazamientos y fraccionamientos.

RGR - Artículo 49. Adopción de medidas cautelares en el ámbito de los aplazamientos y fraccionamientos.

RGR - Artículo 50. Dispensa de garantías en aplazamientos y fraccionamientos.

TÍTULO III La aplicación de los tributos
CAPÍTULO I Principios generales
Sección 1.ª Procedimientos tributarios

Artículo 83. Ámbito de la aplicación de los tributos.

1. La aplicación de los tributos **comprende** todas las actividades administrativas dirigidas a la información y asistencia a los obligados tributarios y a la gestión, inspección y recaudación, así como las actuaciones de los obligados en el ejercicio de sus derechos o en cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
 También se considera aplicación de los tributos el ejercicio de las actividades administrativas y de las actuaciones de los obligados a las que se refiere el párrafo anterior, que se realicen en el marco de la asistencia mutua.
2. Las funciones de aplicación de los tributos se ejercerán de forma separada a la de resolución de las reclamaciones económico-administrativas que se interpongan contra los actos dictados por la Administración tributaria.
3. La aplicación de los tributos se desarrollará a través de los procedimientos administrativos de gestión, inspección, recaudación y los demás previstos en este título.
4. Corresponde a cada Administración tributaria determinar su estructura administrativa para el ejercicio de la aplicación de los tributos.

Artículo 84. Competencia territorial en la aplicación de los tributos.

La competencia en el orden territorial se atribuirá al órgano que se determine por la Administración tributaria, en desarrollo de sus facultades de organización, mediante disposición que deberá ser objeto de publicación en el boletín oficial correspondiente.

En defecto de disposición expresa, la competencia se atribuirá al órgano funcional inferior en cuyo ámbito territorial **radique el domicilio fiscal** del obligado tributario.

Desarrollo reglamentario

RGAT - Artículo 59. Criterios de atribución de competencia en el ámbito de las Administraciones tributarias.

Sección 2.ª Información y asistencia a los obligados tributarios

Artículo 85. Deber de información y asistencia a los obligados tributarios.

1. La Administración deberá prestar a los obligados tributarios la necesaria información y asistencia acerca de sus derechos y obligaciones.
2. La actividad a la que se refiere el apartado anterior se instrumentará, entre otras, a través de las siguientes actuaciones:
 - a) Publicación de textos actualizados de las normas tributarias, así como de la doctrina administrativa de mayor trascendencia.
 - b) Comunicaciones y actuaciones de información efectuadas por los servicios destinados a tal efecto en los órganos de la Administración tributaria.
 - c) Contestaciones a consultas escritas.
 - d) Actuaciones previas de valoración.
 - e) Asistencia a los obligados en la realización de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones tributarias.

Desarrollo reglamentario

RGAT - Artículo 62. La información y asistencia tributaria.

Artículo 86. Publicaciones.

1. El Ministerio de Hacienda difundirá por cualquier medio, **durante el primer trimestre del año**, los textos actualizados de las normas estatales con rango de ley y real decreto en materia tributaria en los que se hayan producido variaciones respecto de los textos vigentes en el año precedente, así como una relación de todas las disposiciones tributarias que se hayan aprobado en dicho año.
2. El Ministerio de Hacienda difundirá periódicamente las contestaciones a consultas y las resoluciones económico-administrativas que considere de mayor trascendencia y repercusión.
3. La Administración tributaria del Estado y de las comunidades autónomas podrán convenir que las publicaciones a las que se refiere el apartado 1 se realicen en las lenguas oficiales de las comunidades autónomas.

4. El acceso a través de internet a las publicaciones a las que se refiere el presente artículo y, en su caso, a la información prevista en el artículo 87 de esta ley será, en todo caso, gratuito.

Artículo 87. Comunicaciones y actuaciones de información.

1. La Administración tributaria informará a los contribuyentes de los criterios administrativos existentes para la aplicación de la normativa tributaria, facilitará la consulta a las bases informatizadas donde se contienen dichos criterios y podrá remitir comunicaciones destinadas a informar sobre la tributación de determinados sectores, actividades o fuentes de renta.
2. La Administración tributaria **deberá suministrar, a petición de los interesados, el texto íntegro** de consultas o resoluciones concretas, suprimiendo toda referencia a los datos que permitan la identificación de las personas a las que afecten.
3. Las actuaciones de información previstas en este artículo se podrán efectuar mediante el empleo y aplicación de técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos.

Desarrollo reglamentario

RGAT - Artículo 63. Actuaciones de información.

RGAT - Artículo 64. Tramitación de las solicitudes de información.

Artículo 88. Consultas tributarias escritas.

1. Los obligados podrán formular a la Administración tributaria consultas respecto al **régimen, la clasificación o la calificación tributaria** que en cada caso les corresponda.
2. Las consultas tributarias escritas se formularán antes de la finalización del plazo establecido para el ejercicio de los derechos, la presentación de declaraciones o autoliquidaciones o el cumplimiento de otras obligaciones tributarias.
La consulta se formulará **mediante escrito dirigido al órgano competente para su contestación**, con el contenido que se establezca reglamentariamente.
3. Asimismo, podrán formular consultas tributarias los colegios profesionales, cámaras oficiales, organizaciones patronales, sindicatos, asociaciones de consumidores, asociaciones o fundaciones que representen intereses de personas con discapacidad, asociaciones empresariales y organizaciones profesionales, así como a las federaciones que agrupen a los organismos o entidades antes mencionados, cuando se refieran a cuestiones que afecten a la generalidad de sus miembros o asociados.
4. La Administración tributaria archivará, con notificación al interesado, las consultas que no reúnan los requisitos establecidos en virtud del apartado 2 de este artículo y no sean subsanadas a requerimiento de la Administración.
5. La competencia para contestar las consultas corresponderá a los órganos de la Administración tributaria que tengan atribuida la iniciativa para la elaboración de disposiciones en el orden tributario, su propuesta o interpretación.
6. La Administración tributaria competente deberá contestar por escrito las consultas que reúnan los requisitos establecidos en virtud del apartado 2 de este artículo en el plazo de seis meses desde su presentación. La falta de contestación en dicho plazo no implicará la aceptación de los criterios expresados en el escrito de la consulta.
7. El procedimiento de tramitación y contestación de las consultas se desarrollará reglamentariamente.
8. La competencia, el procedimiento y los efectos de las contestaciones a las consultas relativas a la aplicación de la normativa aduanera comunitaria se regulará por lo dispuesto en el Código Aduanero Comunitario.

Artículo 89. Efectos de las contestaciones a consultas tributarias escritas.

1. **La contestación a las consultas tributarias escritas tendrá efectos vinculantes**, en los términos previstos en este artículo, para los órganos y entidades de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos en su relación con el consultante.
En tanto no se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso, se aplicarán al consultante los criterios expresados en la contestación, siempre y cuando la consulta se hubiese formulado en el plazo al que se refiere el apartado 2 del artículo anterior y no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos recogidos en el escrito de consulta.
Los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos **deberán aplicar los criterios contenidos en las consultas tributarias** escritas a cualquier obligado, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta.
2. No tendrán efectos vinculantes para la Administración tributaria las contestaciones a las consultas formuladas en el plazo al que se refiere el apartado 2 del artículo anterior que planteen cuestiones relacionadas con el objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad.
3. La presentación y contestación de las consultas no interrumpirá los plazos establecidos en las normas tributarias para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

4. **La contestación a las consultas tributarias escritas tendrá carácter informativo y el obligado tributario no podrá entablar recurso alguno contra dicha contestación.** Podrá hacerlo contra el acto o actos administrativos que se dicten posteriormente en aplicación de los criterios manifestados en la contestación.

Desarrollo reglamentario

RGAT - Artículo 65. Órgano competente para la contestación de las consultas tributarias escritas.
RGAT - Artículo 66. Iniciación del procedimiento para la contestación de las consultas tributarias escritas.
RGAT - Artículo 67. Tramitación del procedimiento para la contestación de las consultas tributarias escritas.
RGAT - Artículo 68. Contestación de consultas tributarias escritas.

Artículo 90. Información con carácter previo a la adquisición o transmisión de bienes inmuebles.

1. Cada Administración tributaria informará, a solicitud del interesado y en relación con los tributos cuya gestión le corresponda, sobre el valor a efectos fiscales de los bienes inmuebles que, situados en el territorio de su competencia, vayan a ser objeto de adquisición o transmisión.
2. **Esta información tendrá efectos vinculantes durante un plazo de tres meses**, contados desde la notificación al interesado, siempre que la solicitud se haya formulado con carácter previo a la finalización del plazo para presentar la correspondiente autoliquidación o declaración y se hayan proporcionado datos verdaderos y suficientes a la Administración tributaria.
Dicha información no impedirá la posterior comprobación administrativa de los elementos de hecho y circunstancias manifestados por el obligado tributario.
3. **El interesado no podrá entablar recurso alguno contra la información comunicada.** Podrá hacerlo contra el acto o actos administrativos que se dicten posteriormente en relación con dicha información.
La falta de contestación no implicará la aceptación del valor que, en su caso, se hubiera incluido en la solicitud del interesado.

Desarrollo reglamentario

RGAT - Artículo 69. Información con carácter previo a la adquisición o transmisión de bienes inmuebles.

Artículo 91. Acuerdos previos de valoración.

1. Los obligados tributarios podrán solicitar a la Administración tributaria, cuando las leyes o los reglamentos propios de cada tributo así lo prevean, que determine con carácter previo y vinculante la valoración a efectos fiscales de rentas, productos, bienes, gastos y demás elementos determinantes de la deuda tributaria.
2. La solicitud **deberá presentarse por escrito, antes de la realización del hecho imponible** o, en su caso, en los plazos que establezca la normativa de cada tributo. A dicha solicitud se acompañará la propuesta de valoración formulada por el obligado tributario.
3. La Administración tributaria podrá comprobar los elementos de hecho y las circunstancias declaradas por el obligado tributario.
4. El acuerdo de la Administración tributaria se emitirá por escrito, con indicación de la valoración, del supuesto de hecho al que se refiere, del impuesto al que se aplica y de su carácter vinculante, de acuerdo con el procedimiento y en los plazos fijados en la normativa de cada tributo. La falta de contestación de la Administración tributaria en plazo implicará la aceptación de los valores propuestos por el obligado tributario.
5. En tanto no se modifique la legislación o varíen significativamente las circunstancias económicas que fundamentaron la valoración, la Administración tributaria que hubiera dictado el acuerdo estará obligada a aplicar los valores expresados en el mismo. Dicho acuerdo tendrá un plazo máximo de vigencia de tres años excepto que la normativa que lo establezca prevea otro distinto.
6. Los obligados tributarios no podrán interponer recurso alguno contra los acuerdos regulados en este precepto. Podrán hacerlo contra el acto o actos administrativos que se dicten posteriormente en aplicación de las valoraciones incluidas en el acuerdo.

Desarrollo reglamentario

RGAT - Artículo 70. Los certificados tributarios.
RGAT - Artículo 71. Solicitud de los certificados tributarios.
RGAT - Artículo 72. Contenido de los certificados tributarios.
RGAT - Artículo 73. Expedición de los certificados tributarios.
RGAT - Artículo 74. Requisitos de la certificación de encontrarse al corriente de las obligaciones tributarias.
RGAT - Artículo 75. Efectos de los certificados tributarios.

RGAT - Artículo 77. Actuaciones de asistencia tributaria.

RGAT - Artículo 78. Programas informáticos y uso de medios telemáticos en la asistencia a los obligados tributarios.

Sección 3.ª Colaboración social en la aplicación de los tributos

Artículo 92. Colaboración social.

1. Los interesados podrán colaborar en la aplicación de los tributos en los términos y condiciones que reglamentariamente se determinen.
2. En particular, 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, y, específicamente, con el objeto de facilitar el desarrollo de su labor en aras de potenciar el cumplimiento cooperativo de las obligaciones tributarias, con los colegios y asociaciones de profesionales de la asesoría fiscal.
3. La colaboración social en la aplicación de los tributos podrá referirse, entre otros, a los siguientes aspectos:
 - a) Realización de estudios o informes relacionados con la elaboración y aplicación de disposiciones generales y con la aplicación de los medios a que se refieren los párrafos b) y c) del apartado 1 del artículo 57 de esta ley.
 - b) Campañas de información y difusión.
 - c) Simplificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias.
 - d) Asistencia en la realización de autoliquidaciones, declaraciones y comunicaciones y en su correcta cumplimentación.
 - e) Presentación y remisión a la Administración tributaria de autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones o cualquier otro documento con trascendencia tributaria, previa autorización de los obligados tributarios.
 - f) Subsanación de defectos, previa autorización de los obligados tributarios.
 - g) Información del estado de tramitación de las devoluciones y reembolsos, previa autorización de los obligados tributarios.
 - h) Solicitud y obtención de certificados tributarios, previa autorización de los obligados tributarios.
4. La Administración tributaria podrá señalar los requisitos y condiciones para que la colaboración social se realice mediante la utilización de técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos.

Desarrollo reglamentario

RGAT - Artículo 79. Sujetos de la colaboración social en la aplicación de los tributos.

RGAT - Artículo 80. Objeto de la colaboración social en la aplicación de los tributos.

RGAT - Artículo 81. Utilización de medios electrónicos, informáticos y telemáticos en la colaboración social.

RGAT - Artículo 82. Utilización de tecnologías informáticas y telemáticas.

RGAT - Artículo 83. Identificación de la Administración tributaria actuante.

RGAT - Artículo 84. Actuación automatizada.

RGAT - Artículo 85. Aprobación y difusión de aplicaciones.

RGAT - Artículo 86. Equivalencia de soportes documentales.

Artículo 93. Obligaciones de información.

1. Las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley, 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 propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas.

En particular:

- a) Los **retenedores** y los obligados a realizar ingresos a cuenta deberán presentar relaciones de los pagos dinerarios o en especie realizados a otras personas o entidades.
- b) Las sociedades, asociaciones, colegios profesionales u otras entidades que, entre sus funciones, **realicen la de cobro de honorarios profesionales o de derechos derivados de la propiedad intelectual**, industrial, de autor u otros por cuenta de sus socios, asociados o colegiados, deberán comunicar estos datos a la Administración tributaria.

A la misma obligación quedarán sujetas aquellas personas o entidades, incluidas las bancarias, crediticias o de mediación financiera en general que, legal, estatutaria o habitualmente, realicen la gestión o intervención en el cobro de honorarios profesionales o en el de comisiones, por las actividades de captación, colocación, cesión o mediación en el mercado de capitales.

- c) **Las 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 por los mismos en el ejercicio de sus funciones.
 - d) Las personas y entidades que, por aplicación de la normativa vigente, conocieran o estuvieran en disposición de conocer la identificación de los beneficiarios últimos de las acciones deberán cumplir ante la Administración tributaria con los requerimientos u obligaciones de información que reglamentariamente se establezcan respecto a dicha identificación.
 - e) Las personas jurídicas o entidades deberán comunicar a la Administración tributaria la identificación de los titulares reales de las mismas. A tal efecto, tendrán la consideración de titulares reales los definidos conforme al apartado 2 del artículo 4 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo.
2. Las obligaciones a las que se refiere el apartado anterior **deberán cumplirse con carácter general en la forma y plazos que reglamentariamente se determinen, o mediante requerimiento individualizado** de la Administración tributaria que podrá efectuarse en cualquier momento posterior a la realización de las operaciones relacionadas con los datos o antecedentes requeridos.
- 3. El incumplimiento de las obligaciones establecidas en este artículo no podrá ampararse en el secreto bancario.**
- Los requerimientos individualizados** relativos a los movimientos de cuentas corrientes, depósitos de ahorro y a plazo, cuentas de préstamos y créditos y demás operaciones activas y pasivas, incluidas las que se reflejen en cuentas transitorias o se materialicen en la emisión de cheques u otras órdenes de pago, de los bancos, cajas de ahorro, cooperativas de crédito y cuantas entidades se dediquen al tráfico bancario o crediticio, podrán efectuarse en el ejercicio de las funciones de inspección o recaudación, previa autorización del órgano de la Administración tributaria que reglamentariamente se determine.
- Los requerimientos individualizados deberán precisar los datos identificativos del cheque u orden de pago de que se trate, o bien las operaciones objeto de investigación, los obligados tributarios afectados, titulares o autorizados, y el período de tiempo al que se refieren.
- La investigación realizada según lo dispuesto en este apartado podrá afectar al origen y destino de los movimientos o de los cheques u otras órdenes de pago, si bien en estos casos no podrá exceder de la identificación de las personas y de las cuentas en las que se encuentre dicho origen y destino.
4. 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, **salvo que sea aplicable:**
- a) El secreto del contenido de la correspondencia.
 - b) El secreto de los datos que se hayan suministrado a la Administración para una finalidad exclusivamente estadística.
 - c) El secreto del protocolo notarial, que abarcará los instrumentos públicos a los que se refieren los artículos 34 y 35 de la Ley de 28 de mayo de 1862, del Notariado, y los relativos a cuestiones matrimoniales, con excepción de los referentes al régimen económico de la sociedad conyugal.
5. La obligación de los demás profesionales de facilitar información con trascendencia tributaria a la Administración tributaria **no alcanzará a los 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.** Tampoco alcanzará a aquellos datos confidenciales de sus clientes de los que tengan conocimiento como consecuencia de la prestación de servicios profesionales de asesoramiento o defensa.
- Los profesionales no podrán invocar el secreto profesional para impedir la comprobación de su propia situación tributaria.

Desarrollo reglamentario

RGAT - Artículo 30. Obligaciones de información.

RGAT - Artículo 31. Obligados a suministrar información sobre operaciones con terceras personas.

RGAT - Artículo 32. Personas o entidades excluidas de la obligación de presentar declaración anual de operaciones con terceras personas.

RGAT - Artículo 33. Contenido de la declaración anual de operaciones con terceras personas.

RGAT - Artículo 34. Cumplimentación de la declaración anual de operaciones con terceras personas.

RGAT - Artículo 35. Criterios de imputación temporal.

RGAT - Artículo 36. Obligación de informar sobre operaciones incluidas en los libros registro.

RGAT - Artículo 37. Obligación de informar acerca de cuentas en entidades de crédito.

RGAT - Artículo 37 bis. Obligación de informar acerca de cuentas financieras en el ámbito de la asistencia mutua.

RGAT - Artículo 38. Obligación de informar acerca de préstamos y créditos, y de movimientos de efectivo.

RGAT - Artículo 38 bis. Obligación de informar acerca de los cobros efectuados mediante tarjetas de crédito o débito.

RGAT - Artículo 39. Obligación de informar acerca de valores, seguros y rentas.

RGAT - Artículo 39 bis. Obligación de informar sobre saldos en monedas virtuales.

RGAT - Artículo 39 ter. Obligación de informar sobre operaciones con monedas virtuales.

RGAT - Artículo 40. Obligación de informar sobre los titulares de cuentas u otras operaciones que no hayan facilitado el número de identificación fiscal.

RGAT - Artículo 41. Obligación de informar acerca del libramiento de cheques por parte de las entidades de crédito.

RGAT - Artículo 42. Obligación de informar sobre determinadas operaciones con activos financieros.

RGAT - Artículo 42 bis. Obligación de informar acerca de cuentas en entidades financieras situadas en el extranjero.

RGAT - Artículo 42 ter. Obligación de información sobre valores, derechos, seguros y rentas depositados, gestionados u obtenidas en el extranjero.

RGAT - Artículo 42 quater. Obligación de informar acerca de las monedas virtuales situadas en el extranjero.

RGAT - Artículo 43. Obligación de información.

RGAT - Artículo 44. Régimen de información respecto de determinadas operaciones con Deuda Pública del Estado, participaciones preferentes y otros instrumentos de deuda.

RGAT - RGAT - Disposición adicional decimosexta. Habilitaciones sobre el procedimiento de pago de rendimientos de Deuda Pública del Estado.

RGAT - Artículo 45. Obligación de información de determinados mecanismos de planificación fiscal.

RGAT - Artículo 46. Contenido y nacimiento de la declaración de determinados mecanismos de planificación fiscal.

RGAT - Artículo 47. Señas distintivas.

RGAT - Artículo 48. Obligación de información de actualización de los mecanismos transfronterizos comercializables.

RGAT - Artículo 49. Obligación de información de la utilización de los mecanismos transfronterizos de planificación.

RGAT - Artículo 49 bis. Resultados de la información obtenida de la declaración de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal.

RGAT - Artículo 49 ter. Obligación de información de determinados mecanismos de planificación fiscal en el ámbito del Acuerdo Multilateral entre Autoridades competentes sobre intercambio automático de información relativa a los Mecanismos de elusión del Estándar común de comunicación de información y las Estructuras extraterritoriales opacas.

RGAT - Artículo 50. Obligación de informar sobre la constitución, establecimiento, modificación o extinción de entidades.

RGAT - Artículo 51. Obligación de informar sobre personas o entidades que no han comunicado su número de identificación fiscal o que no han identificado los medios de pago empleados al otorgar escrituras o documentos donde consten los actos o contratos intervenidos por los notarios.

RGAT - Artículo 52. Obligación de informar sobre las subvenciones o indemnizaciones derivadas del ejercicio de actividades agrícolas, ganaderas o forestales.

RGAT - Artículo 53. Obligación de informar acerca de las aportaciones a sistemas de previsión social.

RGAT - Artículo 54. Obligación de informar sobre operaciones financieras relacionadas con bienes inmuebles.

RGAT - Artículo 54 bis. Obligación de informar sobre bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles situados en el extranjero.

RGAT - Artículo 54 ter. Obligación de informar sobre la cesión de uso de viviendas con fines turísticos.

RGAT - Artículo 55. Disposiciones generales.

RGAT - Artículo 56. Requerimientos a determinadas autoridades sometidas al deber de informar y colaborar.

RGAT - Artículo 57. Procedimiento para realizar determinados requerimientos a entidades dedicadas al tráfico bancario o crediticio.

RGAT - Artículo 58. Transmisión de datos con trascendencia tributaria por medios electrónicos, informáticos y telemáticos.

RGAT - Disposición adicional sexta. Declaración anual de operaciones con terceras personas realizadas en Canarias, Ceuta y Melilla.

RGAT - Disposición adicional séptima. Declaración de operaciones con terceras personas de la Administración del Estado.

Artículo 94. Autoridades sometidas al deber de informar y colaborar.

1. Las autoridades, cualquiera que sea su naturaleza, los titulares de los órganos del Estado, de las comunidades autónomas y de las entidades locales; los organismos autónomos y las entidades públicas empresariales; las cámaras y corporaciones, colegios y asociaciones profesionales; las mutualidades de previsión social; las demás entidades públicas, incluidas las gestoras de la Seguridad Social y quienes, en general, ejerzan funciones públicas, estarán obligados a suministrar a la Administración tributaria 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, concurso, auxilio y protección para el ejercicio de sus funciones.
Asimismo, participarán en la gestión o exacción de los tributos mediante las advertencias, repercusiones y retenciones, documentales o pecuniarias, de acuerdo con lo previsto en las leyes o disposiciones reglamentarias vigentes.
2. **A las mismas obligaciones quedarán sujetos los partidos políticos, sindicatos y asociaciones empresariales.**

3. **Los juzgados y tribunales** deberán facilitar a la Administración tributaria, de oficio o a requerimiento de la misma, 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.
4. **El Servicio Ejecutivo de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias** y la Comisión de Vigilancia de Actividades de Financiación del Terrorismo, así como la Secretaría de ambas comisiones, facilitarán a la Administración tributaria cuantos datos con trascendencia tributaria obtengan en el ejercicio de sus funciones, de oficio, con carácter general o mediante requerimiento individualizado en los términos que reglamentariamente se establezcan.
Los órganos de la Administración tributaria podrán utilizar la información suministrada para la regularización de la situación tributaria de los obligados en el curso del procedimiento de comprobación o de inspección, sin que sea necesario efectuar el requerimiento al que se refiere el apartado 3 del artículo anterior.
5. La cesión de datos de carácter personal que se deba efectuar a la Administración tributaria conforme a lo dispuesto en el artículo anterior, en los apartados anteriores de este artículo o en otra norma de rango legal, no requerirá el consentimiento del afectado. En este ámbito no será de aplicación lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 21 de la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal.

Artículo 95. Carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria.

1. 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 las sanciones que procedan, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, **salvo que la cesión tenga por objeto:**
 - a) La colaboración con los órganos jurisdiccionales y el Ministerio Fiscal en la investigación o persecución de delitos que no sean perseguibles únicamente a instancia de persona agraviada.
 - b) La colaboración con otras Administraciones tributarias a efectos del cumplimiento de obligaciones fiscales en el ámbito de sus competencias.
 - c) La colaboración con la Inspección de Trabajo y Seguridad Social y con las entidades gestoras y servicios comunes de la Seguridad Social en la lucha contra el fraude en la cotización y recaudación de las cuotas del sistema de Seguridad Social y contra el fraude en la obtención y disfrute de las prestaciones a cargo del sistema; así como para la determinación del nivel de aportación de cada usuario en las prestaciones del Sistema Nacional de Salud.
 - d) La colaboración con las Administraciones públicas para la prevención y lucha contra el delito fiscal y contra el fraude en la obtención o percepción de ayudas o subvenciones a cargo de fondos públicos o de la Unión Europea, incluyendo las medidas oportunas para prevenir, detectar y corregir el fraude, la corrupción y los conflictos de intereses que afecten a los intereses financieros de la Unión Europea.
 - e) La colaboración con las comisiones parlamentarias de investigación en el marco legalmente establecido.
 - f) La protección de los derechos e intereses de los menores e incapacitados por los órganos jurisdiccionales o el Ministerio Fiscal.
 - g) La colaboración con el Tribunal de Cuentas en el ejercicio de sus funciones de fiscalización de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.
 - h) La colaboración con los jueces y tribunales para la ejecución de resoluciones judiciales firmes. La solicitud judicial de información exigirá resolución expresa en la que, previa ponderación de los intereses públicos y privados afectados en el asunto de que se trate y por haberse agotado los demás medios o fuentes de conocimiento sobre la existencia de bienes y derechos del deudor, se motive la necesidad de recabar datos de la Administración tributaria.
 - i) La colaboración con el Servicio Ejecutivo de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias, con la Comisión de Vigilancia de Actividades de Financiación del Terrorismo y con la Secretaría de ambas comisiones, en el ejercicio de sus funciones respectivas.
 - j) La colaboración con órganos o entidades de derecho público encargados de la recaudación de recursos públicos no tributarios para la correcta identificación de los obligados al pago y con la Dirección General de Tráfico para la práctica de las notificaciones a los mismos, dirigidas al cobro de tales recursos.
 - k) La colaboración con las Administraciones públicas para el desarrollo de sus funciones, previa autorización de los obligados tributarios a que se refieran los datos suministrados.
 - l) La colaboración con la Intervención General de la Administración del Estado en el ejercicio de sus funciones de control de la gestión económico-financiera, el seguimiento del déficit público, el control de subvenciones y ayudas públicas y la lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales de las entidades del Sector Público.
 - m) La colaboración con la Oficina de Recuperación y Gestión de Activos mediante la cesión de los datos, informes o antecedentes necesarios para la localización de los bienes y derechos susceptibles de ser embargados o decomisados en un determinado proceso penal, previa acreditación de esta circunstancia.
 - n) La colaboración con las entidades responsables de los procedimientos de adjudicación de contratos y concesión de subvenciones vinculadas a la ejecución del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia, en relación con el análisis sistemático de riesgo de conflicto de interés.

2. 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.

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

Cuantas autoridades o funcionarios tengan conocimiento de estos datos, informes o antecedentes estarán obligados al más estricto y completo sigilo respecto de ellos, salvo en los casos citados. Con independencia de las responsabilidades penales o civiles que pudieran derivarse, **la infracción de este particular deber de sigilo se considerará siempre falta disciplinaria muy grave**.

Cuando se aprecie la posible existencia de un delito no perseguible únicamente a instancia de persona agraviada, la Administración tributaria deducirá el tanto de culpa o remitirá al Ministerio Fiscal relación circunstanciada de los hechos que se estimen constitutivos de delito. También podrá iniciarse directamente el oportuno procedimiento mediante querrela a través del Servicio Jurídico competente.

4. El carácter reservado de los datos establecido en este artículo no impedirá la publicidad de los mismos cuando ésta se derive de la normativa de la Unión Europea.

5. Los retenedores y obligados a realizar ingresos a cuenta sólo podrán utilizar los datos, informes o antecedentes relativos a otros obligados tributarios para el correcto cumplimiento y efectiva aplicación de la obligación de realizar pagos a cuenta. Dichos datos deberán ser comunicados a la Administración tributaria en los casos previstos en la normativa propia de cada tributo.

Salvo lo dispuesto en el párrafo anterior, los referidos datos, informes o antecedentes tienen carácter reservado. Los retenedores y obligados a realizar ingresos a cuenta quedan sujetos al más estricto y completo sigilo respecto de ellos.

6. La cesión de información en el ámbito de la asistencia mutua se registrará por lo dispuesto en el artículo 177 ter de esta Ley.

Desarrollo reglamentario

RGAT - Artículo 60. Derechos y deberes del personal al servicio de la Administración tributaria.

Artículo 95 bis. Publicidad de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias.

1. La Administración Tributaria acordará la publicación periódica de listados comprensivos de deudores a la Hacienda Pública, incluidos los que tengan la condición de deudores al haber sido declarados responsables solidarios, por deudas o sanciones tributarias cuando concurren las siguientes **circunstancias**:

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

En el supuesto de deudas incluidas en acuerdos de declaración de responsabilidad será necesario que haya transcurrido el plazo de pago del artículo 62.2 de esta Ley tras la notificación del acuerdo de declaración de responsabilidad y, en su caso, del acuerdo de exigencia de pago.

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

2. **En dichos listados se incluirá la siguiente información:**

- a) La identificación de los deudores conforme al siguiente detalle:
 - Personas Físicas: nombre apellidos y NIF.
 - Personas Jurídicas y entidades del artículo 35.4 de esta Ley: razón o denominación social completa y NIF.
- b) El importe conjunto de las deudas y sanciones pendientes de pago tenidas en cuenta a efectos de la publicación.

3. En el ámbito del Estado, la publicidad regulada en este artículo **se referirá exclusivamente a los tributos de titularidad estatal** para los que la aplicación de los tributos, el ejercicio de la potestad sancionadora y las facultades de revisión estén atribuidas en exclusiva a los órganos de la Administración Tributaria del Estado no habiendo existido delegación alguna de competencias en estos ámbitos a favor de las Comunidades Autónomas o Entes Locales.

La publicidad regulada en este artículo resultará de aplicación respecto a los tributos que integran la deuda aduanera.

4. La determinación de la concurrencia de los requisitos exigidos para la inclusión en el listado **tomará como fecha de referencia el 31 de diciembre del año anterior** al del acuerdo de publicación, cualquiera que sea la cantidad pendiente de ingreso a la fecha de dicho acuerdo.

La propuesta de inclusión en el listado **será comunicada al deudor afectado, que podrá formular alegaciones en el plazo de 10 días** contados a partir del siguiente al de recepción de la comunicación. A estos efectos será suficiente para entender realizada dicha comunicación la acreditación por parte de la Administración Tributaria de haber realizado un intento de notificación de la misma que contenga el texto íntegro de su contenido en el domicilio fiscal del interesado.

En el caso de que los deudores paguen la totalidad de la cantidad adeudada a la fecha de referencia antes de la finalización del plazo para formular alegaciones, no se incluirán en los listados comprensivos de deudores a la Hacienda Pública por deudas o sanciones tributarias.

Las alegaciones habrán de referirse exclusivamente a la existencia de errores materiales, de hecho o aritméticos en relación con los requisitos señalados en el apartado 1 o a los pagos efectuados por el deudor a que se refiere el párrafo anterior, debiéndose aportar en este caso justificación fehaciente de dichos pagos.

Como consecuencia del trámite de alegaciones, la Administración podrá acordar la rectificación del listado cuando se acredite fehacientemente que no concurren los requisitos legales determinados en el apartado 1 o cuando a la conclusión del plazo para formular alegaciones se hubiera satisfecho la totalidad de las deudas o sanciones tributarias.

Dicha rectificación también podrá ser acordada de oficio.

Practicadas las rectificaciones oportunas, se dictará el acuerdo de publicación.

La notificación del acuerdo se entenderá producida con su publicación y la del listado.

Mediante Orden Ministerial se establecerán la fecha de publicación, que deberá producirse en todo caso durante el primer semestre de cada año, y los correspondientes ficheros y registros.

La publicación se efectuará en todo caso por medios electrónicos, debiendo adoptarse las medidas necesarias para impedir la indexación de su contenido a través de motores de búsqueda en Internet y los listados dejarán de ser accesibles una vez transcurridos tres meses desde la fecha de publicación.

El tratamiento de datos necesarios para la publicación se sujetará a lo dispuesto en el Reglamento (UE) 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de abril de 2016, relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos y por el que se deroga la Directiva 95/46/CE (Reglamento general de protección de datos), y la Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de Protección de Datos Personales y garantía de los derechos digitales, así como por su normativa de desarrollo.

5. **En el ámbito de competencias del Estado, será competente para dictar los acuerdos de publicación regulados en este artículo el Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.**

6. En la publicación del listado se especificará que la situación en el mismo reflejada es la existente a la fecha de referencia señalada en el apartado 4, sin que la publicación del listado resulte afectada por las actuaciones realizadas por el deudor con posterioridad a dicha fecha de referencia, salvo que se verifique el pago en los casos y con los requisitos señalados en dicho apartado.

Lo dispuesto en este artículo no afectará en modo alguno al régimen de impugnación establecido en esta Ley en relación con las actuaciones y procedimientos de los que se deriven las deudas y sanciones tributarias ni tampoco a las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos iniciados o que se pudieran iniciar con posterioridad en relación con las mismas.

Las actuaciones desarrolladas en el procedimiento establecido en este artículo en orden a la publicación de la información en el mismo regulada **no constituyen causa de interrupción a los efectos previstos en el artículo 68 de esta Ley.**

7. El acuerdo de publicación del listado pondrá fin a la vía administrativa.

Sección 4.ª Tecnologías informáticas y telemáticas

Artículo 96. Utilización de tecnologías informáticas y telemáticas.

1. La Administración tributaria promoverá la utilización de las técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos necesarios para el desarrollo de su actividad y el ejercicio de sus competencias, con las limitaciones que la Constitución y las leyes establezcan.
2. Cuando sea compatible con los medios técnicos de que disponga la Administración tributaria, los ciudadanos podrán relacionarse con ella para ejercer sus derechos y cumplir con sus obligaciones a través de técnicas y medios electrónicos, informáticos o telemáticos con las garantías y requisitos previstos en cada procedimiento.
3. Los procedimientos y actuaciones en los que se utilicen técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos garantizarán la identificación de la Administración tributaria actuante y el ejercicio de su competencia. Además, cuando la Administración tributaria actúe de forma automatizada se garantizará la identificación de los órganos competentes para la programación y supervisión del sistema de información y de los órganos competentes para resolver los recursos que puedan interponerse.
4. Los programas y aplicaciones electrónicos, informáticos y telemáticos que vayan a ser utilizados por la Administración tributaria para el ejercicio de sus potestades habrán de ser previamente aprobados por ésta en la forma que se determine reglamentariamente.
5. Los documentos emitidos, cualquiera que sea su soporte, por medios electrónicos, informáticos o telemáticos por la Administración tributaria, o los que ésta emita como copias de originales almacenados por estos mismos medios, así como las imágenes electrónicas de los documentos originales o sus copias, tendrán la misma validez y eficacia que los documentos originales, siempre que quede garantizada su autenticidad, integridad y conservación y, en su caso, la recepción por el interesado, así como el cumplimiento de las garantías y requisitos exigidos por la normativa aplicable.

CAPÍTULO II Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios

Artículo 97. Regulación de las actuaciones y procedimientos tributarios.

Las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos se regularán:

- a) Por las normas especiales establecidas en este título y la normativa reglamentaria dictada en su desarrollo, así como por las normas procedimentales recogidas en otras leyes tributarias y en su normativa reglamentaria de desarrollo.
- b) **Supletoriamente**, por las disposiciones generales sobre los procedimientos administrativos.

Sección 1.ª Especialidades de los procedimientos administrativos en materia tributaria

Subsección 1.ª Fases de los procedimientos tributarios

Artículo 98. Iniciación de los procedimientos tributarios.

1. Las actuaciones y procedimientos tributarios **podrán iniciarse de oficio o a instancia** del obligado tributario, mediante autoliquidación, declaración, comunicación, solicitud o cualquier otro medio previsto en la normativa tributaria.
2. Los documentos de iniciación de las actuaciones y procedimientos tributarios deberán incluir, en todo caso, el nombre y apellidos o razón social y el número de identificación fiscal del obligado tributario y, en su caso, de la persona que lo represente.
3. La Administración tributaria **podrá aprobar modelos y sistemas normalizados** de autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones, solicitudes o cualquier otro medio previsto en la normativa tributaria para los casos en que se produzca la tramitación masiva de las actuaciones y procedimientos tributarios. La Administración tributaria pondrá a disposición de los obligados tributarios los modelos mencionados en las condiciones que señale la normativa tributaria.
4. En el ámbito de competencias del Estado, el Ministro de Hacienda podrá determinar los supuestos y condiciones en los que los obligados tributarios deberán presentar por medios telemáticos sus declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones, solicitudes y cualquier otro documento con trascendencia tributaria.

Desarrollo reglamentario

RGAT - Artículo 87. Iniciación de oficio.

RGAT - Artículo 88. Iniciación a instancia del obligado tributario.

RGAT - Artículo 89. Subsanción.

RGAT - Artículo 117. Presentación de declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos y solicitudes de devolución.

Artículo 99. Desarrollo de las actuaciones y procedimientos tributarios.

1. En el desarrollo de las actuaciones y procedimientos tributarios, **la Administración facilitará en todo momento a los obligados tributarios el ejercicio de los derechos y el cumplimiento de sus obligaciones**, en los términos previstos en los apartados siguientes.
2. Los obligados tributarios **pueden rehusar la presentación de los documentos que no resulten exigibles** por la normativa tributaria y de aquellos que hayan sido previamente presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la Administración tributaria actuante. Se podrá, en todo caso, requerir al interesado la ratificación de datos específicos propios o de terceros, previamente aportados.
3. Los obligados tributarios tienen derecho a que se les expida **certificación de las autoliquidaciones**, declaraciones y comunicaciones que hayan presentado o de extremos concretos contenidos en las mismas.
4. El obligado que sea parte en una actuación o procedimiento tributario **podrá obtener a su costa copia de los documentos que figuren en el expediente**, salvo que afecten a intereses de terceros o a la intimidad de otras personas o que así lo disponga la normativa vigente. **Las copias se facilitarán en el trámite de audiencia o, en defecto de éste, en el de alegaciones posterior a la propuesta de resolución.**
5. El acceso a los registros y documentos que formen parte de un expediente concluido a la fecha de la solicitud y que obren en los archivos administrativos únicamente podrá ser solicitado por el obligado tributario que haya sido parte en el procedimiento tributario, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 95 de esta ley.
6. Para la práctica de la prueba en los procedimientos tributarios no será necesaria la apertura de un período específico ni la comunicación previa de las actuaciones a los interesados.
7. **Las actuaciones** de la Administración tributaria en los procedimientos de aplicación de los tributos **se documentarán en comunicaciones, diligencias, informes y otros documentos** previstos en la normativa específica de cada procedimiento.

Las comunicaciones son los documentos a través de los cuales la Administración notifica al obligado tributario el inicio del procedimiento u otros hechos o circunstancias relativos al mismo o efectúa los requerimientos que sean necesarios a cualquier persona o entidad. Las comunicaciones podrán incorporarse al contenido de las diligencias que se extiendan.

Las diligencias son los documentos públicos que se extienden para hacer constar hechos, así como las manifestaciones del obligado tributario o persona con la que se entiendan las actuaciones. **Las diligencias no podrán contener propuestas de liquidaciones tributarias.**

Los órganos de la Administración tributaria emitirán, de oficio o a petición de terceros, los informes que sean preceptivos conforme al ordenamiento jurídico, los que soliciten otros órganos y servicios de las Administraciones públicas o los poderes legislativo y judicial, en los términos previstos por las leyes, y los que resulten necesarios para la aplicación de los tributos.

- En los procedimientos tributarios **se podrá prescindir del trámite de audiencia** previo a la propuesta de resolución **cuando se suscriban actas con acuerdo o cuando en las normas reguladoras del procedimiento esté previsto un trámite de alegaciones posterior a dicha propuesta.** En este último caso, el expediente se pondrá de manifiesto en el trámite de alegaciones.

El trámite de alegaciones no podrá tener una duración inferior a 10 días ni superior a 15.

- Las actuaciones de la Administración y de los obligados tributarios en los procedimientos de aplicación de los tributos **podrán realizarse a través de sistemas digitales que, mediante la videoconferencia u otro sistema similar,** permitan la comunicación bidireccional y simultánea de imagen y sonido, la interacción visual, auditiva y verbal entre los obligados tributarios y el órgano actuante, y garanticen la transmisión y recepción seguras de los documentos que, en su caso, recojan el resultado de las actuaciones realizadas, asegurando su autoría, autenticidad e integridad.

La utilización de estos sistemas se producirá cuando lo determine la Administración Tributaria y requerirá la conformidad del obligado tributario en relación con su uso y con la fecha y hora de su desarrollo.

Desarrollo reglamentario

RGAT - Artículo 90. Lugar y horario de las actuaciones de aplicación de los tributos.

RGAT - Artículo 91. Ampliación y aplazamiento de los plazos de tramitación.

RGAT - Artículo 92. Aportación de documentación y ratificación de datos de terceros.

RGAT - Artículo 93. Conocimiento por los obligados tributarios del estado de tramitación de los procedimientos.

RGAT - Artículo 94. Acceso a archivos y registros administrativos.

RGAT - Artículo 95. Obtención de copias.

RGAT - Artículo 96. Trámites de audiencia y de alegaciones.

RGAT - Artículo 97. Comunicaciones.

RGAT - Artículo 98. Diligencias.

RGAT - Artículo 99. Tramitación de las diligencias.

RGAT - Artículo 100. Informes.

Artículo 100. Terminación de los procedimientos tributarios.

- Pondrá fin a los procedimientos tributarios la resolución, el desistimiento, la renuncia al derecho en que se fundamente la solicitud, la imposibilidad material de continuarlos por causas sobrevenidas, la caducidad, el cumplimiento de la obligación que hubiera sido objeto de requerimiento o cualquier otra causa prevista en el ordenamiento tributario.
- Tendrá la consideración de resolución la contestación efectuada de forma automatizada por la Administración tributaria en aquellos procedimientos en que esté prevista esta forma de terminación.

Subsección 2.ª Liquidaciones tributarias

Artículo 101. Las liquidaciones tributarias: concepto y clases.

- La liquidación tributaria es el **acto resolutorio** mediante el cual el órgano competente de la Administración realiza las operaciones de cuantificación necesarias y determina el importe de la deuda tributaria o de la cantidad que, en su caso, resulte a devolver o a compensar de acuerdo con la normativa tributaria.

La Administración tributaria no estará obligada a ajustar las liquidaciones a los datos consignados por los obligados tributarios en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones, solicitudes o cualquier otro documento.

- Las liquidaciones tributarias serán provisionales o definitivas.**

- Tendrán la consideración de definitivas:**

- Las practicadas en el procedimiento inspector previa comprobación e investigación de la totalidad de los elementos de la obligación tributaria, salvo lo dispuesto en el apartado 4 de este artículo.
- Las demás a las que la normativa tributaria otorgue tal carácter.

4. En los demás casos, las liquidaciones tributarias tendrán el carácter de provisionales.

Podrán dictarse liquidaciones provisionales en el procedimiento de inspección en los siguientes supuestos:

- a) Cuando **alguno de los elementos de la obligación tributaria se determine** en función de los correspondientes a otras obligaciones que no hubieran sido comprobadas, que hubieran sido regularizadas mediante liquidación provisional o mediante liquidación definitiva que no fuera firme, o cuando existan elementos de la obligación tributaria cuya comprobación con carácter definitivo no hubiera sido posible durante el procedimiento, en los términos que se establezcan reglamentariamente.
- b) Cuando proceda formular distintas propuestas de liquidación en relación con una misma obligación tributaria. Se entenderá que concurre esta circunstancia cuando el acuerdo al que se refiere el artículo 155 de esta ley no incluya todos los elementos de la obligación tributaria, cuando la conformidad del obligado no se refiera a toda la propuesta de regularización, cuando se realice una comprobación de valor y no sea el objeto único de la regularización y en el resto de supuestos que estén previstos reglamentariamente.
- c) En todo caso tendrán el carácter de provisionales las liquidaciones dictadas al amparo de lo dispuesto en el artículo 250.2 de esta Ley.

Artículo 102. Notificación de las liquidaciones tributarias.

1. Las liquidaciones deberán ser notificadas a los obligados tributarios en los términos previstos en la sección 3.ª del capítulo II del título III de esta ley.
2. **Las liquidaciones se notificarán con expresión de:**
 - a) La identificación del obligado tributario.
 - b) Los elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria.
 - c) La motivación de las mismas cuando no se ajusten a los datos consignados por el obligado tributario o a la aplicación o interpretación de la normativa realizada por el mismo, con expresión de los hechos y elementos esenciales que las originen, así como de los fundamentos de derecho.
 - d) Los medios de impugnación que puedan ser ejercidos, órgano ante el que hayan de presentarse y plazo para su interposición.
 - e) El lugar, plazo y forma en que debe ser satisfecha la deuda tributaria.
 - f) Su carácter de provisional o definitiva.
3. **En los tributos de cobro periódico por recibo**, una vez notificada la liquidación correspondiente al alta en el respectivo registro, padrón o matrícula, podrán notificarse colectivamente las sucesivas liquidaciones mediante edictos que así lo adviertan.
El aumento de base imponible sobre la resultante de las declaraciones deberá notificarse al contribuyente con expresión concreta de los hechos y elementos adicionales que lo motiven, excepto cuando la modificación provenga de revalorizaciones de carácter general autorizadas por las leyes.
4. Reglamentariamente podrán establecerse los **supuestos en los que no será preceptiva la notificación expresa**, siempre que la Administración así lo advierta por escrito al obligado tributario o a su representante.

Subsección 3.ª Obligación de resolver y plazos de resolución

Artículo 103. Obligación de resolver.

1. La Administración tributaria **está obligada a resolver expresamente** todas las cuestiones que se planteen en los procedimientos de aplicación de los tributos, así como a notificar dicha resolución expresa.
2. **No existirá obligación de resolver expresamente** en los procedimientos relativos al ejercicio de derechos que sólo deban ser objeto de comunicación por el obligado tributario y en los que se produzca la caducidad, la pérdida sobrevenida del objeto del procedimiento, la renuncia o el desistimiento de los interesados.
No obstante, cuando el interesado solicite expresamente que la Administración tributaria declare que se ha producido alguna de las referidas circunstancias, ésta quedará obligada a contestar a su petición.
3. Los actos de liquidación, los de comprobación de valor, los que impongan una obligación, los que denieguen un beneficio fiscal o la suspensión de la ejecución de actos de aplicación de los tributos, así como cuantos otros se dispongan en la normativa vigente, serán motivados con referencia sucinta a los hechos y fundamentos de derecho.

Desarrollo reglamentario

RGAT - Artículo 101. Resolución.

Artículo 104. Plazos de resolución y efectos de la falta de resolución expresa.

1. El plazo máximo en que debe notificarse la resolución será el fijado por la normativa reguladora del correspondiente procedimiento, **sin que pueda exceder de seis meses**, salvo que esté establecido por una norma con rango de ley o venga previsto en la normativa comunitaria europea. Cuando las normas reguladoras de los procedimientos no fijen plazo máximo, éste será de seis meses.

El plazo se contará:

- a) En los procedimientos iniciados de oficio, desde la fecha de notificación del acuerdo de inicio.
- b) En los procedimientos iniciados a instancia del interesado, desde la fecha en que el documento haya tenido entrada en el registro del órgano competente para su tramitación.

Queda excluido de lo dispuesto en este apartado el procedimiento de apremio, cuyas actuaciones podrán extenderse hasta el plazo de prescripción del derecho de cobro.

2. **A los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo** máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución.

En el caso de sujetos obligados o acogidos voluntariamente **a recibir notificaciones practicadas a través de medios electrónicos, la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos se entenderá cumplida con la puesta a disposición de la notificación** en la sede electrónica de la Administración Tributaria o en la dirección electrónica habilitada.

Los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente, las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración Tributaria, y los períodos de suspensión del plazo que se produzcan conforme a lo previsto en esta Ley no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución.

3. **En los procedimientos iniciados a instancia de parte**, el vencimiento del plazo máximo sin haberse notificado resolución expresa producirá los efectos que establezca su normativa reguladora. A estos efectos, en todo procedimiento de aplicación de los tributos se deberá regular expresamente el régimen de actos presuntos que le corresponda.

En defecto de dicha regulación, los interesados podrán entender estimadas sus solicitudes por silencio administrativo, salvo las formuladas en los procedimientos de ejercicio del derecho de petición a que se refiere el artículo 29 de la Constitución y en los de impugnación de actos y disposiciones, en los que el silencio tendrá efecto desestimatorio.

Cuando se produzca la paralización del procedimiento por causa imputable al obligado tributario, la Administración le advertirá que, **transcurridos tres meses, podrá declarar la caducidad** del mismo.

4. **En los procedimientos iniciados de oficio**, el vencimiento del plazo máximo establecido sin que se haya notificado resolución expresa producirá los efectos previstos en la normativa reguladora de cada procedimiento de aplicación de los tributos.

En ausencia de regulación expresa, se producirán los siguientes efectos:

- a) Si se trata de procedimientos de los que pudiera derivarse el reconocimiento o, en su caso, la constitución de derechos u otras situaciones jurídicas individualizadas, los obligados tributarios podrán entender desestimados por silencio administrativo los posibles efectos favorables derivados del procedimiento.
- b) En los procedimientos susceptibles de producir efectos desfavorables o de gravamen se producirá la caducidad del procedimiento.

5. **Producida la caducidad, ésta será declarada, de oficio o a instancia del interesado, ordenándose el archivo de las actuaciones.**

Dicha caducidad **no producirá, por sí sola, la prescripción de los derechos** de la Administración tributaria, pero las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de prescripción ni se considerarán requerimientos administrativos a los efectos previstos en el apartado 1 del artículo 27 de esta ley.

Las actuaciones realizadas en el curso de un procedimiento caducado, así como los documentos y otros elementos de prueba obtenidos en dicho procedimiento, conservarán su validez y eficacia a efectos probatorios en otros procedimientos iniciados o que puedan iniciarse con posterioridad en relación con el mismo u otro obligado tributario.

Desarrollo reglamentario

RGAT - Artículo 102. Cómputo de los plazos máximos de resolución.

RGAT - Artículo 103. Períodos de interrupción justificada.

RGAT - Artículo 104. Dilaciones por causa no imputable a la Administración.

Sección 2.ª Prueba

Artículo 105. Carga de la prueba.

1. En los procedimientos de aplicación de los tributos **quien haga valer su derecho deberá probar** los hechos constitutivos del mismo.
2. Los obligados tributarios cumplirán su deber de probar si designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la Administración tributaria.

Artículo 106. Normas sobre medios y valoración de la prueba.

1. En los procedimientos tributarios **serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000**, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa.
2. Las pruebas o informaciones suministradas por otros Estados o entidades internacionales o supranacionales en el marco de la asistencia mutua podrán incorporarse, con el valor probatorio que proceda conforme al apartado anterior, al procedimiento que corresponda.
3. La ley propia de cada tributo podrá exigir requisitos formales de deducibilidad para determinadas operaciones que tengan relevancia para la cuantificación de la obligación tributaria.
4. Los gastos deducibles y las deducciones que se practiquen, **cuando estén originados por operaciones realizadas por empresarios o profesionales, deberán justificarse, de forma prioritaria, mediante la factura** entregada por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación que cumpla los requisitos señalados en la normativa tributaria.

Sin perjuicio de lo anterior, **la factura no constituye un medio de prueba privilegiado respecto de la existencia de las operaciones**, por lo que una vez que la Administración cuestiona fundadamente su efectividad, corresponde al obligado tributario aportar pruebas sobre la realidad de las operaciones.

Artículo 107. Valor probatorio de las diligencias.

1. Las diligencias extendidas en el curso de las actuaciones y los procedimientos tributarios tienen naturaleza de **documentos públicos** y hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario.
2. **Los hechos contenidos en las diligencias y aceptados por el obligado tributario** objeto del procedimiento, así como sus manifestaciones, se presumen ciertos y sólo podrán rectificarse por éstos mediante prueba de que incurrieron en error de hecho.

Artículo 108. Presunciones en materia tributaria.

1. Las presunciones establecidas por las normas tributarias **pueden destruirse mediante prueba en contrario**, excepto en los casos en que una norma con rango de ley expresamente lo prohíba.
2. Para que las presunciones no establecidas por las normas sean admisibles como medio de prueba, es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano.
3. La Administración tributaria **podrá considerar como titular de cualquier bien**, derecho, empresa, servicio, actividad, explotación o función **a quien figure como tal en un registro fiscal** o en otros de carácter público, salvo prueba en contrario.
4. **Los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones**, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios **se presumen ciertos para ellos** y sólo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario.

Los datos incluidos en declaraciones o contestaciones a requerimientos en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 de esta ley que vayan a ser utilizados en la regularización de la situación tributaria de otros obligados se presumen ciertos, pero **deberán ser contrastados** de acuerdo con lo dispuesto en esta sección **cuando el obligado tributario alegue la inexactitud o falsedad de los mismos**. Para ello podrá exigirse al declarante que ratifique y aporte prueba de los datos relativos a terceros incluidos en las declaraciones presentadas.

5. En el caso de obligaciones tributarias con **periodos de liquidación inferior al año, se podrá realizar una distribución lineal de la cuota anual** que resulte entre los periodos de liquidación correspondientes cuando la Administración Tributaria no pueda, en base a la información obrante en su poder, atribuirla a un periodo de liquidación concreto conforme a la normativa reguladora del tributo, y el obligado tributario, requerido expresamente a tal efecto, no justifique que procede un reparto temporal diferente.

Sección 3.ª Notificaciones

Artículo 109. Notificaciones en materia tributaria.

El régimen de notificaciones será el previsto en las normas administrativas generales con las especialidades establecidas en esta sección.

Artículo 110. Lugar de práctica de las notificaciones.

1. **En los procedimientos iniciados a solicitud del interesado**, la notificación se practicará en el lugar señalado a tal efecto por el obligado tributario o su representante o, en su defecto, en el domicilio fiscal de uno u otro.
2. **En los procedimientos iniciados de oficio**, la notificación podrá practicarse en el domicilio fiscal del obligado tributario o su representante, en el centro de trabajo, en el lugar donde se desarrolle la actividad económica **o en cualquier otro adecuado a tal fin**.

Artículo 111. Personas legitimadas para recibir las notificaciones.

1. Cuando la notificación se practique en el lugar señalado al efecto por el obligado tributario o por su representante, o en el domicilio fiscal de uno u otro, **de no hallarse presentes en el momento de la entrega**, podrá hacerse cargo de la misma cualquier persona que se encuentre en dicho lugar o domicilio y haga constar su identidad, así como los empleados de la comunidad de vecinos o de propietarios donde radique el lugar señalado a efectos de notificaciones o el domicilio fiscal del obligado o su representante.
2. **El rechazo de la notificación realizado por el interesado o su representante implicará que se tenga por efectuada la misma.**

Artículo 112. Notificación por comparecencia.

1. Cuando no sea posible efectuar la notificación al interesado o a su representante por causas no imputables a la Administración tributaria **e intentada al menos dos veces** en el domicilio fiscal, o en el designado por el interesado si se trata de un procedimiento iniciado a solicitud del mismo, se harán constar en el expediente las circunstancias de los intentos de notificación. **Será suficiente un solo intento cuando el destinatario conste como desconocido** en dicho domicilio o lugar. En este supuesto se citará al interesado o a su representante para ser notificados por comparecencia por medio de anuncios que se publicarán, por una sola vez para cada interesado, en el "Boletín Oficial del Estado".
La publicación en el "Boletín Oficial del Estado" se efectuará los lunes, miércoles y viernes de cada semana. Estos anuncios podrán exponerse asimismo en la oficina de la Administración tributaria correspondiente al último domicilio fiscal conocido. En el caso de que el último domicilio conocido radicara en el extranjero, el anuncio se podrá exponer en el consulado o sección consular de la embajada correspondiente.
2. En la publicación constará la relación de notificaciones pendientes con indicación del obligado tributario o su representante, el procedimiento que las motiva, el órgano competente de su tramitación y el lugar y plazo en que el destinatario de las mismas deberá comparecer para ser notificado.
En todo caso, **la comparecencia deberá producirse en el plazo de 15 días naturales**, contados desde el siguiente al de la publicación del anuncio en el "Boletín Oficial del Estado". Transcurrido dicho plazo sin comparecer, **la notificación se entenderá producida a todos los efectos legales el día siguiente** al del vencimiento del plazo señalado.
3. Cuando el inicio de un procedimiento o cualquiera de sus trámites se entiendan notificados por no haber comparecido el obligado tributario o su representante, **se le tendrá por notificado de las sucesivas actuaciones y diligencias** de dicho procedimiento, y se mantendrá el derecho que le asiste a comparecer en cualquier momento del mismo. **No obstante, las liquidaciones que se dicten en el procedimiento y los acuerdos de enajenación** de los bienes embargados deberán ser notificados con arreglo a lo establecido en esta Sección.

Desarrollo reglamentario

RGAT - Artículo 114. Notificación.

RGAT - Artículo 115. Notificación por comparecencia.

RGAT - Artículo 115 bis. Práctica de las notificaciones a través de medios electrónicos.

Sección 4.ª Entrada en el domicilio de los obligados tributarios

Artículo 113. Autorización judicial para la entrada en el domicilio de los obligados tributarios.

Cuando en los procedimientos de aplicación de los tributos sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido de un obligado tributario o efectuar registros en el mismo, la Administración tributaria deberá obtener el consentimiento de aquél o la oportuna autorización judicial.

La solicitud de autorización judicial para la ejecución del acuerdo de entrada en el mencionado domicilio **deberá estar debidamente justificada y motivar la finalidad, necesidad y proporcionalidad** de dicha entrada.

Tanto la solicitud como la concesión de la autorización judicial **podrán practicarse, aun con carácter previo al inicio formal del correspondiente procedimiento**, siempre que el acuerdo de entrada contenga la identificación del obligado tributario, los conceptos y períodos que van a ser objeto de comprobación y se aporten al órgano judicial

Sección 5.ª Denuncia pública

Artículo 114. Denuncia pública.

1. Mediante la denuncia pública se podrán poner en conocimiento de la Administración tributaria hechos o situaciones que puedan ser constitutivos de infracciones tributarias o tener trascendencia para la aplicación de los tributos. **La denuncia pública es independiente del deber de colaborar con la Administración tributaria** regulado en los artículos 93 y 94 de esta ley.
2. Recibida una denuncia, se remitirá al órgano competente para realizar las actuaciones que pudieran proceder. Este órgano podrá acordar el archivo de la denuncia cuando se considere infundada o cuando no se concreten o identifiquen suficientemente los hechos o las personas denunciadas.

Se podrán iniciar las actuaciones que procedan si existen indicios suficientes de veracidad en los hechos imputados y éstos son desconocidos para la Administración tributaria. En este caso, la denuncia no formará parte del expediente administrativo.
3. **No se considerará al denunciante interesado** en las actuaciones administrativas que se inicien como consecuencia de la denuncia ni se le informará del resultado de las mismas. Tampoco estará legitimado para la interposición de recursos o reclamaciones en relación con los resultados de dichas actuaciones.

Sección 6.ª Potestades y funciones de comprobación e investigación

Artículo 115. Potestades y funciones de comprobación e investigación.

1. La Administración Tributaria **podrá comprobar e investigar** los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, negocios, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria para verificar el correcto cumplimiento de las normas aplicables.

Dichas comprobación e investigación **se podrán realizar aún en el caso de que las mismas afecten a ejercicios o periodos y conceptos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción** regulada en el artículo 66.a) de esta Ley, siempre que tal comprobación o investigación resulte precisa en relación con la de alguno de los derechos a los que se refiere el artículo 66 de esta Ley que no hubiesen prescrito, salvo en los supuestos a los que se refiere el artículo 66 bis.2 de esta Ley, en los que resultará de aplicación el límite en el mismo establecido.

En particular, dichas comprobaciones e investigaciones podrán extenderse a hechos, actos, actividades, explotaciones y negocios que, acontecidos, realizados, desarrollados o formalizados en ejercicios o periodos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66.a) citado en el párrafo anterior, hubieran de surtir efectos fiscales en ejercicios o periodos en los que dicha prescripción no se hubiese producido.
2. En el desarrollo de las funciones de comprobación e investigación a que se refiere este artículo, la Administración Tributaria **podrá calificar los hechos, actos, actividades, explotaciones y negocios realizados por el obligado tributario** con independencia de la previa calificación que éste último hubiera dado a los mismos y del ejercicio o periodo en el que la realizó, resultando de aplicación, en su caso, lo dispuesto en los artículos 13, 15 y 16 de esta Ley.

La calificación realizada por la Administración Tributaria en los procedimientos de comprobación e investigación en aplicación de lo dispuesto en este apartado extenderá sus efectos respecto de la obligación tributaria objeto de aquellos y, en su caso, respecto de aquellas otras respecto de las que no se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66.a) de esta Ley.
3. **Los actos de concesión o reconocimiento de beneficios fiscales que estén condicionados al cumplimiento de ciertas condiciones futuras** o a la efectiva concurrencia de determinados requisitos no comprobados en el procedimiento en que se dictaron **tendrán carácter provisional**. La Administración tributaria podrá comprobar en un posterior procedimiento de aplicación de los tributos la concurrencia de tales condiciones o requisitos y, en su caso, regularizar la situación tributaria del obligado sin necesidad de proceder a la previa revisión de dichos actos provisionales conforme a lo dispuesto en el título V de esta ley.

RGAT - Artículo 61. Ejercicio de las facultades en la aplicación de los tributos.

Artículo 116. Plan de control tributario.

La Administración tributaria elaborará anualmente un Plan de control tributario que tendrá carácter reservado, aunque ello no impedirá que se hagan públicos los **criterios generales** que lo informen.

Desarrollo reglamentario

RGAT - Artículo 170. Planes de inspección.

CAPÍTULO III Actuaciones y procedimiento de gestión tributaria

Sección 1.ª Disposiciones generales

Artículo 117. La gestión tributaria.

1. La gestión tributaria **consiste en el ejercicio de las funciones administrativas dirigidas** a:
 - a) La recepción y tramitación de declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos y demás documentos con trascendencia tributaria.
 - b) La comprobación y realización de las devoluciones previstas en la normativa tributaria.
 - c) El reconocimiento y comprobación de la procedencia de los beneficios fiscales de acuerdo con la normativa reguladora del correspondiente procedimiento.
 - d) El control y los acuerdos de simplificación relativos a la obligación de facturar, en cuanto tengan trascendencia tributaria.
 - e) La realización de actuaciones de control del cumplimiento de la obligación de presentar declaraciones tributarias y de otras obligaciones formales.
 - f) La realización de actuaciones de verificación de datos.
 - g) La realización de actuaciones de comprobación de valores.
 - h) La realización de actuaciones de comprobación limitada.
 - i) La práctica de liquidaciones tributarias derivadas de las actuaciones de verificación y comprobación realizadas.
 - j) La emisión de certificados tributarios.
 - k) La expedición y, en su caso, revocación del número de identificación fiscal, en los términos establecidos en la normativa específica.
 - l) La elaboración y mantenimiento de los censos tributarios.
 - m) La información y asistencia tributaria.
 - n) La realización de las demás actuaciones de aplicación de los tributos no integradas en las funciones de inspección y recaudación.
2. Las actuaciones y el ejercicio de las funciones a las que se refiere el apartado anterior se realizarán de acuerdo con lo establecido en esta ley y en su normativa de desarrollo.

Desarrollo reglamentario

RGAT - Artículo 116. Atribución de funciones de gestión tributaria a los órganos administrativos.

Artículo 118. Formas de iniciación de la gestión tributaria.

De acuerdo con lo previsto en la normativa tributaria, la gestión tributaria se iniciará:

- a) Por una autoliquidación, por una comunicación de datos o por cualquier otra clase de declaración.
- b) Por una solicitud del obligado tributario, de acuerdo con lo previsto en el artículo 98 de esta ley.
- c) De oficio por la Administración tributaria.

Artículo 119. Declaración tributaria.

1. Se considerará declaración tributaria **todo documento** presentado ante la Administración tributaria **donde se reconozca o manifieste la realización de cualquier hecho relevante** para la aplicación de los tributos.
La presentación de una declaración no implica aceptación o reconocimiento por el obligado tributario de la procedencia de la obligación tributaria.
2. Reglamentariamente podrán determinarse los supuestos en que sea admisible la **declaración verbal** o la realizada mediante cualquier otro acto de manifestación de conocimiento.
3. **Las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento**, salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración.
4. En la liquidación resultante de un procedimiento de aplicación de los tributos podrán aplicarse las cantidades que el obligado tributario tuviera pendientes de compensación o deducción, sin que a estos efectos sea posible modificar tales cantidades pendientes mediante la presentación de declaraciones complementarias o solicitudes de rectificación después del inicio del procedimiento de aplicación de los tributos.

Artículo 120. Autoliquidaciones.

1. **Las autoliquidaciones son** declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar.
2. Las autoliquidaciones presentadas por los obligados tributarios podrán ser objeto de verificación y comprobación por la Administración, que practicará, en su caso, la liquidación que proceda.
3. Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente. No obstante, **cuando lo establezca la normativa propia del tributo, la rectificación deberá ser realizada por el obligado tributario mediante la presentación de una autoliquidación rectificativa**, conforme a lo dispuesto en el apartado 4 de este artículo.

Cuando la rectificación de una autoliquidación origine una devolución derivada de la normativa del tributo y hubieran transcurrido seis meses sin que se hubiera ordenado el pago por causa imputable a la Administración tributaria, ésta abonará el interés de demora del artículo 26 de esta Ley sobre el importe de la devolución que proceda, sin necesidad de que el obligado lo solicite. A estos efectos, el plazo de seis meses comenzará a contarse a partir de la finalización del plazo para la presentación de la autoliquidación o, si éste hubiese concluido, a partir de la presentación de la solicitud de rectificación o de la autoliquidación rectificativa.

Cuando la rectificación de una autoliquidación origine la devolución de un ingreso indebido, la Administración tributaria abonará el interés de demora en los términos señalados en el apartado 2 del artículo 32 de esta Ley.

No obstante, cuando la rectificación de una autoliquidación implique una minoración del importe a ingresar de la autoliquidación previa y no origine una cantidad a devolver, se mantendrá la obligación de pago hasta el límite del importe a ingresar resultante de la rectificación.

4. Cuando lo establezca la normativa propia del tributo, el obligado tributario deberá presentar una **autoliquidación rectificativa**, utilizando el modelo normalizado de autoliquidación que se apruebe conforme a lo previsto en el apartado 3 del artículo 98 de esta Ley, con la finalidad de rectificar, completar o modificar otra autoliquidación presentada con anterioridad.

Desarrollo reglamentario

RGAT - Artículo 126. Iniciación del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones.

RGAT - Artículo 127. Tramitación del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones.

RGAT - Artículo 128. Terminación del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones.

RGAT - Artículo 129. Especialidades en el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones relativas a retenciones, ingresos a cuenta o cuotas soportadas.

RGAT - Artículo 130. Especialidades del procedimiento para la rectificación de declaraciones, comunicaciones de datos y solicitudes de devolución.

Artículo 121. Comunicación de datos.

Se considera comunicación de datos la declaración presentada por el obligado tributario ante la Administración para que ésta determine la cantidad que, en su caso, resulte a devolver. Se entenderá solicitada la devolución mediante la presentación de la citada comunicación.

Artículo 122. Declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones complementarias o sustitutivas.

1. Los obligados tributarios podrán presentar autoliquidaciones complementarias, o declaraciones o comunicaciones complementarias o sustitutivas, dentro del plazo establecido para su presentación o con posterioridad a la finalización de dicho plazo, siempre que no haya prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria. En este último caso tendrán el carácter de extemporáneas.
2. **Las autoliquidaciones complementarias tendrán como finalidad** completar o modificar las presentadas con anterioridad y se podrán presentar cuando de ellas resulte un importe a ingresar superior al de la autoliquidación anterior o una cantidad a devolver o a compensar inferior a la anteriormente autoliquidada. **En los demás casos, se estará a lo dispuesto en los apartados 3 y 4 del artículo 120 de esta Ley.**

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior y salvo que específicamente se establezca otra cosa, cuando con posterioridad a la aplicación de una exención, deducción o incentivo fiscal se produzca la pérdida del derecho a su aplicación por incumplimiento de los requisitos a que estuviese condicionado, el obligado tributario deberá incluir en la autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se hubiera producido el incumplimiento la cuota o cantidad derivada de la exención, deducción o incentivo fiscal aplicado de forma indebida en los períodos impositivos anteriores junto con los intereses de demora.

3. Los obligados tributarios **podrán presentar declaraciones o comunicaciones de datos complementarias** o sustitutivas, haciendo constar si se trata de una u otra modalidad, con la finalidad de completar o reemplazar las presentadas con anterioridad.

Desarrollo reglamentario

RGAT - Artículo 118. Declaraciones complementarias y sustitutivas.

RGAT - Artículo 119. Autoliquidaciones complementarias.

RGAT - Artículo 120. Comunicaciones de datos complementarias y sustitutivas.

RGAT - Artículo 121. Solicitudes de devolución complementarias y sustitutivas.

Sección 2.ª Procedimientos de gestión tributaria

Artículo 123. Procedimientos de gestión tributaria.

1. Son procedimientos de gestión tributaria, entre otros, los siguientes:
 - a) El procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación, solicitud o comunicación de datos.
 - b) El procedimiento iniciado mediante declaración.
 - c) El procedimiento de verificación de datos.
 - d) El procedimiento de comprobación de valores.
 - e) El procedimiento de comprobación limitada.
2. Reglamentariamente se podrán regular otros procedimientos de gestión tributaria a los que serán de aplicación, en todo caso, las normas establecidas en el capítulo II de este título.

Subsección 1.ª Procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación, solicitud o comunicación de datos

Artículo 124. Iniciación del procedimiento de devolución.

Según se establezca en la normativa reguladora de cada tributo, el procedimiento de devolución se iniciará mediante la presentación de una autoliquidación de la que resulte cantidad a devolver, mediante la presentación de una solicitud de devolución o mediante la presentación de una comunicación de datos.

Desarrollo reglamentario

RGAT - Artículo 122. Devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo.

RGAT - Artículo 123. Iniciación del procedimiento de devolución.

RGAT - Artículo 124. Tramitación del procedimiento de devolución.

Artículo 125. Devoluciones derivadas de la presentación de autoliquidaciones.

1. Cuando de la presentación de una autoliquidación resulte cantidad a devolver, la Administración tributaria deberá efectuar la devolución que proceda de acuerdo con lo establecido en el artículo 31 de esta ley.
2. El plazo establecido para efectuar la devolución comenzará a contarse desde la finalización del plazo previsto para la presentación de la autoliquidación.

En los supuestos de presentación fuera de plazo de autoliquidaciones de las que resulte una cantidad a devolver, el plazo al que se refiere el artículo 31 de esta ley para devolver se contará a partir de la presentación de la autoliquidación extemporánea.

Artículo 126. Devoluciones derivadas de la presentación de solicitudes o comunicaciones de datos.

1. Cuando así lo señale la normativa tributaria, el procedimiento de devolución se iniciará mediante la presentación de una solicitud ante la Administración tributaria o, en el caso de obligados tributarios que no tengan obligación de presentar autoliquidación, mediante la presentación de una comunicación de datos.
2. El plazo para practicar la devolución de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 31 de esta ley comenzará a contarse desde la presentación de la solicitud o desde la finalización del plazo previsto para la presentación de la comunicación de datos.
3. El procedimiento se regulará por las normas propias de cada tributo.

Artículo 127. Terminación del procedimiento de devolución.

El procedimiento de devolución terminará por el acuerdo en el que se reconozca la devolución solicitada, por caducidad en los términos del apartado 3 del artículo 104 de esta ley o por el inicio de un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección.

En todo caso se mantendrá la obligación de satisfacer el interés de demora sobre la devolución que finalmente se pueda practicar, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 31 de esta ley.

Desarrollo reglamentario

RGAT - Artículo 125. Terminación del procedimiento de devolución.

RGAT - Artículo 131. Ejecución de las devoluciones tributarias.

RGAT - Artículo 132. Pago o compensación de las devoluciones tributarias.

Subsección 2.ª Procedimiento iniciado mediante declaración

Artículo 128. Iniciación del procedimiento de gestión tributaria mediante declaración.

1. Cuando la normativa del tributo así lo establezca, la gestión del mismo **se iniciará mediante la presentación de una declaración** por el obligado tributario en la que manifieste la realización del hecho imponible y comunique los datos necesarios para que la Administración cuantifique la obligación tributaria mediante la práctica de una liquidación provisional.
2. La Administración tributaria podrá iniciar de nuevo este procedimiento para la liquidación del tributo dentro del plazo de prescripción cuando el procedimiento iniciado mediante declaración hubiera terminado por caducidad.

RGAT - Artículo 133. Procedimiento iniciado mediante declaración.

Artículo 129. Tramitación del procedimiento iniciado mediante declaración.

1. La Administración tributaria deberá notificar la liquidación en un plazo de **seis meses** desde el día siguiente a la finalización del plazo para presentar la declaración o desde el siguiente a la comunicación de la Administración por la que se inicie el procedimiento en el supuesto al que se refiere el apartado 2 del artículo anterior.

En el supuesto de presentación de declaraciones extemporáneas, el plazo de seis meses para notificar la liquidación comenzará a contarse desde el día siguiente a la presentación de la declaración.

La normativa de cada tributo podrá señalar plazos diferentes para notificar la liquidación.

2. A efectos de lo previsto en el apartado anterior, la Administración tributaria podrá utilizar los datos consignados por el obligado tributario en su declaración o cualquier otro que obre en su poder, podrá requerir al obligado para que aclare los datos consignados en su declaración o presente justificante de los mismos y podrá realizar actuaciones de comprobación de valores.
3. Realizadas las actuaciones de calificación y cuantificación oportunas, **la Administración tributaria notificará, sin más trámite, la liquidación que proceda**, salvo lo dispuesto en el párrafo siguiente.

Cuando se hayan realizado actuaciones de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2 de este artículo y los datos o valores tenidos en cuenta por la Administración tributaria no se correspondan con los consignados por el obligado en su declaración, deberá hacerse mención expresa de esta circunstancia en la propuesta de liquidación, que deberá notificarse, con una referencia sucinta a los hechos y fundamentos de derecho que la motiven, para que el obligado tributario alegue lo que convenga a su derecho.

En las liquidaciones que se dicten en este procedimiento no se exigirán intereses de demora desde la presentación de la declaración hasta la finalización del plazo para el pago en período voluntario, sin perjuicio de la sanción que pueda proceder de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 192 de esta ley.

Artículo 130. Terminación del procedimiento iniciado mediante declaración.

El procedimiento iniciado mediante declaración presentada por el obligado tributario terminará por alguna de las siguientes causas:

- a) **Por liquidación provisional** practicada por la Administración tributaria.
- b) **Por caducidad**, una vez transcurrido el plazo previsto en el apartado 1 del artículo anterior sin haberse notificado la liquidación, sin perjuicio de que la Administración tributaria pueda iniciar de nuevo este procedimiento dentro del plazo de prescripción.
- c) **Por el inicio de un procedimiento de comprobación limitada o de inspección** que incluya el objeto del procedimiento iniciado mediante declaración o algún elemento de dicho objeto, en los tributos que se liquiden por las importaciones de bienes en la forma prevista por la legislación aduanera para los derechos de importación.

Desarrollo reglamentario

RGAT - Artículo 134. Especialidades del procedimiento iniciado mediante declaración en el ámbito aduanero.

RGAT - Artículo 135. Caducidad del procedimiento iniciado mediante declaración.

RGAT - Artículo 136. Procedimiento para el reconocimiento por la Administración tributaria de beneficios fiscales de carácter rogado.

RGAT - Artículo 137. Efectos del reconocimiento de beneficios fiscales de carácter rogado.

RGAT - Artículo 138. Obligados tributarios que pueden acogerse al sistema de cuenta corriente en materia tributaria.

RGAT - Artículo 139. Deudas y créditos objeto de anotación en el sistema de cuenta corriente en materia tributaria.

RGAT - Artículo 140. Procedimiento para la inclusión en el sistema de cuenta corriente en materia tributaria.

RGAT - Artículo 141. Efectos sobre los créditos y débitos tributarios.

RGAT - Artículo 142. Determinación del saldo de la cuenta corriente y exigibilidad del mismo.

RGAT - Artículo 143. Finalización del sistema de cuenta corriente en materia tributaria.

RGAT - Artículo 144. Actuaciones de comprobación censal.

RGAT - Artículo 145. Procedimiento de rectificación censal.

RGAT - Artículo 146. Rectificación de oficio de la situación censal.

RGAT - Artículo 147. Revocación del número de identificación fiscal.

RGAT - Artículo 148. Comprobación del domicilio fiscal.

RGAT - Artículo 149. Iniciación y tramitación del procedimiento de comprobación del domicilio fiscal.

RGAT - Artículo 150. Terminación del procedimiento de comprobación del domicilio fiscal.

RGAT - Artículo 151. Efectos de la comprobación del domicilio fiscal.

RGAT - Artículo 152. Especialidades del procedimiento de comprobación del domicilio fiscal iniciado a solicitud de una comunidad autónoma.

RGAT - Artículo 153. Control de presentación de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos.

RGAT - Artículo 154. Control de otras obligaciones formales.

Subsección 3.ª Procedimiento de verificación de datos

Artículo 131. Procedimiento de verificación de datos.

La Administración tributaria podrá iniciar el procedimiento de verificación de datos en los siguientes **supuestos**:

- a) Cuando la declaración o autoliquidación del obligado tributario adolezca de **defectos formales o incurra en errores aritméticos**.
- b) Cuando **los datos declarados no coincidan con los contenidos en otras declaraciones** presentadas por el mismo obligado o con los que obren en poder de la Administración tributaria.
- c) Cuando se aprecie una **aplicación indebida de la normativa que resulte patente** de la propia declaración o autoliquidación presentada o de los justificantes aportados con la misma.
- d) Cuando se requiera la **aclaración o justificación de algún dato** relativo a la declaración o autoliquidación presentada, **siempre que no se refiera al desarrollo de actividades económicas**.

Artículo 132. Iniciación y tramitación del procedimiento de verificación de datos.

1. El procedimiento de verificación de datos **se podrá iniciar mediante requerimiento** de la Administración para que el obligado tributario aclare o justifique la discrepancia observada o los datos relativos a su declaración o autoliquidación, **o mediante la notificación de la propuesta de liquidación** cuando la Administración tributaria cuente con datos suficientes para formularla.
2. Cuando el obligado tributario **manifieste su disconformidad** con los datos que obren en poder de la Administración, se aplicará lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 108 de esta ley.
3. Con carácter previo a la práctica de la liquidación provisional, la Administración deberá comunicar al obligado tributario la propuesta de liquidación para que alegue lo que convenga a su derecho.
4. La propuesta de liquidación provisional deberá ser en todo caso motivada con una referencia sucinta a los hechos y fundamentos de derecho que hayan sido tenidos en cuenta en la misma.

Desarrollo reglamentario

RGAT - Artículo 155. Iniciación y tramitación del procedimiento de verificación de datos.

Artículo 133. Terminación del procedimiento de verificación de datos.

1. El procedimiento de verificación de datos **terminará de alguna de las siguientes formas**:
 - a) **Por resolución en la que se indique que no procede practicar liquidación provisional** o en la que se corrijan los defectos advertidos.
 - b) **Por liquidación provisional**, que deberá ser en todo caso motivada con una referencia sucinta a los hechos y fundamentos de derecho que se hayan tenido en cuenta en la misma.
 - c) **Por la subsanación, aclaración o justificación** de la discrepancia o del dato objeto del requerimiento por parte del obligado tributario.
 - d) **Por caducidad**, una vez transcurrido el plazo regulado en el artículo 104 de esta ley sin haberse notificado liquidación provisional, sin perjuicio de que la Administración también pueda iniciar de nuevo este procedimiento dentro del plazo de prescripción.
 - e) **Por el inicio de un procedimiento de comprobación limitada o de inspección** que incluya el objeto del procedimiento de verificación de datos.
2. La verificación de datos no impedirá la posterior comprobación del objeto de la misma.

Desarrollo reglamentario

RGAT - Artículo 156. Terminación del procedimiento de verificación de datos.

Subsección 4.ª Procedimiento de comprobación de valores

Artículo 134. 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. La ley de cada tributo podrá establecer la obligación de notificar a dichos interesados el valor comprobado para que puedan promover su impugnación o la tasación pericial contradictoria.

Cuando en un procedimiento posterior el valor comprobado se aplique a otros obligados tributarios, éstos podrán promover su impugnación o la tasación pericial contradictoria.
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 a los que fuese de aplicación dicho valor en relación con la Administración tributaria actuante, teniendo en consideración lo dispuesto en el segundo párrafo del apartado anterior.

Desarrollo reglamentario

RGAT - Artículo 157. Comprobación de valores.

RGAT - Artículo 158. Medios de comprobación de valores.

RGAT - Artículo 159. Actuaciones de comprobación de valores.

RGAT - Artículo 160. Procedimiento para la comprobación de valores.

Artículo 135. Tasación pericial contradictoria.

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. En este caso, el plazo a que se refiere el párrafo anterior se contará desde la fecha de firma en vía administrativa del acuerdo que resuelva el recurso o la reclamación interpuesta.

La presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria, o la reserva del derecho a promoverla a que se refiere el párrafo anterior, **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 de tasación pericial contradictoria **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. Tras la terminación del procedimiento de tasación pericial contradictoria la notificación de la liquidación que proceda determinará que el plazo previsto en el apartado 2 del artículo 209 de esta Ley se compute de nuevo desde dicha notificación o, si el procedimiento se hubiera iniciado, que se reanude el cómputo del plazo restante para la terminación.

En el caso de que en el momento de solicitar la tasación pericial contradictoria contra la liquidación **ya se hubiera impuesto la correspondiente sanción** y como consecuencia de aquella se dictara una nueva liquidación, se procederá a anular la sanción y a imponer otra teniendo en cuenta la cuantificación de la nueva liquidación.

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 de acuerdo con lo dispuesto en el apartado siguiente.

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 por la naturaleza de los bienes o derechos a valorar 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. En este supuesto, aquél tendrá derecho a ser reintegrado de los gastos ocasionados por el depósito al que se refiere el párrafo siguiente.

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. En su caso, se autorizará la disposición de la provisión de los honorarios depositados.

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.

Desarrollo reglamentario

RGAT - Artículo 161. Iniciación y tramitación del procedimiento de tasación pericial contradictoria.

RGAT - Artículo 162. Terminación del procedimiento de tasación pericial contradictoria.

Subsección 5.ª Procedimiento de comprobación limitada

Artículo 136. La comprobación limitada.

1. En el procedimiento de comprobación limitada la Administración tributaria podrá comprobar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria.
2. En este procedimiento, la Administración Tributaria **podrá realizar únicamente las siguientes actuaciones:**
 - a) Examen de los datos consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones y de los justificantes presentados o que se requieran al efecto.
 - b) Examen de los datos y antecedentes en poder de la Administración tributaria que pongan de manifiesto la realización del hecho imponible o del presupuesto de una obligación tributaria, o la existencia de elementos determinantes de la misma no declarados o distintos a los declarados por el obligado tributario.
 - c) Examen de los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria y de cualquier otro libro, registro o documento de carácter oficial, así como el examen de las facturas o documentos que sirvan de justificante de las operaciones incluidas en dichos libros, registros o documentos.

El examen de la contabilidad se limitará a constatar la coincidencia entre lo que figure en la misma y la información que obre en poder de la Administración tributaria, incluida la obtenida en el procedimiento.
 El examen de la contabilidad no impedirá ni limitará la ulterior comprobación de las operaciones a que la misma se refiere en un procedimiento de inspección.
 - d) Requerimientos a terceros para que aporten información y documentación justificativa con el objeto de comprobar la veracidad de la información que obre en poder de la Administración tributaria, incluida la obtenida en el procedimiento.
3. **En ningún caso se podrá requerir a terceros información sobre movimientos financieros, pero podrá solicitarse al obligado tributario la justificación documental de operaciones financieras** que tengan incidencia en la base o en la cuota de una obligación tributaria.
4. Las actuaciones de comprobación limitada no podrán realizarse fuera de las oficinas de la Administración tributaria, salvo las que procedan, según la normativa aduanera o para el examen de la **contabilidad**, o en los supuestos previstos reglamentariamente al objeto de realizar comprobaciones censales o relativas a la aplicación de métodos objetivos de tributación, en cuyo caso los funcionarios que desarrollen dichas actuaciones tendrán las facultades reconocidas en los apartados 2 y 4 del artículo 142 de esta ley.

Artículo 137. Iniciación del procedimiento de comprobación limitada.

1. Las actuaciones de comprobación limitada **se iniciarán de oficio** por acuerdo del órgano competente.
2. El inicio de las actuaciones de comprobación limitada deberá notificarse a los obligados tributarios mediante comunicación que deberá expresar la naturaleza y alcance de las mismas e informará sobre sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones.
 Cuando los datos en poder de la Administración tributaria sean suficientes para formular la propuesta de liquidación, el procedimiento podrá iniciarse mediante la notificación de dicha propuesta.

Desarrollo reglamentario

RGAT - Artículo 163. Iniciación del procedimiento de comprobación limitada.

Artículo 138. Tramitación del procedimiento de comprobación limitada.

1. Las actuaciones del procedimiento de comprobación limitada **se documentarán en las comunicaciones y diligencias** a las que se refiere el apartado 7 del artículo 99 de esta ley.
2. Los obligados tributarios deberán atender a la Administración tributaria y le prestarán la debida colaboración en el desarrollo de sus funciones.
 El obligado tributario que hubiera sido requerido deberá personarse en el lugar, día y hora señalados para la práctica de las actuaciones, y deberá aportar la documentación y demás elementos solicitados.
La contabilidad deberá ser examinada en el domicilio, local, despacho u oficina del obligado tributario, en presencia del mismo o de la persona que designe, salvo que aquel consienta su examen en las oficinas públicas. No obstante, la Administración tributaria podrá analizar en sus oficinas las copias de la contabilidad en cualquier soporte.
3. Con carácter previo a la práctica de la liquidación provisional, la Administración tributaria deberá comunicar al obligado tributario la propuesta de liquidación para que alegue lo que convenga a su derecho.

Desarrollo reglamentario

RGAT - Artículo 164. Tramitación del procedimiento de comprobación limitada.

Artículo 139. Terminación del procedimiento de comprobación limitada.

1. El procedimiento de comprobación limitada terminará de alguna de las siguientes formas:
 - a) **Por resolución expresa** de la Administración tributaria, con el contenido al que se refiere el apartado siguiente.
 - b) **Por caducidad**, una vez transcurrido el plazo regulado en el artículo 104 de esta ley sin que se haya notificado resolución expresa, sin que ello impida que la Administración tributaria pueda iniciar de nuevo este procedimiento dentro del plazo de prescripción.
 - c) **Por el inicio de un procedimiento inspector** que incluya el objeto de la comprobación limitada.
2. La **resolución administrativa** que ponga fin al procedimiento de comprobación limitada deberá incluir, al menos, el siguiente **contenido**:
 - a) Obligación tributaria o elementos de la misma y ámbito temporal objeto de la comprobación.
 - b) Especificación de las actuaciones concretas realizadas.
 - c) Relación de hechos y fundamentos de derecho que motiven la resolución.
 - d) Liquidación provisional o, en su caso, manifestación expresa de que no procede regularizar la situación tributaria como consecuencia de la comprobación realizada.

Desarrollo reglamentario

RGAT - Artículo 165. Terminación del procedimiento de comprobación limitada.

Artículo 140. Efectos de la regularización practicada en el procedimiento de comprobación limitada.

1. Dictada resolución en un procedimiento de comprobación limitada, la Administración tributaria **no podrá efectuar una nueva regularización** en relación con el objeto comprobado al que se refiere el párrafo a) del apartado 2 del artículo anterior salvo que en un procedimiento de comprobación limitada o inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución.
2. Los hechos y los elementos determinantes de la deuda tributaria respecto de los que el obligado tributario o su representante haya prestado conformidad expresa no podrán ser impugnados salvo que pruebe que incurrió en error de hecho.

APÍTULO IV Actuaciones y procedimiento de inspección

Sección 1.ª Disposiciones generales

Subsección 1.ª Funciones y facultades

Artículo 141. La inspección tributaria.

La inspección tributaria consiste en el ejercicio de las funciones administrativas dirigidas a:

- a) La **investigación** de los supuestos de hecho de las obligaciones tributarias para el descubrimiento de los que sean ignorados por la Administración.
- b) La comprobación de la veracidad y exactitud de las declaraciones presentadas por los obligados tributarios.
- c) La realización de **actuaciones de obtención de información** relacionadas con la aplicación de los tributos, de acuerdo con lo establecido en los artículos 93 y 94 de esta ley.
- d) La **comprobación del valor** de derechos, rentas, productos, bienes, patrimonios, empresas y demás elementos, cuando sea necesaria para la determinación de las obligaciones tributarias, siendo de aplicación lo dispuesto en los artículos 134 y 135 de esta ley.
- e) La **comprobación del cumplimiento de los requisitos exigidos para la obtención de beneficios** o incentivos fiscales y devoluciones tributarias, así como para la aplicación de regímenes tributarios especiales.
- f) La información a los obligados tributarios con motivo de las actuaciones inspectoras sobre sus derechos y obligaciones tributarias y la forma en que deben cumplir estas últimas.
- g) La **práctica de las liquidaciones tributarias** resultantes de sus actuaciones de comprobación e investigación.
- h) La realización de actuaciones de comprobación limitada, conforme a lo establecido en los artículos 136 a 140 de esta ley.
- i) El asesoramiento e informe a órganos de la Administración pública.
- j) La realización de las intervenciones tributarias de carácter permanente o no permanente, que se regirán por lo dispuesto en su normativa específica y, en defecto de regulación expresa, por las normas de este capítulo con exclusión del artículo 149.
- k) Las demás que se establezcan en otras disposiciones o se le encomienden por las autoridades competentes.

Desarrollo reglamentario

RGAT - Artículo 166. Atribución de funciones inspectoras a los órganos administrativos.

Artículo 142. Facultades de la inspección de los tributos.

1. Las actuaciones inspectoras se realizarán mediante **el examen** de documentos, libros, contabilidad principal y auxiliar, ficheros, facturas, justificantes, correspondencia con transcendencia tributaria, bases de datos informatizadas, programas, registros y archivos informáticos relativos a actividades económicas, así como mediante la inspección de bienes, elementos, explotaciones y cualquier otro antecedente o información que deba de facilitarse a la Administración o que sea necesario para la exigencia de las obligaciones tributarias.

2. Cuando las actuaciones inspectoras lo requieran, los funcionarios que desarrollen funciones de inspección de los tributos **podrán entrar, en las condiciones que reglamentariamente se determinen, en las fincas, locales de negocio y demás establecimientos** o lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen, existan bienes sujetos a tributación, se produzcan hechos imponibles o supuestos de hecho de las obligaciones tributarias o exista alguna prueba de los mismos.

Para el acceso a los lugares mencionados en el párrafo anterior de los funcionarios de la inspección de los tributos, **se precisará de un acuerdo de entrada de la autoridad administrativa** que reglamentariamente se determine, salvo que el obligado tributario o la persona bajo cuya custodia se encontraren otorguen su consentimiento para ello.

Cuando para el ejercicio de las actuaciones inspectoras sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido del obligado tributario, se aplicará lo dispuesto en el artículo 113 de esta Ley. **La solicitud de autorización judicial requerirá incorporar el acuerdo de entrada a que se refiere el mencionado artículo, suscrito por la autoridad administrativa** que reglamentariamente se determine.

3. Los obligados tributarios deberán atender a la inspección y le prestarán la debida colaboración en el desarrollo de sus funciones.

El obligado tributario que hubiera sido requerido por la inspección **deberá personarse, por sí o por medio de representante, en el lugar, día y hora señalados para la práctica de las actuaciones**, y deberá aportar o tener a disposición de la inspección la documentación y demás elementos solicitados.

Excepcionalmente, y de forma motivada, la inspección podrá requerir la comparecencia personal del obligado tributario cuando la naturaleza de las actuaciones a realizar así lo exija.

4. Los funcionarios que desempeñen funciones de inspección **serán considerados agentes de la autoridad** y deberán acreditar su condición, si son requeridos para ello, fuera de las oficinas públicas.

Las autoridades públicas prestarán la protección y el auxilio necesario a los funcionarios para el ejercicio de las funciones de inspección.

Desarrollo reglamentario

RGAT - Disposición adicional decimocuarta. Facultades de los órganos de recaudación.

RGAT - Artículo 167. Colaboración de los órganos de inspección con otros órganos y Administraciones.

RGAT - Artículo 168. Inspecciones coordinadas con las comunidades autónomas.

RGAT - Artículo 169. Personal inspector.

RGAT - Artículo 171. Examen de la documentación de los obligados tributarios.

RGAT - Artículo 172. Entrada y reconocimiento de fincas.

RGAT - Artículo 173. Obligación de atender a los órganos de inspección.

Subsección 2.ª Documentación de las actuaciones de la inspección

Artículo 143. Documentación de las actuaciones de la inspección.

1. Las actuaciones de la inspección de los tributos **se documentarán en comunicaciones, diligencias, informes y actas**.
2. **Las actas son los documentos** públicos que extiende la inspección de los tributos con el fin de **recoger el resultado de las actuaciones inspectoras** de comprobación e investigación, **proponiendo la regularización que estime procedente de la situación tributaria del obligado o declarando correcta la misma**.

Desarrollo reglamentario

RGAT - Artículo 175. Normas generales.

RGAT - Artículo 176. Actas de inspección.

Artículo 144. Valor probatorio de las actas.

1. Las actas extendidas por la inspección de los tributos **tienen naturaleza de documentos públicos y hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario.**
2. Los hechos aceptados por los obligados tributarios en las actas de inspección **se presumen ciertos** y sólo podrán rectificarse mediante prueba de haber incurrido en error de hecho.

Sección 2.ª Procedimiento de inspección**Subsección 1.ª Normas generales****Artículo 145. Objeto del procedimiento de inspección.**

1. El procedimiento de inspección tendrá por objeto comprobar e investigar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias y en el mismo se procederá, en su caso, a la regularización de la situación tributaria del obligado mediante la práctica de una o varias liquidaciones.
2. La comprobación tendrá por objeto los actos, elementos y valoraciones consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones.
3. La investigación tendrá por objeto descubrir la existencia, en su caso, de hechos con relevancia tributaria no declarados o declarados incorrectamente por los obligados tributarios.

Artículo 146. Medidas cautelares en el procedimiento de inspección.

1. En el procedimiento de inspección se podrán adoptar medidas cautelares **debidamente motivadas** para **impedir que desaparezcan, se destruyan o alteren las pruebas** determinantes de la existencia o cumplimiento de obligaciones tributarias o que se niegue posteriormente su existencia o exhibición.
Las medidas podrán consistir, en su caso, en el precinto, depósito o incautación de las mercancías o productos sometidos a gravamen, así como de libros, registros, documentos, archivos, locales o equipos electrónicos de tratamiento de datos que puedan contener la información de que se trate.
2. Las medidas cautelares **serán proporcionadas y limitadas temporalmente** a los fines anteriores sin que puedan adoptarse aquellas que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación.
3. Las medidas adoptadas **deberán ser ratificadas por el órgano competente para liquidar en el plazo de 15 días** desde su adopción y se levantarán si desaparecen las circunstancias que las motivaron.

Desarrollo reglamentario

RGAT - Disposición adicional decimocuarta. Facultades de los órganos de recaudación.

RGAT - Artículo 181. Medidas cautelares.

Subsección 2.ª Iniciación y desarrollo**Artículo 147. Iniciación del procedimiento de inspección.**

1. El procedimiento de inspección se iniciará:
 - a) De oficio.
 - b) A petición del obligado tributario, en los términos establecidos en el artículo 149 de esta ley.
2. Los obligados tributarios deben ser informados al inicio de las actuaciones del procedimiento de inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones.

Desarrollo reglamentario

RGAT - Artículo 177. Iniciación de oficio del procedimiento de inspección.

Artículo 148. Alcance de las actuaciones del procedimiento de inspección.

1. Las actuaciones del procedimiento de inspección **podrán tener carácter general o parcial.**
2. Las actuaciones inspectoras **tendrán carácter parcial** cuando no afecten a la totalidad de los elementos de la obligación tributaria en el período objeto de la comprobación y en todos aquellos supuestos que se señalen reglamentariamente. En otro caso, las actuaciones del procedimiento de inspección **tendrán carácter general** en relación con la obligación tributaria y período comprobado.

3. Cuando las actuaciones del procedimiento de inspección hubieran terminado con una liquidación provisional, el objeto de las mismas no podrá regularizarse nuevamente en un procedimiento de inspección que se inicie con posterioridad salvo que concurra alguna de las circunstancias a que se refiere el párrafo a) del apartado 4 del artículo 101 de esta ley y exclusivamente en relación con los elementos de la obligación tributaria afectados por dichas circunstancias.

Desarrollo reglamentario

RGAT - Artículo 178. Extensión y alcance de las actuaciones del procedimiento de inspección.

Artículo 149. Solicitud del obligado tributario de una inspección de carácter general.

1. Todo obligado tributario que esté siendo objeto de unas actuaciones de inspección de carácter parcial **podrá solicitar a la Administración tributaria que las mismas tengan carácter general** respecto al tributo y, en su caso, períodos afectados, sin que tal solicitud interrumpa las actuaciones en curso.
2. El obligado tributario deberá formular la solicitud en el plazo de **15 días desde la notificación del inicio** de las actuaciones inspectoras de carácter parcial.
3. La Administración tributaria **deberá ampliar el alcance de las actuaciones o iniciar la inspección de carácter general en el plazo de seis meses desde la solicitud**. El incumplimiento de este plazo determinará que las actuaciones inspectoras de carácter parcial no interrumpan el plazo de prescripción para comprobar e investigar el mismo tributo y período con carácter general.

Desarrollo reglamentario

RGAT - Artículo 179. Solicitud del obligado tributario de una inspección de alcance general.

Artículo 150. Plazo de las actuaciones inspectoras.

1. Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de:

- a) 18 meses, con carácter general.
- b) 27 meses, cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias en cualquiera de las obligaciones tributarias o períodos objeto de comprobación:
 - 1º. Que la Cifra Anual de Negocios del obligado tributario sea igual o superior al requerido para auditar sus cuentas.
 - 2º. Que el obligado tributario esté integrado en un grupo sometido al régimen de consolidación fiscal o al régimen especial de grupo de entidades que esté siendo objeto de comprobación inspectora.

Cuando se realicen actuaciones inspectoras con diversas **personas o entidades vinculadas** de acuerdo con lo establecido en el artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, la concurrencia de las circunstancias previstas en esta letra en cualquiera de ellos determinará la **aplicación de este plazo a los procedimientos de inspección seguidos con todos ellos**

El plazo de duración del procedimiento al que se refiere este apartado podrá extenderse en los términos señalados en los apartados 4 y 5.

2. El plazo del procedimiento inspector **se contará desde la fecha de notificación al obligado tributario** de su inicio hasta que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante del mismo. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución.

En la comunicación de inicio del procedimiento inspector se informará al obligado tributario del plazo que le resulte aplicable.

En el caso de que las circunstancias a las que se refiere la letra b) del apartado anterior se aprecien durante el desarrollo de las actuaciones inspectoras el plazo será de 27 meses, contados desde la notificación de la comunicación de inicio, lo que se pondrá en conocimiento del obligado tributario.

El plazo será único para todas las obligaciones tributarias y períodos que constituyan el objeto del procedimiento inspector, aunque las circunstancias para la determinación del plazo sólo afecten a algunas de las obligaciones o períodos incluidos en el mismo, **salvo el supuesto de desagregación previsto en el apartado 3.**

A efectos del cómputo del plazo del procedimiento inspector **no será de aplicación lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 104 de esta Ley respecto de los períodos de interrupción justificada ni de las dilaciones en el procedimiento** por causa no imputable a la Administración.

4. **El cómputo del plazo del procedimiento inspector se suspenderá** desde el momento en que concurra alguna de las siguientes circunstancias:
- La **remisión del expediente al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción competente** sin practicar la liquidación de acuerdo con lo señalado en el artículo 251 de esta Ley.
 - La **recepción de una comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la suspensión** o paralización respecto de determinadas obligaciones tributarias o elementos de las mismas de un procedimiento inspector en curso.
 - El planteamiento por la Administración Tributaria que esté desarrollando el procedimiento de inspección de un **conflicto ante las Juntas Arbitrales** previstas en la normativa relativa a las Comunidades Autónomas, en la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra y en la Ley 12/2002, de 23 de mayo, del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco o la recepción de la comunicación del mismo.
 - La notificación al interesado de la **remisión del expediente de conflicto en la aplicación de la norma tributaria a la Comisión consultiva**.
 - El **intento de notificación al obligado tributario de la propuesta de resolución o de liquidación o del acuerdo por el que se ordena completar actuaciones** a que se refiere el artículo 156.3.b) de esta Ley.
 - La comunicación a las Administraciones afectadas de los elementos de hecho y los fundamentos de derecho de la regularización en los supuestos a los que se refiere el artículo 47 ter del **Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco**, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, y aquellos supuestos de carácter análogo establecidos en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por la Ley 28/1990, de 26 de diciembre.
 - La concurrencia de una causa de **fuerza mayor** que obligue a suspender las actuaciones.

Salvo que concurra la circunstancia prevista en la letra e) de este apartado, **la inspección no podrá realizar ninguna actuación en relación con el procedimiento suspendido** por las causas anteriores, sin perjuicio de que las solicitudes previamente efectuadas al obligado tributario o a terceros deban ser contestadas. No obstante, si la Administración Tributaria aprecia que algún periodo, obligación tributaria o elemento de esta no se encuentran afectados por las causas de suspensión, continuará el procedimiento inspector respecto de los mismos, pudiendo, en su caso, practicarse por ellos la correspondiente liquidación. A los solos efectos del cómputo del periodo máximo de duración, en estos casos, desde el momento en el que concurre la circunstancia de la suspensión, **se desagregarán los plazos distinguiendo entre la parte del procedimiento que continúa y la que queda suspendida**. A partir de dicha desagregación, cada parte del procedimiento se regirá por sus propios motivos de suspensión y extensión del plazo.

La suspensión del cómputo del plazo tendrá efectos desde que concurren las circunstancias anteriormente señaladas, lo que se comunicará al obligado tributario a efectos informativos, salvo que con esta comunicación pudiera perjudicarse la realización de investigaciones judiciales, circunstancia que deberá quedar suficientemente motivada en el expediente. En esta comunicación, se detallarán los periodos, obligaciones tributarias o elementos de estas que se encuentran suspendidos y aquellos otros respecto de los que se continúa el procedimiento por no verse afectados por dichas causas de suspensión.

La suspensión finalizará cuando tenga entrada en el registro de la correspondiente Administración Tributaria el documento del que se derive que ha cesado la causa de suspensión, se consiga efectuar la notificación o se constate la desaparición de las circunstancias determinantes de la fuerza mayor. No obstante, en el caso contemplado en la letra d), el plazo de suspensión no podrá exceder del plazo máximo para la emisión del informe.

En el caso contemplado en la letra f), la suspensión finalizará cuando transcurra el plazo previsto en el párrafo segundo del apartado tres del artículo 47 ter del Concierto Económico sin que se hubiesen formulado observaciones por las Administraciones afectadas, cuando se hubiese llegado a un acuerdo sobre las observaciones planteadas en el seno de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa o cuando se puedan continuar las actuaciones de acuerdo con lo previsto en el apartado cuatro del citado artículo. Las referencias al artículo 47 ter del Concierto Económico deberán entenderse también realizadas al artículo equivalente del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.

Una vez finalizada la suspensión, el procedimiento continuará por el plazo que reste.

5. **El obligado tributario podrá solicitar antes de la apertura del trámite de audiencia**, en los términos que reglamentariamente se establezcan, **uno o varios periodos en los que la inspección no podrá efectuar actuaciones con el obligado tributario** y quedará suspendido el plazo para atender los requerimientos efectuados al mismo. **Dichos periodos no podrán exceder en su conjunto de 60 días naturales** para todo el procedimiento y supondrán una extensión del plazo máximo de duración del mismo.

El órgano actuante podrá denegar la solicitud si no se encuentra suficientemente justificada o si se aprecia que puede perjudicar el desarrollo de las actuaciones. **La denegación no podrá ser objeto de recurso** o reclamación económico-administrativa.

6. Cuando durante el desarrollo del procedimiento inspector el obligado tributario **manifieste que no tiene o no va a aportar la información o documentación solicitada o no la aporta íntegramente en el plazo concedido en el tercer requerimiento, su aportación posterior** determinará la extensión del plazo máximo de duración del procedimiento inspector por un **periodo de tres meses**, siempre que dicha aportación se produzca una vez transcurrido al menos nueve meses desde su inicio. No

obstante, la extensión **será de 6 meses** cuando la aportación se efectúe tras la formalización del acta y determine que el **órgano competente para liquidar acuerde la práctica de actuaciones complementarias**.

Asimismo, el plazo máximo de duración del procedimiento inspector se **extenderá por un periodo de seis meses** cuando **tras dejar constancia de la apreciación de las circunstancias determinantes de la aplicación del método de estimación indirecta**, se aporten datos, documentos o pruebas relacionados con dichas circunstancias.

7. **El incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinará la caducidad del procedimiento**, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:
- No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas durante el plazo señalado en el apartado 1.
La prescripción se entenderá interrumpida por la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1. El obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y periodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse.
 - Los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la primera actuación practicada con posterioridad al incumplimiento del plazo de duración del procedimiento previsto en el apartado 1 y que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y período objeto de las actuaciones inspectoras tendrán el carácter de espontáneos a los efectos del artículo 27 de esta Ley.
 - No se exigirán intereses de demora desde que se produzca dicho incumplimiento hasta la finalización del procedimiento.

8. **Cuando una resolución judicial o económico-administrativa aprecie defectos formales y ordene la retroacción** de las actuaciones inspectoras, **éstas deberán finalizar en el periodo que reste** desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo previsto en el apartado 1 **o en seis meses, si este último fuera superior**. El citado plazo **se computará desde la recepción** del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución.

Se exigirán intereses de demora por la nueva liquidación que ponga fin al procedimiento. La fecha de inicio del cómputo del interés de demora será la misma que, de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 del artículo 26, hubiera correspondido a la liquidación anulada y el interés se devengará hasta el momento en que se haya dictado la nueva liquidación.

Desarrollo reglamentario

RGAT - Artículo 184. Duración del procedimiento inspector.

Artículo 151. Lugar de las actuaciones inspectoras.

- Las actuaciones inspectoras podrán desarrollarse indistintamente**, según determine la inspección:
 - En el lugar donde el obligado tributario tenga su **domicilio fiscal**, o en aquel donde su representante tenga su domicilio, despacho u oficina.
 - En el lugar **donde se realicen total o parcialmente las actividades** gravadas.
 - En el lugar **donde exista alguna prueba**, al menos parcial, del hecho imponible o del presupuesto de hecho de la obligación tributaria.
 - En las **oficinas de la Administración tributaria**, cuando los elementos sobre los que hayan de realizarse las actuaciones puedan ser examinados en ellas.
 - En los lugares señalados en las letras anteriores o en otro lugar, cuando dichas actuaciones se realicen a través de los **sistemas digitales previstos en el artículo 99.9** de esta Ley. La utilización de dichos sistemas requerirá la conformidad del obligado tributario.
- La inspección **podrá personarse sin previa comunicación en las empresas**, oficinas, dependencias, instalaciones o almacenes del obligado tributario, entendiéndose las actuaciones con éste o con el encargado o responsable de los locales.
- Los libros y demás documentación a los que se refiere el apartado 1 del artículo 142 de esta ley **deberán ser examinados en el domicilio**, local, despacho u oficina del obligado tributario, en presencia del mismo o de la persona que designe, salvo que el obligado tributario consienta su examen en las oficinas públicas. No obstante, la inspección podrá analizar en sus oficinas las copias en cualquier soporte de los mencionados libros y documentos.
- Tratándose de los registros y documentos establecidos por normas de carácter tributario** o de los justificantes exigidos por éstas a los que se refiere el párrafo c) del apartado 2 del artículo 136 de esta ley, **podrá requerirse su presentación en las oficinas** de la Administración tributaria para su examen.
- Reglamentariamente se podrán establecer criterios para determinar el lugar de realización de determinadas actuaciones de inspección.
- Cuando el obligado tributario fuese una **persona con discapacidad o con movilidad reducida**, la inspección se desarrollará en el lugar que resulte más apropiado a la misma, de entre los descritos en el apartado 1 de este artículo.

Desarrollo reglamentario

RGAT - Artículo 174. Lugar de las actuaciones inspectoras.

Artículo 152. Horario de las actuaciones inspectoras.

1. **Las actuaciones que se desarrollen en oficinas públicas** se realizarán **dentro del horario oficial de apertura al público de las mismas y, en todo caso, dentro de la jornada de trabajo vigente.**
2. **Si las actuaciones se desarrollan en los locales del interesado** se respetará la jornada laboral de oficina o de la actividad que se realice en los mismos, con la posibilidad de que pueda actuarse de común acuerdo en otras horas o días.
3. Cuando las circunstancias de las actuaciones lo exijan, se podrá actuar fuera de los días y horas a los que se refieren los apartados anteriores en los términos que se establezcan reglamentariamente.

Desarrollo reglamentario

RGAT - Artículo 182. Horario de las actuaciones del procedimiento inspector.

RGAT - Artículo 180. Tramitación del procedimiento inspector.

RGAT - Artículo 183. Trámite de audiencia previo a las actas de inspección.

Subsección 3.ª Terminación de las actuaciones inspectoras

Artículo 153. Contenido de las actas.

Las actas que documenten el resultado de las actuaciones inspectoras deberán contener, al menos, las siguientes **menciones**:

- a) El lugar y fecha de su formalización.
- b) El nombre y apellidos o razón social completa, el número de identificación fiscal y el domicilio fiscal del obligado tributario, así como el nombre, apellidos y número de identificación fiscal de la persona con la que se entienden las actuaciones y el carácter o representación con que interviene en las mismas.
- c) Los elementos esenciales del hecho imponible o presupuesto de hecho de la obligación tributaria y de su atribución al obligado tributario, así como los fundamentos de derecho en que se base la regularización.
- d) En su caso, la regularización de la situación tributaria del obligado y la propuesta de liquidación que proceda.
- e) La **conformidad o disconformidad** del obligado tributario con la regularización y con la propuesta de liquidación.
- f) **Los trámites del procedimiento posteriores al acta** y, cuando ésta sea con acuerdo o de conformidad, los recursos que procedan contra el acto de liquidación derivado del acta, órgano ante el que hubieran de presentarse y plazo para interponerlos.
- g) La existencia o inexistencia, en opinión del actuario, de **indicios de la comisión de infracciones** tributarias.
- h) Las demás que se establezcan reglamentariamente.

Desarrollo reglamentario

RGAT - Artículo 185. Formalización de las actas.

Artículo 154. Clases de actas según su tramitación.

1. A efectos de su tramitación, las actas de inspección pueden ser con acuerdo, de conformidad o de disconformidad.
2. Cuando el obligado tributario o su representante se niegue a recibir o suscribir el acta, ésta se tramitará como de disconformidad.

Artículo 155. Actas con acuerdo.

1. Cuando para la elaboración de la propuesta de regularización deba concretarse la **aplicación de conceptos jurídicos indeterminados, cuando resulte necesaria la apreciación de los hechos determinantes para la correcta aplicación de la norma al caso concreto, o cuando sea preciso realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria que no puedan cuantificarse de forma cierta**, la Administración tributaria, con carácter previo a la liquidación de la deuda tributaria, podrá concretar dicha aplicación, la apreciación de

aquellos hechos o la estimación, valoración o medición mediante un acuerdo con el obligado tributario en los términos previstos en este artículo.

2. Además de lo dispuesto en el artículo 153 de esta ley, **el acta con acuerdo incluirá necesariamente** el siguiente **contenido**:
 - a) El fundamento de la aplicación, estimación, valoración o medición realizada.
 - b) Los elementos de hecho, fundamentos jurídicos y cuantificación de la propuesta de regularización.
 - c) Los elementos de hecho, fundamentos jurídicos y cuantificación de la propuesta de sanción que en su caso proceda, a la que será de aplicación la reducción prevista en el apartado 1 del artículo 188 de esta ley, así como la renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador.
 - d) Manifestación expresa de la conformidad del obligado tributario con la totalidad del contenido a que se refieren los párrafos anteriores.
3. Para la suscripción del acta con acuerdo **será necesaria la concurrencia de los siguientes requisitos**:
 - a) Autorización del órgano competente para liquidar, que podrá ser previa o simultánea a la suscripción del acta con acuerdo.
 - b) La constitución de un depósito, aval de carácter solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución, de cuantía suficiente para garantizar el cobro de las cantidades que puedan derivarse del acta.
4. El acuerdo **se perfeccionará mediante la suscripción** del acta por el obligado tributario o su representante y la inspección de los tributos.
5. **Se entenderá producida y notificada la liquidación** y, en su caso, impuesta y notificada la sanción, en los términos de las propuestas formuladas, **si transcurridos diez días**, contados desde el siguiente a la fecha del acta, **no se hubiera notificado al interesado acuerdo del órgano competente** para liquidar rectificando los errores materiales que pudiera contener el acta con acuerdo.
 Confirmadas las propuestas, el depósito realizado se aplicará al pago de dichas cantidades. Si se hubiera presentado aval o certificado de seguro de caución, el ingreso deberá realizarse en el plazo al que se refiere el apartado 2 del artículo 62 de esta ley, o en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento que la Administración tributaria hubiera concedido con dichas garantías y que el obligado al pago hubiera solicitado con anterioridad a la finalización del plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley.
6. El contenido del acta con acuerdo se entenderá íntegramente aceptado por el obligado y por la Administración tributaria. **La liquidación y la sanción derivadas del acuerdo sólo podrán ser objeto de impugnación o revisión en vía administrativa por el procedimiento de declaración de nulidad de pleno derecho previsto en el artículo 217 de esta ley**, y sin perjuicio del recurso que pueda proceder en vía contencioso-administrativa por la existencia de vicios en el consentimiento.
7. **La falta de suscripción de un acta con acuerdo en un procedimiento inspector no podrá ser motivo de recurso o reclamación** contra las liquidaciones derivadas de actas de conformidad o disconformidad.

Desarrollo reglamentario

RGAT - Artículo 186. Tramitación de las actas con acuerdo.

Artículo 156. Actas de conformidad.

1. Con carácter previo a la firma del acta de conformidad **se concederá trámite de audiencia** al interesado para que alegue lo que convenga a su derecho.
2. Cuando el obligado tributario o su representante manifieste su conformidad con la propuesta de regularización que formule la inspección de los tributos, se hará constar expresamente esta circunstancia en el acta.
3. **Se entenderá producida y notificada la liquidación** tributaria de acuerdo con la propuesta formulada en el acta si, **en el plazo de un mes** contado desde el día siguiente a la fecha del acta, no se hubiera notificado al interesado acuerdo del órgano competente para liquidar, con alguno de los siguientes contenidos:
 - a) Rectificando errores materiales.
 - b) Ordenando completar el expediente mediante la realización de las actuaciones que procedan.
 - c) Confirmando la liquidación propuesta en el acta.
 - d) Estimando que en la propuesta de liquidación ha existido error en la apreciación de los hechos o indebida aplicación de las normas jurídicas y concediendo al interesado plazo de audiencia previo a la liquidación que se practique.
4. Para la imposición de las sanciones que puedan proceder como consecuencia de estas liquidaciones será de aplicación la reducción prevista en el apartado 1 del artículo 188 de esta ley.
5. A los hechos y elementos determinantes de la deuda tributaria respecto de los que el obligado tributario o su representante prestó su conformidad les será de aplicación lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 144 de esta ley.

Desarrollo reglamentario

RGAT - Artículo 187. Tramitación de las actas de conformidad.

Artículo 157. Actas de disconformidad.

1. Con carácter previo a la firma del acta de disconformidad **se concederá trámite de audiencia** al interesado para que alegue lo que convenga a su derecho.
2. Cuando el obligado tributario o su representante no suscriba el acta o manifieste su disconformidad con la propuesta de regularización que formule la inspección de los tributos, se hará constar expresamente esta circunstancia en el acta. **Se podrá acompañar un informe del actuario** cuando sea preciso completar la información recogida en el acta.
3. **En el plazo de 15 días desde la fecha en que se haya extendido el acta o desde la notificación de la misma, el obligado tributario podrá formular alegaciones** ante el órgano competente para liquidar.
4. Antes de dictar el acto de liquidación, el órgano competente podrá acordar la práctica de actuaciones complementarias en los términos que se fijen reglamentariamente.
5. Recibidas las alegaciones, el órgano competente dictará la liquidación que proceda, que será notificada al interesado.

Desarrollo reglamentario

RGAT - Artículo 188. Tramitación de las actas de disconformidad.

RGAT - Artículo 189. Formas de terminación del procedimiento inspector.

RGAT - Artículo 190. Clases de liquidaciones derivadas de las actas de inspección.

RGAT - Artículo 191. Liquidación de los intereses de demora.

RGAT - Artículo 192. Comprobación de obligaciones formales.

Subsección 4.ª Disposiciones especiales

Artículo 158. Aplicación del método de estimación indirecta.

1. Cuando resulte aplicable el método de estimación indirecta, **la inspección de los tributos acompañará** a las actas incoadas para regularizar la situación tributaria de los obligados tributarios **un informe razonado sobre:**
 - a) Las causas determinantes de la aplicación del método de estimación indirecta.
 - b) La situación de la contabilidad y registros obligatorios del obligado tributario.
 - c) La justificación de los medios elegidos para la determinación de las bases, rendimientos o cuotas.
 - d) Los cálculos y estimaciones efectuados en virtud de los medios elegidos.
2. La aplicación del método de estimación indirecta **no requerirá acto administrativo previo que lo declare**, pero en los recursos y reclamaciones que procedan contra los actos y liquidaciones resultantes podrá plantearse la procedencia de la aplicación de dicho método.
3. Los datos y antecedentes utilizados para la aplicación del método de estimación indirecta **podrán proceder de cualquiera de las siguientes fuentes:**
 - a) Los signos, índices y módulos establecidos para el método de estimación objetiva, que se utilizarán preferentemente tratándose de obligados tributarios que hayan renunciado a dicho método. No obstante, si la Inspección acredita la existencia de rendimientos o cuotas procedentes de la actividad económica por un importe superior, será este último el que se considere a efectos de la regularización.
 - b) Los datos económicos y del proceso productivo obtenidos del propio obligado tributario.

Podrán utilizarse datos de ejercicios anteriores o posteriores al regularizado en los que disponga de información que se considere suficiente y fiable. En especial, podrá utilizarse información correspondiente al momento de desarrollo de la actuación inspectora, que podrá considerarse aplicable a los ejercicios anteriores, salvo que se justifique y cuantifique, por la Inspección o por el obligado tributario, que procede efectuar ajustes en dichos datos.

Cuando este método se aplique a la cuantificación de operaciones de características homogéneas del obligado tributario y este no aporte información al respecto, aporte información incorrecta o insuficiente o se descubra la existencia de incorrecciones reiteradas en una muestra de dichas operaciones, la inspección de los tributos podrá regularizarlas por muestreo. En estos casos, podrá aplicarse el promedio que resulta de la muestra a la totalidad de las operaciones del período comprobado, salvo que el obligado tributario acredite la existencia de causas específicas que justifiquen la improcedencia de dicha proporción.

- c) Los datos procedentes de estudios del sector efectuados por organismos públicos o por organizaciones privadas de acuerdo con técnicas estadísticas adecuadas, y que se refieran al periodo objeto de regularización. En este caso se identificará la fuente de los estudios, a efectos de que el obligado tributario pueda argumentar lo que considere adecuado a su derecho en relación con los mismos.
 - d) Los datos de una muestra obtenida por los órganos de la Inspección sobre empresas, actividades o productos con características relevantes que sean análogas o similares a las del obligado tributario, y se refieran al mismo año. En este caso, la Inspección deberá identificar la muestra elegida, de forma que se garantice su adecuación a las características del obligado tributario, y señalar el Registro Público o fuente de la que se obtuvieron los datos. En caso de que los datos utilizados procedan de la propia Administración Tributaria, la muestra se realizará de conformidad con lo dispuesto reglamentariamente.
4. En caso de imposición directa, se podrá determinar por el método de estimación indirecta las ventas y prestaciones, las compras y gastos o el rendimiento neto de la actividad. La estimación indirecta puede referirse únicamente a las ventas y prestaciones, si las compras y gastos que figuran en la contabilidad o en los registros fiscales se consideran suficientemente acreditados. Asimismo, puede referirse únicamente a las compras y gastos cuando las ventas y prestaciones resulten suficientemente acreditadas.

En caso de imposición sobre el consumo, se podrá determinar por el método de estimación indirecta la base y la cuota repercutida, la cuota que se estima soportada y deducible o ambos importes. La cuota que se estima soportada y deducible se calculará estimando las cuotas que corresponderían a los bienes y servicios que serían normalmente necesarios para la obtención de las ventas o prestaciones correspondientes, pero solo en la cuantía en la que se aprecie que se ha repercutido el impuesto y que este ha sido soportado efectivamente por el obligado tributario. Si la Administración Tributaria no dispone de información que le permita apreciar la repercusión de las cuotas, corresponderá al obligado tributario aportar la información que permita identificar a las personas o entidades que le repercutieron el impuesto y calcular su importe.

Ningún gasto o cuota soportada correspondiente a un ejercicio regularizado por medio de estimación indirecta podrá ser objeto de deducción en un ejercicio distinto.

5. **En el caso de tributos con periodos de liquidación inferior al año**, la cuota estimada por la Inspección de forma anual se repartirá linealmente entre los periodos de liquidación correspondientes, salvo que el obligado tributario justifique que procede un reparto temporal diferente.

Desarrollo reglamentario

RGAT - Artículo 193. Estimación indirecta de bases o cuotas.

Artículo 159. Informe preceptivo para la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

1. De acuerdo con lo establecido en el artículo 15 de esta ley, para que la inspección de los tributos pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria deberá emitirse previamente un informe favorable de la Comisión consultiva que se constituya, en los términos establecidos reglamentariamente, por dos representantes del órgano competente para contestar las consultas tributarias escritas, actuando uno de ellos como Presidente, y por dos representantes de la Administración tributaria actuante.
2. Cuando el órgano actuante estime que pueden concurrir las circunstancias previstas en el apartado 1 del artículo 15 de esta ley lo comunicará al interesado, y le concederá un plazo de 15 días para presentar alegaciones y aportar o proponer las pruebas que estime procedentes.
Recibidas las alegaciones y practicadas, en su caso, las pruebas procedentes, el órgano actuante remitirá el expediente completo a la Comisión consultiva.
3. A efectos del cómputo del plazo del procedimiento inspector se tendrá en cuenta lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 150 de esta Ley.
4. El **plazo máximo para emitir el informe será de tres meses** desde la remisión del expediente a la Comisión consultiva. Dicho plazo podrá ser ampliado mediante acuerdo motivado de la comisión consultiva, sin que dicha ampliación pueda exceder de un mes.
5. Transcurrido el plazo al que se refiere el apartado anterior sin que la Comisión consultiva haya emitido el informe, se reanudará el cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras, manteniéndose la obligación de emitir dicho informe, aunque se podrán continuar las actuaciones y, en su caso, dictar liquidación provisional respecto a los demás elementos de la obligación tributaria no relacionados con las operaciones analizadas por la Comisión consultiva.
6. El informe de la Comisión consultiva vinculará al órgano de inspección sobre la declaración del conflicto en la aplicación de la norma.
7. El informe y los demás actos dictados en aplicación de lo dispuesto en este artículo no serán susceptibles de recurso o reclamación, pero en los que se interpongan contra los actos y liquidaciones resultantes de la comprobación podrá plantearse la procedencia de la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

Desarrollo reglamentario

- RGAT - Artículo 194. Declaración de conflicto en la aplicación de la norma tributaria.
- RGAT - Artículo 195. Entidades que tributen en régimen de consolidación fiscal.
- RGAT - Artículo 196. Declaración de responsabilidad en el procedimiento inspector.
- RGAT - Artículo 197. Otras actuaciones inspectoras.

CAPÍTULO V Actuaciones y procedimiento de recaudación

Sección 1.ª Disposiciones generales

Artículo 160. La recaudación tributaria.

1. La recaudación tributaria consiste en el ejercicio de las funciones administrativas conducentes al cobro de las deudas tributarias.
2. La recaudación de las deudas tributarias podrá realizarse:
 - a) **En período voluntario**, mediante el pago o cumplimiento del obligado tributario en los plazos previstos en el artículo 62 de esta ley.
 - b) **En período ejecutivo**, mediante el pago o cumplimiento espontáneo del obligado tributario o, en su defecto, a través del procedimiento administrativo de apremio.

Desarrollo reglamentario

- RGR - Artículo 68. Iniciación y terminación de la recaudación en periodo voluntario.
- RGR - Artículo 1. Ámbito de aplicación.
- RGR - Artículo 2. Concepto de gestión recaudatoria.
- RGR - Artículo 3. Recaudación de la Hacienda pública estatal y de las entidades de derecho público estatales.
- RGR - Artículo 4. Especialidades de la recaudación de los organismos autónomos del Estado.
- RGR - Artículo 5. Recaudación de recursos de otras Administraciones públicas nacionales, extranjeras o entidades internacionales o supranacionales.
- RGR - Artículo 6. Órganos de recaudación del Estado.
- RGR - Artículo 7. Recaudación de la Hacienda pública de las comunidades autónomas y de sus organismos autónomos.
- RGR - Artículo 8. Recaudación de la Hacienda pública de las entidades locales y de sus organismos autónomos.
- RGR - Artículo 9. Entidades que presten el servicio de caja y entidades colaboradoras en la gestión recaudatoria.
- RGR - Artículo 10. Facultades de los órganos de recaudación.
- RGR - Artículo 11. Ingresos de la gestión recaudatoria.
- RGR - Artículo 12. Lugar de realización de los ingresos.
- RGR - Artículo 13. Ingresos en la Tesorería de la Dirección General del Tesoro y Política Financiera.
- RGR - Artículo 14. Entidades de crédito que presten el servicio de caja.
- RGR - Artículo 15. Ingresos a través de entidades de crédito que presten el servicio de caja.
- RGR - Artículo 16. Procedimiento de ingreso a través de entidades de crédito que presten el servicio de caja.
- RGR - Artículo 17. Entidades colaboradoras en la recaudación.
- RGR - Artículo 18. Ingresos a través de entidades colaboradoras en la recaudación.
- RGR - Artículo 19. Procedimiento de ingreso a través de entidades colaboradoras en la recaudación.
- RGR - Artículo 20. Ingresos en las aduanas.
- RGR - Artículo 21. Ingresos en cuentas restringidas y en cajas de órganos gestores.
- RGR - Artículo 22. Ingresos en organismos autónomos.
- RGR - Artículo 23. Modalidades de cobro.
- RGR - Artículo 24. Anuncios de cobranza.
- RGR - Artículo 25. Ingresos de deudas de vencimiento periódico y notificación colectiva.
- RGR - Artículo 26. Disposiciones generales sobre ingresos en las cuentas del Tesoro.
- RGR - Artículo 27. Ingresos de la Caja de la Dirección General del Tesoro y Política Financiera.
- RGR - Artículo 28. Ingresos de las entidades que presten el servicio de caja.
- RGR - Artículo 29. Ingresos de las entidades colaboradoras.

RGR - Artículo 30. Ingresos de las aduanas.

RGR - Artículo 31. Otros ingresos en las cuentas del Tesoro en el Banco de España.

Artículo 161. Recaudación en período ejecutivo.

1. **El período ejecutivo se inicia:**

- a) En el caso de **deudas liquidadas** por la Administración tributaria, el día siguiente al del vencimiento del plazo establecido para su ingreso en el artículo 62 de esta ley.
- b) En el caso de deudas a ingresar mediante **autoliquidación presentada sin realizar el ingreso**, al día siguiente de la finalización del plazo que establezca la normativa de cada tributo para dicho ingreso o, si éste ya hubiere concluido, el día siguiente a la presentación de la autoliquidación.

2. La **presentación de una solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en período voluntario** impedirá el inicio del período ejecutivo durante la tramitación de dichos expedientes.

No obstante lo anterior, las solicitudes a las que se refiere el párrafo anterior así como las solicitudes de suspensión y pago en especie no impedirán el inicio del periodo ejecutivo cuando anteriormente se hubiera denegado, respecto de la misma deuda tributaria, otra solicitud previa de aplazamiento, fraccionamiento, compensación, suspensión o pago en especie en periodo voluntario habiéndose abierto otro plazo de ingreso sin que se hubiera producido el mismo.

La **interposición de un recurso o reclamación en tiempo y forma contra una sanción** impedirá el inicio del período ejecutivo hasta que la sanción sea firme en vía administrativa y haya finalizado el plazo para el ingreso voluntario del pago.

La **declaración de concurso** no suspenderá el plazo voluntario de pago de las deudas que tengan la calificación de concursal de acuerdo con el texto refundido de la Ley Concursal aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2020, de 5 de mayo, sin perjuicio de que las actuaciones del periodo ejecutivo se rijan por lo dispuesto en dicho texto refundido

3. Iniciado el período ejecutivo, la Administración tributaria efectuará la recaudación de las deudas liquidadas o autoliquidadas a las que se refiere el apartado 1 de este artículo por el procedimiento de apremio sobre el patrimonio del obligado al pago.
4. El inicio del período ejecutivo determinará la exigencia de los intereses de demora y de los recargos del período ejecutivo en los términos de los artículos 26 y 28 de esta ley y, en su caso, de las costas del procedimiento de apremio.

Desarrollo reglamentario

RGR - Artículo 69. Recaudación en periodo ejecutivo.

Artículo 162. Facultades de la recaudación tributaria.

1. Para asegurar o efectuar el cobro de la deuda tributaria, los funcionarios que desarrollen funciones de recaudación podrán comprobar e investigar la existencia y situación de los bienes o derechos de los obligados tributarios, **tendrán las facultades que se reconocen a la Administración tributaria en el artículo 142 de esta ley, con los requisitos allí establecidos, y podrán adoptar medidas cautelares en los términos previstos en el artículo 146 de esta ley.**

Todo obligado tributario deberá poner en conocimiento de la Administración, cuando ésta así lo requiera, una **relación de bienes y derechos integrantes de su patrimonio** en cuantía suficiente para cubrir el importe de la deuda tributaria, de acuerdo con lo previsto en el apartado 2 del artículo 169 de esta ley.

2. Los funcionarios que desempeñen funciones de recaudación desarrollarán las actuaciones materiales que sean necesarias en el curso del procedimiento de apremio. Los obligados tributarios deberán atenderles en sus actuaciones y les prestarán la debida colaboración en el desarrollo de sus funciones.

Si el obligado tributario no cumpliera las resoluciones o requerimientos que al efecto se hubiesen dictado, se podrá acordar, previo apercibimiento, la ejecución subsidiaria de dichas resoluciones o requerimientos, mediante acuerdo del órgano competente.

Sección 2.ª Procedimiento de apremio

Subsección 1.ª Normas generales

Artículo 163. Carácter del procedimiento de apremio.

1. El procedimiento de apremio **es exclusivamente administrativo**. La competencia para entender del mismo y resolver todas sus incidencias corresponde únicamente a la Administración tributaria.
2. El procedimiento administrativo de apremio **no será acumulable a los judiciales ni a otros procedimientos de ejecución**. Su iniciación o tramitación no se suspenderá por la iniciación de aquéllos, salvo cuando proceda de acuerdo con lo establecido en la Ley Orgánica 2/1987, de 18 de mayo, de Conflictos Jurisdiccionales, o con las normas del artículo siguiente.

La Administración tributaria velará por el ámbito de potestades que en esta materia le atribuye la Ley de conformidad con lo previsto en la legislación de conflictos jurisdiccionales.

3. El procedimiento de apremio se iniciará e impulsará de oficio en todos sus trámites y, una vez iniciado, sólo se suspenderá en los casos y en la forma prevista en la normativa tributaria.

Artículo 164. Concurrencia de procedimientos.

1. Sin perjuicio del respeto al orden de prelación que para el cobro de los créditos viene establecido por la ley en atención a su naturaleza, en caso de concurrencia del procedimiento de apremio para la recaudación de los tributos con otros procedimientos de ejecución, ya sean singulares o universales, judiciales o no judiciales, la preferencia para la ejecución de los bienes trabados en el procedimiento vendrá determinada con arreglo a las siguientes reglas:
 - 1º. **Cuando concurra con otros procesos o procedimientos singulares de ejecución**, el procedimiento de apremio será preferente si el embargo efectuado en el curso del procedimiento de apremio fuera el más antiguo.
 - 2º. **Cuando concurra con otros procesos o procedimientos concursales o universales de ejecución**, el procedimiento de apremio será preferente para la ejecución de los bienes o derechos embargados en el mismo, siempre que el embargo acordado en el mismo se hubiera efectuado con anterioridad a la fecha de declaración del concurso.

Para ambos casos, se estará a la fecha de la diligencia de embargo del bien o derecho.

2. En caso de concurso de acreedores se aplicará lo dispuesto en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal y, en su caso, en la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, sin que ello impida que se dicte la correspondiente providencia de apremio y se devenguen los recargos del período ejecutivo si se dieran las condiciones para ello con anterioridad a la fecha de declaración del concurso o bien se trate de créditos contra la masa.
3. Los jueces y tribunales colaborarán con la Administración tributaria facilitando a los órganos de recaudación los datos relativos a procesos concursales o universales de ejecución que precisen para el ejercicio de sus funciones.
Asimismo, tendrán este deber de colaboración, respecto de sus procedimientos, cualesquiera órganos administrativos con competencia para tramitar procedimientos de ejecución.
4. El carácter privilegiado de los créditos tributarios otorga a la Hacienda Pública el derecho de abstención en los procesos concursales. No obstante, **la Hacienda Pública podrá suscribir en el curso de estos procesos los acuerdos o convenios previstos en la legislación concursal**, así como acordar, de conformidad con el deudor y con las garantías que se estimen oportunas, unas condiciones singulares de pago, que no pueden ser más favorables para el deudor que las recogidas en el convenio o acuerdo que ponga fin al proceso judicial. Este privilegio podrá ejercerse en los términos previstos en la legislación concursal. Igualmente podrá acordar la compensación de dichos créditos en los términos previstos en la normativa tributaria.

Para la suscripción y celebración de los acuerdos y convenios a que se refiere el párrafo anterior se requerirá únicamente la autorización del órgano competente de la Administración tributaria.

Desarrollo reglamentario

RGR - Artículo 77. Concurrencia de embargos.

Artículo 165. Suspensión del procedimiento de apremio.

1. El procedimiento de apremio se suspenderá en la forma y con los requisitos previstos en las disposiciones reguladoras de los recursos y reclamaciones económico-administrativas, y en los restantes supuestos previstos en la normativa tributaria.
2. El procedimiento de apremio se suspenderá **de forma automática** por los órganos de recaudación, sin necesidad de prestar garantía, cuando el interesado demuestre que se ha producido en su perjuicio error material, aritmético o de hecho en la determinación de la deuda, que la misma ha sido ingresada, condonada, compensada, aplazada o suspendida o que ha prescrito el derecho a exigir el pago.
3. **Cuando un tercero pretenda el levantamiento del embargo** por entender que le pertenece el dominio o titularidad de los bienes o derechos embargados o cuando considere que tiene derecho a ser reintegrado de su crédito con preferencia a la Hacienda Pública, formulará reclamación de tercería ante el órgano administrativo competente.
4. **Si se interpone tercería de dominio** se suspenderá el procedimiento de apremio en lo que se refiere a los bienes y derechos controvertidos, una vez que se hayan adoptado las medidas de aseguramiento que procedan.
5. **Si la tercería fuera de mejor derecho** proseguirá el procedimiento hasta la realización de los bienes y el producto obtenido se consignará en depósito a resultas de la resolución de la tercería.

Desarrollo reglamentario

RGR - Artículo 73. Suspensión del procedimiento de apremio.

RGR - Artículo 117. Carácter de la tercería.

RGR - Artículo 118. Competencias en materia de tercerías.

RGR - Artículo 119. Forma, plazos y efectos de la interposición de la tercería.

RGR - Artículo 120. Tramitación y resolución de la tercería.

RGR - Artículo 121. Efectos de la estimación de la reclamación de terceraía.

RGR - Artículo 122. Tercerías a favor de la Hacienda pública.

RGR - Artículo 123. Actuaciones de la Hacienda pública en procedimientos concursales y en otros procedimientos de ejecución.

Artículo 166. Conservación de actuaciones.

1. Cuando se declare la nulidad de determinadas actuaciones del procedimiento de apremio se dispondrá la conservación de las no afectadas por la causa de la nulidad.
2. La anulación de los recargos u otros componentes de la deuda tributaria distintos de la cuota o de las sanciones no afectará a la validez de las actuaciones realizadas en el curso del procedimiento de apremio respecto a los componentes de la deuda tributaria o sanciones no anulados.

Subsección 2.ª Iniciación y desarrollo del procedimiento de apremio

Artículo 167. Iniciación del procedimiento de apremio.

1. El procedimiento de apremio **se iniciará mediante providencia notificada** al obligado tributario en la que se identificará la deuda pendiente, se liquidarán los recargos a los que se refiere el artículo 28 de esta ley y se le requerirá para que efectúe el pago.
2. La providencia de apremio **será título suficiente para iniciar el procedimiento de apremio y tendrá la misma fuerza ejecutiva que la sentencia judicial para proceder contra los bienes** y derechos de los obligados tributarios.
3. **Contra la providencia de apremio sólo serán admisibles los siguientes motivos de oposición:**
 - a) Extinción total de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago.
 - b) Solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en período voluntario y otras causas de suspensión del procedimiento de recaudación.
 - c) Falta de notificación de la liquidación.
 - d) Anulación de la liquidación.
 - e) Error u omisión en el contenido de la providencia de apremio que impida la identificación del deudor o de la deuda apremiada.
4. Si el obligado tributario no efectuara el pago dentro del plazo al que se refiere el apartado 5 del artículo 62 de esta ley, se procederá al embargo de sus bienes, advirtiéndose así en la providencia de apremio.

RGR - Artículo 70. Providencia de apremio.

RGR - Artículo 71. Notificación de la providencia de apremio.

Artículo 168. Ejecución de garantías.

Si la deuda tributaria estuviera garantizada se procederá en primer lugar a ejecutar la garantía a través del procedimiento administrativo de apremio.

No obstante, la Administración tributaria podrá optar por el embargo y enajenación de otros bienes o derechos con anterioridad a la ejecución de la garantía cuando ésta no sea proporcionada a la deuda garantizada o cuando el obligado lo solicite, señalando bienes suficientes al efecto. En estos casos, la garantía prestada quedará sin efecto en la parte asegurada por los embargos.

Desarrollo reglamentario

RGR - Artículo 74. Ejecución de garantías.

Artículo 169. Práctica del embargo de bienes y derechos.

1. Con respeto siempre al **principio de proporcionalidad**, se procederá al embargo de los bienes y derechos del obligado tributario en cuantía suficiente para cubrir:
 - a) El importe de la deuda no ingresada.
 - b) Los intereses que se hayan devengado o se devenguen hasta la fecha del ingreso en el Tesoro.
 - c) Los recargos del período ejecutivo.
 - d) Las costas del procedimiento de apremio.
2. Si la Administración y el obligado tributario **no hubieran acordado otro orden** diferente en virtud de lo dispuesto en el apartado 4 de este artículo, se embargarán los bienes del obligado teniendo en cuenta la **mayor facilidad de su enajenación y la menor onerosidad de ésta para el obligado**.

Si los criterios establecidos en el párrafo anterior fueran de imposible o muy difícil aplicación, los bienes se embargarán por el siguiente orden:

- a) Dinero efectivo o en cuentas abiertas en entidades de crédito.
 - b) Créditos, efectos, valores y derechos realizables en el acto o a corto plazo.
 - c) Sueldos, salarios y pensiones.
 - d) Bienes inmuebles.
 - e) Intereses, rentas y frutos de toda especie.
 - f) Establecimientos mercantiles o industriales.
 - g) Metales preciosos, piedras finas, joyería, orfebrería y antigüedades.
 - h) Bienes muebles y semovientes.
 - i) Créditos, efectos, valores y derechos realizables a largo plazo.
3. A efectos de embargo se entiende que un crédito, efecto, valor o derecho es **realizable a corto plazo** cuando, en circunstancias normales y a juicio del órgano de recaudación, pueda ser realizado en un plazo **no superior a seis meses**. Los demás se entienden realizables a largo plazo.
 4. Siguiendo el orden establecido según los criterios del apartado 2 de este artículo, se embargarán sucesivamente los bienes o derechos conocidos en ese momento por la Administración tributaria hasta que se presuma cubierta la deuda. **En todo caso, se embargarán en último lugar aquéllos para cuya traba sea necesaria la entrada en el domicilio del obligado tributario.**
A solicitud del obligado tributario se podrá alterar el orden de embargo si los bienes que señale garantizan el cobro de la deuda con la misma eficacia y prontitud que los que preferentemente deban ser trabados y no se causa con ello perjuicio a terceros.
 5. **No se embargarán los bienes o derechos declarados inembargables** por las leyes ni aquellos otros respecto de los que se presuma que el coste de su realización pudiera exceder del importe que normalmente podría obtenerse en su enajenación.

Artículo 170. Diligencia de embargo y anotación preventiva.

1. **Cada actuación de embargo se documentará en diligencia**, que se notificará a la persona con la que se entienda dicha actuación.
 Efectuado el embargo de los bienes o derechos, **la diligencia se notificará al obligado tributario** y, en su caso, al tercero titular, poseedor o depositario de los bienes si no se hubiesen llevado a cabo con ellos las actuaciones, así como al cónyuge del obligado tributario cuando los bienes embargados sean gananciales y a los condueños o cotitulares de los mismos.
2. **Si los bienes embargados fueran inscribibles en un registro público**, la Administración tributaria tendrá derecho a que se practique anotación preventiva de embargo en el registro correspondiente. A tal efecto, el órgano competente expedirá mandamiento, con el mismo valor que si se tratara de mandamiento judicial de embargo, solicitándose, asimismo, que se emita certificación de las cargas que figuren en el registro. El registrador hará constar por nota al margen de la anotación de embargo la expedición de esta certificación, expresando su fecha y el procedimiento al que se refiera.
 En ese caso, **el embargo se notificará a los titulares de cargas posteriores a la anotación de embargo y anteriores a la nota marginal de expedición de la certificación.**
 La anotación preventiva así practicada no alterará la prelación que para el cobro de los créditos tributarios establece el artículo 77 de esta ley, siempre que se ejercite la tercería de mejor derecho. En caso contrario, prevalecerá el orden registral de las anotaciones de embargo.
3. **Contra la diligencia de embargo sólo serán admisibles** los siguientes motivos de oposición:
 - a) Extinción de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago.
 - b) Falta de notificación de la providencia de apremio.
 - c) Incumplimiento de las normas reguladoras del embargo contenidas en esta ley.
 - d) Suspensión del procedimiento de recaudación.
4. Cuando se **embarguen bienes muebles**, la Administración tributaria podrá disponer su depósito en la forma que se determine reglamentariamente.
5. Cuando se ordene el **embargo de establecimiento mercantil o industrial** o, en general, de los bienes y derechos integrantes de una empresa, si se aprecia que la continuidad de las personas que ejercen la dirección de la actividad pudiera perjudicar la solvencia del obligado tributario, el órgano competente, previa audiencia del titular del negocio u órgano de administración de la entidad, **podrá acordar el nombramiento de un funcionario que ejerza de administrador** o que intervenga en la gestión del negocio en la forma que reglamentariamente se establezca, fiscalizando previamente a su ejecución aquellos actos que se concreten en el acuerdo administrativo.
6. La Administración tributaria **podrá acordar la prohibición de disponer sobre los bienes inmuebles** de una sociedad, sin necesidad de que el procedimiento recaudatorio se dirija contra ella, cuando se hubieran embargado al obligado tributario acciones o participaciones de aquella y este ejerza el control efectivo, total o parcial, directo o indirecto sobre la sociedad

titular de los inmuebles en cuestión en los términos previstos en el artículo 42 del Código de Comercio y aunque no estuviere obligado a formular cuentas consolidadas. Podrá tomarse anotación preventiva de la prohibición de disponer en la hoja abierta a las fincas en el Registro de la Propiedad competente en virtud del correspondiente mandamiento en que se justificará la validez de la medida cautelar contra persona distinta del titular registral por referencia a la existencia de la correspondiente relación de control cuyo presupuesto de hecho se detallará en el propio mandamiento.

El recurso contra la medida de prohibición de disponer solo podrá fundarse en la falta de alguno de los presupuestos de hecho que permiten su adopción.

La medida se alzará cuando por cualquier causa se extinga el embargo de las participaciones o acciones pertenecientes al obligado tributario. Asimismo, la Administración tributaria podrá acordar el levantamiento de la prohibición de disponer cuando su mantenimiento pudiera producir perjuicios de difícil o imposible reparación, debidamente acreditados por la sociedad.

Desarrollo reglamentario

RGR - Artículo 76. Práctica de los embargos.

RGR - Artículo 75. Diligencias de embargo.

Artículo 171. Embargo de bienes o derechos en entidades de crédito o de depósito.

1. Cuando la Administración tributaria tenga conocimiento de la existencia de fondos, valores, títulos u otros bienes entregados o confiados a una determinada oficina de una entidad de crédito u otra persona o entidad depositaria, podrá disponer su embargo en la cuantía que proceda. En la diligencia de embargo **deberá identificarse el bien o derecho conocido por la Administración actuante, pero el embargo podrá extenderse, sin necesidad de identificación previa, al resto de los bienes o derechos existentes** en dicha persona o entidad, dentro del ámbito estatal, autonómico o local que corresponda a la jurisdicción respectiva de cada Administración tributaria ordenante del embargo.

Si de la información suministrada por la persona o entidad depositaria en el momento del embargo se deduce que los fondos, valores, títulos u otros bienes existentes no son homogéneos o que su valor excede del importe señalado en el apartado 1 del artículo 169, se concretarán por el órgano competente los que hayan de quedar trabados.

2. Cuando los fondos o valores se encuentren depositados en **cuentas a nombre de varios titulares** sólo se embargará la parte correspondiente al obligado tributario. A estos efectos, en el caso de cuentas de titularidad indistinta con solidaridad activa frente al depositario o de titularidad conjunta mancomunada, el saldo se presumirá dividido en partes iguales, salvo que se pruebe una titularidad material diferente.
3. **Cuando en la cuenta afectada por el embargo se efectúe habitualmente el abono de sueldos, salarios o pensiones, deberán respetarse las limitaciones establecidas en la Ley 1/2000**, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, mediante su aplicación sobre el importe que deba considerarse sueldo, salario o pensión del deudor. A estos efectos se considerará sueldo, salario o pensión el importe ingresado en dicha cuenta por ese concepto en el mes en que se practique el embargo o, en su defecto, en el mes anterior.

Desarrollo reglamentario

RGR - Artículo 78. Embargo de dinero en efectivo.

RGR - Artículo 79. Embargo de dinero en cuentas abiertas en entidades de crédito.

RGR - Artículo 80. Embargo de valores.

RGR - Artículo 81. Embargo de otros créditos, efectos y derechos realizables en el acto o a corto plazo.

RGR - Artículo 82. Embargo de sueldos, salarios y pensiones.

RGR - Artículo 83. Embargos de bienes inmuebles y de derechos sobre estos.

RGR - Artículo 84. Anotación preventiva en el Registro de la Propiedad de los embargos de bienes inmuebles y de derechos sobre estos.

RGR - Artículo 85. Requisitos de los mandamientos para la anotación preventiva de los embargos de bienes inmuebles y de derechos sobre estos.

RGR - Artículo 86. Presentación de los mandamientos en el Registro de la Propiedad.

RGR - Artículo 87. Incidencias en las anotaciones preventivas de embargo en el Registro de la Propiedad.

RGR - Artículo 88. Contestaciones de los registradores.

RGR - Artículo 88 bis. Prohibición de disposición de bienes inmuebles por embargo de acciones y participaciones.

RGR - Artículo 89. Embargo de intereses, rentas y frutos de toda especie.

RGR - Artículo 90. Embargo de establecimientos mercantiles e industriales.

RGR - Artículo 91. Embargo de metales preciosos, piedras finas, joyería, orfebrería, antigüedades y otros objetos de valor histórico o artístico.

RGR - Artículo 92. Embargo de los restantes bienes muebles y semovientes.

RGR - Artículo 93. Embargo de créditos, efectos, valores y derechos realizables a largo plazo.

Artículo 172. Enajenación de los bienes embargados.

1. La enajenación de los bienes embargados **se realizará mediante subasta, concurso o adjudicación directa**, en los casos y condiciones que se fijen reglamentariamente.
El acuerdo de enajenación únicamente podrá impugnarse si las diligencias de embargo se han tenido por notificadas de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 112 de esta ley. En ese caso, contra el acuerdo de enajenación sólo serán admisibles los motivos de impugnación contra las diligencias de embargo a los que se refiere el apartado 3 del artículo 170 de esta ley.
2. El procedimiento de apremio **podrá concluir con la adjudicación de bienes a la Hacienda Pública** cuando se trate de bienes inmuebles o de bienes muebles cuya adjudicación pueda interesar a la Hacienda Pública y no se hubieran adjudicado en el procedimiento de enajenación.
 La adjudicación **se acordará por el importe del débito perseguido, sin que, en ningún caso, pueda rebasar el 75 por ciento del tipo inicial fijado en el procedimiento de enajenación.**
3. La Administración tributaria **no podrá proceder a la enajenación** de los bienes y derechos embargados en el curso del procedimiento de apremio **hasta que el acto de liquidación** de la deuda tributaria ejecutada **sea firme**, salvo en los supuestos de fuerza mayor, bienes perecederos, bienes en los que exista un riesgo de pérdida inminente de valor o cuando el obligado tributario solicite de forma expresa su enajenación.
4. En cualquier momento anterior a la adjudicación de bienes, la Administración tributaria liberará los bienes embargados si el obligado extingue la deuda tributaria y las costas del procedimiento de apremio.

Desarrollo reglamentario

RGR - Artículo 94. Depósito de bienes embargados.
 RGR - Artículo 95. Funciones del depositario.
 RGR - Artículo 96. Derechos, deberes y responsabilidad del depositario de bienes embargados.
 RGR - Artículo 97. Valoración y fijación del tipo.
 RGR - Artículo 98. Títulos de propiedad.
 RGR - Artículo 99. Formación de lotes y orden para su enajenación.
 RGR - Artículo 100. Formas de enajenación.
 RGR - Artículo 101. Acuerdo de enajenación y anuncio de la subasta.
 RGR - Artículo 102. Subastas de bienes agrupados y simultáneas.
 RGR - Artículo 103. Licitadores.
 RGR - Artículo 103 bis. El Depósito obligatorio.
 RGR - Artículo 103 ter. La Mesa de subasta.
 RGR - Artículo 104. Desarrollo de la subasta.
 RGR - Artículo 104 bis. Adjudicación y pago.
 RGR - Artículo 105. Subastas a través de empresas o profesionales especializados.
 RGR - Artículo 106. Enajenación por concurso.
 RGR - Artículo 107. Enajenación mediante adjudicación directa.
 RGR - Artículo 108. Competencia.
 RGR - Artículo 109. Adjudicación de bienes y derechos.
 RGR - Artículo 110. Inscripción y cancelación de cargas.
 RGR - Artículo 111. Escritura pública de venta y cancelación de cargas.
 RGR - Artículo 112. Levantamiento de embargo.
 RGR - Artículo 113. Costas del procedimiento de apremio.
 RGR - Artículo 114. Honorarios y gastos de depósito y administración.
 RGR - Artículo 115. Liquidación de las costas.

Subsección 3.ª Terminación del procedimiento de apremio

Artículo 173. Terminación del procedimiento de apremio.

1. El procedimiento de apremio termina:
 - a) Con el pago de la cantidad debida a que se refiere el apartado 1 del artículo 169 de esta ley.
 - b) Con el acuerdo que declare el crédito total o parcialmente incobrable, una vez declarados fallidos todos los obligados al pago.
 - c) Con el acuerdo de haber quedado extinguida la deuda por cualquier otra causa.
2. En los casos en que se haya declarado el crédito incobrable, el procedimiento de apremio se reanudará, dentro del plazo de prescripción, cuando se tenga conocimiento de la solvencia de algún obligado al pago.

Desarrollo reglamentario

RGR - Artículo 116. Terminación del procedimiento de apremio.

Sección 3.ª Procedimiento frente a responsables y sucesores

Subsección 1.ª Procedimiento frente a los responsables

Artículo 174. Declaración de responsabilidad.

1. La responsabilidad **podrá ser declarada en cualquier momento posterior a la práctica de la liquidación** o a la presentación de la autoliquidación, salvo que la ley disponga otra cosa.
2. **La competencia para iniciar el procedimiento de declaración de responsabilidad** y para dictar el acto administrativo de declaración de responsabilidad corresponde al órgano de recaudación.
3. El trámite de audiencia previo a los responsables no excluirá el derecho que también les asiste a formular con anterioridad a dicho trámite las alegaciones que estimen pertinentes y a aportar la documentación que consideren necesaria.
4. **El acto de declaración de responsabilidad será notificado a los responsables.** El acto de notificación tendrá el siguiente contenido:
 - a) Texto íntegro del acuerdo de declaración de responsabilidad, con indicación del presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto.
 - b) Medios de impugnación que pueden ser ejercitados contra dicho acto, órgano ante el que hubieran de presentarse y plazo para interponerlos.
 - c) Lugar, plazo y forma en que deba ser satisfecho el importe exigido al responsable.
5. En el recurso o reclamación contra el acuerdo de derivación de responsabilidad **podrá impugnarse el presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto**, sin que como consecuencia de la resolución de estos recursos o reclamaciones puedan revisarse las liquidaciones que hubieran adquirido firmeza para otros obligados tributarios, sino únicamente el importe de la obligación del responsable que haya interpuesto el recurso o la reclamación.

No obstante, **en los supuestos previstos en el apartado 2 del artículo 42 de esta Ley no podrán impugnarse las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sino el alcance global de la responsabilidad.** Asimismo, en los supuestos previstos en el citado apartado no resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 212.3 de esta Ley, tanto si el origen del importe derivado procede de deudas como de sanciones tributarias.

6. El plazo concedido al responsable para efectuar el pago en período voluntario será el establecido en el apartado 2 del artículo 62 de esta ley.

Si el responsable no realiza el pago en dicho plazo, la deuda le será exigida en vía de apremio, extendiéndose al recargo del período ejecutivo que proceda según el artículo 28 de esta ley.

Desarrollo reglamentario

RGR - Artículo 124. Declaración de responsabilidad.

RGR - Artículo 124 bis. Especialidades en materia de declaración de responsabilidad asociada a la liquidación vinculada a delito.

Artículo 175. Procedimiento para exigir la responsabilidad solidaria.

1. El procedimiento para exigir la responsabilidad solidaria, según los casos, será el siguiente:
 - a) **Cuando la responsabilidad haya sido declarada y notificada al responsable en cualquier momento anterior al vencimiento del período voluntario** de pago original de la deuda que se deriva, bastará con requerirle el pago una vez transcurrido dicho período.
 - b) En los demás casos, una vez transcurrido el período voluntario de pago original de la deuda que se deriva, el órgano competente dictará acto de declaración de responsabilidad que se notificará al responsable.
2. El que pretenda adquirir la titularidad de explotaciones y actividades económicas y al objeto de limitar la responsabilidad solidaria contemplada en el párrafo c) del apartado 1 del artículo 42 de esta ley, tendrá derecho, previa la conformidad del titular actual, a solicitar de la Administración certificación detallada de las deudas, sanciones y responsabilidades tributarias derivadas de su ejercicio. La Administración tributaria deberá expedir dicha certificación en el **plazo de tres meses desde la solicitud**. En tal caso, quedará la responsabilidad del adquirente, limitada a las deudas, sanciones y responsabilidades contenidas en la misma. Si la certificación se expediera sin mencionar deudas, sanciones o responsabilidades, o no se facilitara en el plazo señalado, el solicitante quedará exento de la responsabilidad a la que se refiere dicho artículo.

Desarrollo reglamentario

RGR - Artículo 125. Certificación por adquisición de explotaciones o actividades económicas.

Artículo 176. Procedimiento para exigir la responsabilidad subsidiaria.

Una vez declarados fallidos el deudor principal y, en su caso, los responsables solidarios, la Administración tributaria dictará acto de declaración de responsabilidad, que se notificará al responsable subsidiario.

Subsección 2.ª Procedimiento frente a los sucesores

Artículo 177. Procedimiento de recaudación frente a los sucesores.

1. Fallecido cualquier obligado al pago de la deuda tributaria, el procedimiento de recaudación continuará con sus herederos y, en su caso, legatarios, **sin más requisitos que la constancia del fallecimiento** de aquél y la notificación a los sucesores, con requerimiento del pago de la deuda tributaria y costas pendientes del causante.
 Cuando el heredero **alegue haber hecho uso del derecho a deliberar**, se suspenderá el procedimiento de recaudación hasta que transcurra el plazo concedido para ello, durante el cual podrá solicitar de la Administración tributaria la relación de las deudas tributarias pendientes del causante, con efectos meramente informativos.
Mientras la herencia se encuentre yacente, el procedimiento de recaudación de las deudas tributarias pendientes podrá continuar dirigiéndose contra sus bienes y derechos, a cuyo efecto se deberán entender las actuaciones con quien ostente su administración o representación.
2. **Disuelta y liquidada una sociedad o entidad**, el procedimiento de recaudación continuará con sus socios, partícipes o cotitulares, una vez constatada la extinción de la personalidad jurídica.
 Disuelta y liquidada una fundación, el procedimiento de recaudación continuará con los destinatarios de sus bienes y derechos.
La Administración tributaria podrá dirigirse contra cualquiera de los socios, partícipes, cotitulares o destinatarios, o contra todos ellos simultánea o sucesivamente, para requerirles el pago de la deuda tributaria y costas pendientes.

Desarrollo reglamentario

RGR - Artículo 127. Procedimiento de recaudación frente a los sucesores.

TÍTULO IV La potestad sancionadora

CAPÍTULO I Principios de la potestad sancionadora en materia tributaria

Artículo 178. Principios de la potestad sancionadora.

La potestad sancionadora en materia tributaria se ejercerá de acuerdo con los principios reguladores de la misma en materia administrativa con las especialidades establecidas en esta ley.

En particular serán aplicables los principios de legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad y no concurrencia. El principio de irretroactividad se aplicará con carácter general, teniendo en consideración lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 10 de esta ley.

Artículo 179. Principio de responsabilidad en materia de infracciones tributarias.

1. **Las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley podrán ser sancionadas** por hechos constitutivos de infracción tributaria cuando resulten responsables de los mismos.

2. Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes **no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos:**

- a) Cuando se realicen por quienes carezcan de capacidad de obrar en el orden tributario.
- b) Cuando concurra fuerza mayor.
- c) Cuando deriven de una decisión colectiva, para quienes hubieran salvado su voto o no hubieran asistido a la reunión en que se adoptó la misma.
- d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración Tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta Ley. Tampoco se exigirá esta responsabilidad si el obligado tributario ajusta su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y éstos no hayan sido modificados.

A efectos de lo dispuesto en este apartado 2, en los supuestos a que se refiere el artículo 206 bis de esta Ley, no podrá considerarse, salvo prueba en contrario, que existe concurrencia ni de la diligencia debida en el cumplimiento de las obligaciones tributarias ni de la interpretación razonable de la norma señaladas en el párrafo anterior.

- e) Cuando sean imputables a una deficiencia técnica de los programas informáticos de asistencia facilitados por la Administración Tributaria para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

3. Los obligados tributarios que voluntariamente regularicen su situación tributaria o subsanen las declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas con anterioridad de forma incorrecta no incurrirán en responsabilidad por las infracciones tributarias cometidas con ocasión de la presentación de aquéllas.

Lo dispuesto en el párrafo anterior se entenderá sin perjuicio de lo previsto en el artículo 27 de esta ley y de las posibles infracciones que puedan cometerse como consecuencia de la presentación tardía o incorrecta de las nuevas declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes.

Desarrollo reglamentario

Rto Sanc. - Artículo 2. Regularización voluntaria en el orden sancionador.

Artículo 180. Principio de no concurrencia de sanciones tributarias.

1. **Una misma acción u omisión que deba aplicarse como criterio de graduación** de una infracción o como circunstancia que determine la calificación de una infracción como grave o muy grave **no podrá ser sancionada como infracción independiente**.

2. La realización de varias acciones u omisiones constitutivas de varias infracciones posibilitará la imposición de las sanciones que procedan por todas ellas.

Entre otros supuestos, la sanción derivada de la comisión de la infracción prevista en el artículo 191 de esta Ley será compatible con la que proceda, en su caso, por la aplicación de los artículos 194 y 195 de esta Ley.

Asimismo, la sanción derivada de la comisión de la infracción prevista en el artículo 198 de esta Ley será compatible con las que procedan, en su caso, por la aplicación de los artículos 199 y 203 de esta Ley.

3. Las sanciones derivadas de la comisión de infracciones tributarias resultan compatibles con la exigencia del interés de demora y de los recargos del periodo ejecutivo.

CAPÍTULO II Disposiciones generales sobre infracciones y sanciones tributarias

Sección 1.ª Sujetos responsables de las infracciones y sanciones tributarias

Artículo 181. Sujetos infractores.

1. **Serán sujetos infractores** las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley que realicen las acciones u omisiones tipificadas como infracciones en las leyes.

Entre otros, serán sujetos infractores los siguientes:

- a) Los contribuyentes y los sustitutos de los contribuyentes.
 - b) Los retenedores y los obligados a practicar ingresos a cuenta.
 - c) Los obligados al cumplimiento de obligaciones tributarias formales.
 - d) La entidad representante del grupo fiscal en el régimen de consolidación fiscal.
 - e) Las entidades que estén obligadas a imputar o atribuir rentas a sus socios o miembros.
 - f) El representante legal de los sujetos obligados que carezcan de capacidad de obrar en el orden tributario.
 - g) Los obligados tributarios conforme a la normativa sobre asistencia mutua.
 - h) La entidad dominante en el régimen especial del grupo de entidades del Impuesto sobre el Valor Añadido.
2. El sujeto infractor tendrá la consideración de deudor principal a efectos de lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 41 de esta ley en relación con la declaración de responsabilidad.
 3. La concurrencia de varios sujetos infractores en la realización de una infracción tributaria determinará que queden solidariamente obligados frente a la Administración al pago de la sanción.

Artículo 182. Responsables y sucesores de las sanciones tributarias.

1. Responderán solidariamente del pago de las sanciones tributarias, derivadas o no de una deuda tributaria, las personas o entidades que se encuentren en los supuestos de los párrafos a) y c) del apartado 1 y en los del apartado 2 del artículo 42 de esta Ley, en los términos establecidos en dicho artículo. El procedimiento para declarar y exigir la responsabilidad solidaria será el previsto en el artículo 175 de esta Ley.
2. Responderán subsidiariamente del pago de las sanciones tributarias las personas o entidades que se encuentren en los supuestos de los párrafos a), g) y h) del apartado 1 del artículo 43 de esta Ley, en los términos establecidos en dicho artículo. El procedimiento para declarar y exigir la responsabilidad subsidiaria será el previsto en el artículo 176 de esta Ley.
3. **Las sanciones tributarias no se transmitirán a los herederos y legatarios de las personas físicas infractoras.**
Las sanciones tributarias por infracciones cometidas por las sociedades y entidades disueltas se transmitirán a los sucesores de las mismas en los términos previstos en el artículo 40 de esta ley.

Sección 2.ª Concepto y clases de infracciones y sanciones tributarias

Artículo 183. Concepto y clases de infracciones tributarias.

1. Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley.
2. Las infracciones tributarias **se clasifican en leves, graves y muy graves.**
3. Las infracciones y sanciones en materia de contrabando se regirán por su normativa específica.

Artículo 184. Calificación de las infracciones tributarias.

1. Las infracciones tributarias se calificarán como leves, graves o muy graves de acuerdo con lo dispuesto en cada caso en los artículos 191 a 206 de esta ley.
Cada infracción tributaria se calificará de forma unitaria como leve, grave o muy grave y, en el caso de multas proporcionales, la sanción que proceda se aplicará sobre la totalidad de la base de la sanción que en cada caso corresponda, salvo en el supuesto del apartado 6 del artículo 191 de esta ley.
2. A efectos de lo establecido en este título, **se entenderá que existe ocultación de datos** a la Administración tributaria cuando no se presenten declaraciones o se presenten declaraciones en las que se incluyan hechos u operaciones inexistentes o con importes falsos, o en las que se omitan total o parcialmente operaciones, ingresos, rentas, productos, bienes o cualquier otro dato que incida en la determinación de la deuda tributaria, siempre que la incidencia de la deuda derivada de la ocultación en relación con la base de la sanción sea superior al 10 por ciento.

3. A efectos de lo establecido en este título, **se consideran medios fraudulentos:**
- a) **Las anomalías sustanciales en la contabilidad** y en los libros o registros establecidos por la normativa tributaria.

Se consideran anomalías sustanciales:

 - 1º. El **incumplimiento absoluto** de la obligación de llevanza de la contabilidad o de los libros o registros establecidos por la normativa tributaria.
 - 2º. **La llevanza de contabilidades distintas** que, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, no permitan conocer la verdadera situación de la empresa.
 - 3º. **La llevanza incorrecta de los libros de contabilidad** o de los libros o registros establecidos por la normativa tributaria, mediante la falsedad de asientos, registros o importes, la omisión de operaciones realizadas o la contabilización en cuentas incorrectas de forma que se altere su consideración fiscal. La apreciación de esta circunstancia requerirá que la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 50 por ciento del importe de la base de la sanción.
 - b) **El empleo de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados**, siempre que la incidencia de los documentos o soportes falsos o falseados represente un porcentaje superior al 10 por ciento de la base de la sanción.
 - c) **La utilización de personas o entidades interpuestas** cuando el sujeto infractor, con la finalidad de ocultar su identidad, haya hecho figurar a nombre de un tercero, con o sin su consentimiento, la titularidad de los bienes o derechos, la obtención de las rentas o ganancias patrimoniales o la realización de las operaciones con trascendencia tributaria de las que se deriva la obligación tributaria cuyo incumplimiento constituye la infracción que se sanciona.

Desarrollo reglamentario

Rto Sanc. - Artículo 3. Calificación unitaria de la infracción.

Rto Sanc. - Artículo 4. Circunstancias determinantes de la calificación de una infracción.

Artículo 185. Clases de sanciones tributarias.

1. Las infracciones tributarias se sancionarán mediante la imposición de sanciones pecuniarias y, cuando proceda, de sanciones no pecuniarias de carácter accesorio.
2. Las sanciones pecuniarias podrán consistir en multa fija o proporcional.

Artículo 186. Sanciones no pecuniarias por infracciones graves o muy graves.

1. Cuando la multa pecuniaria impuesta por infracción grave o muy grave sea de importe igual o superior a 30.000 euros y se hubiera utilizado el criterio de graduación de comisión repetida de infracciones tributarias, se podrán imponer, además, las siguientes sanciones accesorias:
 - a) Pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a aplicar beneficios e incentivos fiscales de carácter rogado durante un plazo de un año si la infracción cometida hubiera sido grave o de dos años si hubiera sido muy grave.
 - b) Prohibición para contratar con la Administración pública que hubiera impuesto la sanción durante un plazo de un año si la infracción cometida hubiera sido grave o de dos años si hubiera sido muy grave.
2. Cuando la multa pecuniaria impuesta por infracción muy grave sea de importe igual o superior a 60.000 euros y se haya utilizado el criterio de graduación de comisión repetida de infracciones tributarias, se podrán imponer, además, las siguientes sanciones accesorias:
 - a) Pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a aplicar beneficios e incentivos fiscales de carácter rogado durante un plazo de tres, cuatro o cinco años, cuando el importe de la sanción impuesta hubiera sido igual o superior a 60.000, 150.000 ó 300.000 euros, respectivamente.
 - b) Prohibición para contratar con la Administración pública que hubiera impuesto la sanción durante un plazo de tres, cuatro o cinco años, cuando el importe de la sanción impuesta hubiera sido igual o superior a 60.000, 150.000 o 300.000 euros, respectivamente.
3. Cuando las autoridades o las personas que ejerzan profesiones oficiales cometan infracciones derivadas de la vulneración de los deberes de colaboración de los artículos 93 y 94 de esta ley y siempre que, en relación con dicho deber, hayan desatendido tres requerimientos según lo previsto en el artículo 203 de esta ley, además de la multa pecuniaria que proceda, podrá imponerse como sanción accesoria la suspensión del ejercicio de profesiones oficiales, empleo o cargo público por un plazo de tres meses.

La suspensión será por un plazo de doce meses si se hubiera sancionado al sujeto infractor con la sanción accesoria a la que se refiere el párrafo anterior en virtud de resolución firme en vía administrativa dentro de los cuatro años anteriores a la comisión de la infracción.

A efectos de lo dispuesto en este apartado, se considerarán profesiones oficiales las desempeñadas por registradores de la propiedad y mercantiles, notarios y todos aquellos que, ejerciendo funciones públicas, no perciban directamente haberes del Estado, comunidades autónomas, entidades locales u otras entidades de derecho público.

4. Cuando se imponga la sanción prevista en el artículo 202.3 de esta Ley se podrán imponer, además, las sanciones accesorias previstas en el apartado 1 de este artículo.

Desarrollo reglamentario

Rto Sanc. - Artículo 30. Sanciones tributarias no pecuniarias.

Rto Sanc. - Artículo 31. Especialidades en la tramitación de procedimientos sancionadores para la imposición de sanciones no pecuniarias.

Sección 3.ª Cuantificación de las sanciones tributarias pecuniarias

Artículo 187. Criterios de graduación de las sanciones tributarias.

1. Las sanciones tributarias se graduarán exclusivamente conforme a los siguientes criterios, en la medida en que resulten aplicables:

a) Comisión repetida de infracciones tributarias.

Se entenderá producida esta circunstancia cuando el sujeto infractor hubiera sido sancionado por una **infracción de la misma naturaleza**, ya sea leve, grave o muy grave, en virtud de **resolución firme** en vía administrativa **dentro de los cuatro años anteriores a la comisión de la infracción**.

A estos efectos se considerarán de la misma naturaleza las infracciones previstas en un mismo artículo del capítulo III de este título. No obstante, las infracciones previstas en los artículos 191, 192 y 193 de esta ley se considerarán todas ellas de la misma naturaleza.

Cuando concorra esta circunstancia, la sanción mínima se incrementará en los siguientes porcentajes, salvo que se establezca expresamente otra cosa:

- Cuando el sujeto infractor hubiera sido sancionado por una **infracción leve**, el incremento será de cinco puntos porcentuales.
- Cuando el sujeto infractor hubiera sido sancionado por **una infracción grave**, el incremento será de 15 puntos porcentuales.
- Cuando el sujeto infractor hubiera sido sancionado por una **infracción muy grave**, el incremento será de 25 puntos porcentuales.

b) Perjuicio económico para la Hacienda Pública.

El perjuicio económico se determinará por el **porcentaje resultante de la relación existente** entre:

- 1º. La base de la sanción; y
- 2º. La cuantía total que hubiera debido ingresarse en la autoliquidación o por la adecuada declaración del tributo o el importe de la devolución inicialmente obtenida.

Cuando concorra esta circunstancia, **la sanción mínima se incrementará en los siguientes porcentajes**:

- Cuando el perjuicio económico sea superior al 10 por ciento e inferior o igual al 25 por ciento, el incremento será de 10 puntos porcentuales.
- Cuando el perjuicio económico sea superior al 25 por ciento e inferior o igual al 50 por ciento, el incremento será de 15 puntos porcentuales.
- Cuando el perjuicio económico sea superior al 50 por ciento e inferior o igual al 75 por ciento, el incremento será de 20 puntos porcentuales.
- Cuando el perjuicio económico sea superior al 75 por ciento, el incremento será de 25 puntos porcentuales.

c) Incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación.

Se entenderá producida esta circunstancia cuando dicho incumplimiento afecte a más del 20 por ciento del importe de las operaciones sujetas al deber de facturación en relación con el tributo u obligación tributaria y período objeto de la comprobación o investigación o cuando, como consecuencia de dicho incumplimiento, la Administración tributaria no pueda conocer el importe de las operaciones sujetas al deber de facturación.

En el supuesto previsto en el apartado 4 del artículo 201 de esta ley, se entenderá producida esta circunstancia cuando el incumplimiento afecte a más del 20 por ciento de los documentos de circulación expedidos o utilizados en el período objeto de comprobación o investigación.

d) Acuerdo o conformidad del interesado.

En los procedimientos de verificación de datos y comprobación limitada, salvo que se requiera la conformidad expresa, se entenderá producida la conformidad siempre que la liquidación resultante no sea objeto de recurso o reclamación económico-administrativa.

En el procedimiento de inspección se aplicará este criterio de graduación cuando el obligado tributario suscriba un acta con acuerdo o un acta de conformidad.

Cuando concorra esta circunstancia, la sanción que resulte de la aplicación de los criterios previstos en los párrafos anteriores de este apartado se reducirá de acuerdo con lo dispuesto en el artículo siguiente.

2. Los criterios de graduación son aplicables simultáneamente.

Desarrollo reglamentario

Rto Sanc. - Artículo 5. Comisión repetida de infracciones tributarias.

Rto Sanc. - Artículo 6. Incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación.

Artículo 188. Reducción de las sanciones.

1. La cuantía de las sanciones pecuniarias impuestas según los artículos 191 a 197 de esta ley **se reducirá en los siguientes porcentajes:**
 - a) Un 65 por ciento en los supuestos de actas con acuerdo previstos en el artículo 155 de esta ley.
 - b) Un 30 por ciento en los supuestos de conformidad.
2. El importe de la reducción practicada conforme a lo dispuesto en el apartado anterior se exigirá sin más requisito que la notificación al interesado, cuando concorra alguna de las siguientes circunstancias:
 - a) En los supuestos previstos en el párrafo a) del apartado anterior, cuando se haya interpuesto contra la regularización o la sanción el correspondiente recurso contencioso-administrativo o, en el supuesto de haberse presentado aval o certificado de seguro de caución en sustitución del depósito, cuando no se ingresen las cantidades derivadas del acta con acuerdo en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley o en los plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento que se hubiera concedido por la Administración tributaria con garantía de aval o certificado de seguro de caución.
 - b) En los supuestos de conformidad, cuando se haya interpuesto recurso o reclamación contra la regularización.
3. **El importe de la sanción** que deba ingresarse por la comisión de cualquier infracción, una vez aplicada, en su caso, la reducción por conformidad a la que se refiere el párrafo b) del apartado 1 de este artículo, **se reducirá en el 40 por ciento si concurren las siguientes circunstancias:**
 - a) Que se realice el ingreso total del importe restante de dicha sanción en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley o en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento que la Administración tributaria hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución y que el obligado al pago hubiera solicitado con anterioridad a la finalización del plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley.
 - b) Que no se interponga recurso o reclamación contra la liquidación o la sanción.

El importe de la reducción practicada de acuerdo con lo dispuesto en este apartado se exigirá sin más requisito que la notificación al interesado, cuando se haya interpuesto recurso o reclamación en plazo contra la liquidación o la sanción.

La reducción prevista en este apartado no será aplicable a las sanciones que procedan en los supuestos de actas con acuerdo.
4. Cuando según lo dispuesto en los apartados 2 y 3 de este artículo se exija el importe de la reducción practicada, **no será necesario interponer recurso independiente contra dicho acto** si previamente se hubiera interpuesto recurso o reclamación contra la sanción reducida.

Si se hubiera interpuesto recurso contra la sanción reducida se entenderá que la cuantía a la que se refiere dicho recurso será el importe total de la sanción, y se extenderán los efectos suspensivos derivados del recurso a la reducción practicada que se exija.

Desarrollo reglamentario

Rto Sanc. - Artículo 7. Conformidad del obligado tributario.

Sección 4.ª Extinción de la responsabilidad derivada de las infracciones y de las sanciones tributarias

Artículo 189. Extinción de la responsabilidad derivada de las infracciones tributarias.

1. La responsabilidad derivada de las infracciones tributarias **se extinguirá por el fallecimiento** del sujeto infractor y **por el transcurso del plazo de prescripción** para imponer las correspondientes sanciones.
2. El plazo de prescripción para imponer sanciones tributarias será de cuatro años y comenzará a contarse desde el momento en que se cometieron las correspondientes infracciones.
3. **El plazo de prescripción para imponer sanciones tributarias se interrumpirá:**
 - a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del interesado, conducente a la imposición de la sanción tributaria.
 - b) Las acciones administrativas conducentes a la regularización de la situación tributaria del obligado interrumpirán el plazo de prescripción para imponer las sanciones tributarias que puedan derivarse de dicha regularización.
 - c) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal, así como por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado en el curso de dichos procedimientos.
4. La prescripción se aplicará de oficio por la Administración tributaria, sin necesidad de que la invoque el interesado.

Artículo 190. Extinción de las sanciones tributarias.

1. Las sanciones tributarias se extinguen por el pago o cumplimiento, por prescripción del derecho para exigir su pago, por compensación, por condonación y por el fallecimiento de todos los obligados a satisfacerlas.
2. Será de aplicación a las sanciones tributarias lo dispuesto en el capítulo IV del título II de esta ley.
En particular, la prescripción del derecho para exigir el pago de las sanciones tributarias se regulará por las normas establecidas en la sección tercera del capítulo y título citados relativas a la prescripción del derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas.
3. La recaudación de las sanciones se regulará por las normas incluidas en el capítulo V del título III de esta ley.
4. Las sanciones tributarias ingresadas indebidamente tendrán la consideración de ingresos indebidos a los efectos de esta ley.

CAPÍTULO III Clasificación de las infracciones y sanciones tributarias

Artículo 191. Infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación.

1. Constituye infracción tributaria **dejar de ingresar dentro del plazo** establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 o proceda la aplicación del párrafo b) del apartado 1 del artículo 161, ambos de esta ley.
También constituye infracción tributaria la falta de ingreso total o parcial de la deuda tributaria de los socios, herederos, comuneros o partícipes derivada de las cantidades no atribuidas o atribuidas incorrectamente por las entidades en atribución de rentas.
La infracción tributaria prevista en este artículo **será leve, grave o muy grave** de acuerdo con lo dispuesto en los apartados siguientes.
La base de la sanción será la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción.
2. **La infracción tributaria será leve** cuando la base de la sanción sea inferior o igual a 3.000 euros o, siendo superior, no exista ocultación.
La infracción no será leve, cualquiera que sea la cuantía de la base de la sanción, en los siguientes supuestos:
 - a) Cuando se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos o falseados, aunque ello no sea constitutivo de medio fraudulento.
 - b) Cuando la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 10 por ciento de la base de la sanción.
 - c) Cuando se hayan dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta.
La sanción por infracción leve consistirá en multa pecuniaria proporcional del 50 por ciento.
3. **La infracción será grave cuando la base de la sanción sea superior a 3.000 euros y exista ocultación.**
La infracción **también será grave**, cualquiera que sea la cuantía de la base de la sanción, en los siguientes supuestos:
 - a) Cuando se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos o falseados, sin que ello sea constitutivo de medio fraudulento.
 - b) Cuando la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 10 por ciento e inferior o igual al 50 por ciento de la base de la sanción.

- c) Cuando se hayan dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, siempre que las retenciones practicadas y no ingresadas, y los ingresos a cuenta repercutidos y no ingresados, representen un porcentaje inferior o igual al 50 por ciento del importe de la base de la sanción.

La utilización de medios fraudulentos determinará que la infracción sea calificada en todo caso como muy grave.

La sanción por infracción grave consistirá en **multa pecuniaria proporcional del 50 al 100** por ciento y se graduará incrementando el porcentaje mínimo conforme a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico para la Hacienda Pública, con los incrementos porcentuales previstos para cada caso en los párrafos a) y b) del apartado 1 del artículo 187 de esta ley.

4. La infracción será muy grave cuando se hubieran utilizado medios fraudulentos.

La infracción también será muy grave, aunque no se hubieran utilizado medios fraudulentos, cuando se hubieran dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, siempre que las retenciones practicadas y no ingresadas, y los ingresos a cuenta repercutidos y no ingresados, representen un porcentaje superior al 50 por ciento del importe de la base de la sanción.

La sanción por infracción muy grave consistirá en multa pecuniaria proporcional del 100 al 150 por ciento y se graduará incrementando el porcentaje mínimo conforme a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico para la Hacienda Pública, con los incrementos porcentuales previstos para cada caso en los párrafos a) y b) del apartado 1 del artículo 187 de esta ley.

5. **Cuando el obligado tributario hubiera obtenido indebidamente una devolución** y como consecuencia de la regularización practicada procediera la imposición de una sanción de las reguladas en este artículo, se entenderá que la cuantía no ingresada es el resultado de adicionar al importe de la devolución obtenida indebidamente la cuantía total que hubiera debido ingresarse en la autoliquidación y que el perjuicio económico es del 100 por ciento.

En estos supuestos, no será sancionable la infracción a la que se refiere el artículo 193 de esta ley, consistente en obtener indebidamente una devolución.

6. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, **siempre constituirá infracción leve la falta de ingreso en plazo de tributos o pagos a cuenta que hubieran sido incluidos o regularizados por el mismo obligado tributario en una autoliquidación presentada con posterioridad** sin cumplir los requisitos establecidos en el apartado 4 del artículo 27 de esta ley para la aplicación de los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo.

Lo previsto en este apartado no será aplicable cuando la autoliquidación presentada incluya ingresos correspondientes a conceptos y períodos impositivos respecto a los que se hubiera notificado previamente un requerimiento de la Administración tributaria.

Artículo 192. Infracción tributaria por incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta declaraciones o documentos necesarios para practicar liquidaciones.

1. Constituye infracción tributaria incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta las declaraciones o documentos necesarios, incluidos los relacionados con las obligaciones aduaneras, para que la Administración tributaria pueda practicar la adecuada liquidación de aquellos tributos que no se exigen por el procedimiento de autoliquidación, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 de esta ley.

La infracción tributaria prevista en este artículo será leve, grave o muy grave de acuerdo con lo dispuesto en los apartados siguientes.

La base de la sanción será la cuantía de la liquidación cuando no se hubiera presentado declaración, o la diferencia entre la cuantía que resulte de la adecuada liquidación del tributo y la que hubiera procedido de acuerdo con los datos declarados.

2. La infracción tributaria será leve cuando la base de la sanción sea inferior o igual a 3.000 euros o, siendo superior, no exista ocultación.

La infracción no será leve, cualquiera que sea la cuantía de la base de la sanción, en los siguientes supuestos:

- a) Cuando se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos o falseados, aunque ello no sea constitutivo de medio fraudulento.
- b) Cuando la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 10 por ciento de la base de la sanción.

La sanción por infracción leve consistirá en multa pecuniaria proporcional del 50 por ciento.

3. La infracción será grave cuando la base de la sanción sea superior a 3.000 euros y exista ocultación.

La infracción también será grave, cualquiera que sea la cuantía de la base de la sanción, en los siguientes supuestos:

- a) Cuando se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos o falseados, sin que ello sea constitutivo de medio fraudulento.
- b) Cuando la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 10 por ciento e inferior o igual al 50 por ciento de la base de la sanción.

La utilización de medios fraudulentos determinará que la infracción sea calificada en todo caso como muy grave.

La sanción por infracción grave consistirá en multa pecuniaria proporcional del 50 al 100 por ciento y se graduará incrementando el porcentaje mínimo conforme a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico para la Hacienda Pública, con los incrementos porcentuales previstos para cada caso en los párrafos a) y b) del apartado 1 del artículo 187 de esta ley.

4. La infracción será muy grave cuando se hubieran utilizado medios fraudulentos.

La sanción por infracción muy grave consistirá en multa pecuniaria proporcional del 100 al 150 por ciento y se graduará incrementando el porcentaje mínimo conforme a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico para la Hacienda Pública, con los incrementos porcentuales previstos para cada caso en los párrafos a) y b) del apartado 1 del artículo 187 de esta ley.

Artículo 193. Infracción tributaria por obtener indebidamente devoluciones.

1. Constituye infracción tributaria **obtener indebidamente** devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo.

La infracción tributaria prevista en este artículo será leve, grave o muy grave de acuerdo con lo dispuesto en los apartados siguientes.

La base de la sanción será la cantidad devuelta indebidamente como consecuencia de la comisión de la infracción.

2. **La infracción tributaria será leve** cuando la base de la sanción sea inferior o igual a 3.000 euros o, siendo superior, no exista ocultación.

La infracción no será leve, cualquiera que sea la cuantía de la base de la sanción, en los siguientes supuestos:

- Quando se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos o falseados, aunque ello no sea constitutivo de medio fraudulento.
- Quando la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 10 por ciento de la base de la sanción.

La sanción por infracción leve consistirá en multa pecuniaria proporcional del 50 por ciento.

3. **La infracción será grave** cuando la base de la sanción sea superior a 3.000 euros y exista ocultación.

La infracción también será grave, cualquiera que sea la cuantía de la base de la sanción, en los siguientes supuestos:

- Quando se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos o falseados, sin que ello sea constitutivo de medio fraudulento.
- Quando la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 10 por ciento e inferior o igual al 50 por ciento de la base de la sanción.

La utilización de medios fraudulentos determinará que la infracción sea calificada en todo caso como muy grave.

La sanción por infracción grave consistirá en multa pecuniaria proporcional del 50 al 100 por ciento y se graduará incrementando el porcentaje mínimo conforme a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico para la Hacienda Pública, con los incrementos porcentuales previstos para cada caso en los párrafos a) y b) del apartado 1 del artículo 187 de esta ley.

4. **La infracción será muy grave cuando se hubieran utilizado medios fraudulentos.**

La sanción por infracción muy grave consistirá en multa pecuniaria proporcional del 100 al 150 por ciento y se graduará incrementando el porcentaje mínimo conforme a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico para la Hacienda Pública, con los incrementos porcentuales previstos para cada caso en los párrafos a) y b) del apartado 1 del artículo 187 de esta ley.

Artículo 194. Infracción tributaria por solicitar indebidamente devoluciones, beneficios o incentivos fiscales.

1. Constituye infracción tributaria **solicitar indebidamente** devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo mediante la omisión de datos relevantes o la inclusión de datos falsos en autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes, sin que las devoluciones se hayan obtenido.

La infracción tributaria prevista en este apartado será grave.

La base de la sanción será la cantidad indebidamente solicitada.

La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 15 por ciento.

2. Asimismo, **constituye infracción tributaria solicitar indebidamente beneficios o incentivos** fiscales mediante la omisión de datos relevantes o la inclusión de datos falsos siempre que, como consecuencia de dicha conducta, no proceda imponer al mismo sujeto sanción por alguna de las infracciones previstas en los artículos 191, 192 o 195 de esta ley, o en el primer apartado de este artículo.

La infracción tributaria prevista en este apartado será grave y se sancionará con multa pecuniaria fija de 300 euros.

Desarrollo reglamentario

Rto Sanc. - Artículo 8. Cálculo de la base de la sanción en los supuestos de infracciones previstas en los artículos 191, 192 y 193 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Rto Sanc. - Artículo 9. Cálculo de la incidencia sobre la base de la sanción de las circunstancias determinantes de la calificación de una infracción.

Rto Sanc. - Artículo 10. Cálculo de la incidencia de la ocultación.

Rto Sanc. - Artículo 11. Cálculo de la incidencia de la llevanza incorrecta de libros o registros.

Rto Sanc. - Artículo 12. Cálculo de la incidencia de la utilización de facturas, justificantes o documentos falsos o falseados.

Artículo 195. Infracción tributaria por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes.

1. Constituye infracción tributaria **determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota** de declaraciones futuras, propias o de terceros.

También se incurre en esta infracción cuando se declare incorrectamente la renta neta, las cuotas repercutidas, las cantidades o cuotas a deducir o los incentivos fiscales de un período impositivo sin que se produzca falta de ingreso u obtención indebida de devoluciones por haberse compensado en un procedimiento de comprobación o investigación cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación.

La infracción tributaria prevista en este artículo será grave.

La base de la sanción será el importe de las cantidades indebidamente determinadas o acreditadas. En el supuesto previsto en el segundo párrafo de este apartado, se entenderá que la cantidad indebidamente determinada o acreditada es el incremento de la renta neta o de las cuotas repercutidas, o la minoración de las cantidades o cuotas a deducir o de los incentivos fiscales, del período impositivo.

2. La **sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 15 por ciento si se trata de partidas a compensar o deducir en la base imponible, o del 50 por ciento si se trata de partidas a deducir en la cuota** o de créditos tributarios aparentes.
3. Las sanciones impuestas conforme a lo previsto en este artículo **serán deducibles en la parte proporcional correspondiente de las que pudieran proceder por las infracciones cometidas ulteriormente** por el mismo sujeto infractor como consecuencia de la compensación o deducción de los conceptos aludidos, sin que el importe a deducir pueda exceder de la sanción correspondiente a dichas infracciones.

Rto Sanc. - Artículo 13. Infracción tributaria por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes.

Artículo 196. Infracción tributaria por imputar incorrectamente o no imputar bases imponibles, rentas o resultados por las entidades sometidas a un régimen de imputación de rentas.

1. Constituye infracción tributaria **imputar incorrectamente o no imputar bases imponibles o resultados** a los socios o miembros por las entidades sometidas a un régimen de imputación de rentas. Esta acción u omisión no constituirá infracción por la parte de las bases o resultados que hubiese dado lugar a la imposición de una sanción a la entidad sometida al régimen de imputación de rentas por la comisión de las infracciones de los artículos 191, 192 ó 193 de esta ley.

La infracción prevista en este artículo será **grave**.

La base de la sanción será el importe de las cantidades no imputadas. En el supuesto de cantidades imputadas incorrectamente, la base de la sanción será el importe que resulte de sumar las diferencias con signo positivo, sin compensación con las diferencias negativas, entre las cantidades que debieron imputarse a cada socio o miembro y las que se imputaron a cada uno de ellos.

2. La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 40 por ciento.

Artículo 197. Infracción tributaria por imputar incorrectamente deducciones, bonificaciones y pagos a cuenta por las entidades sometidas a un régimen de imputación de rentas.

1. Constituye infracción tributaria **imputar incorrectamente deducciones, bonificaciones y pagos a cuenta a los socios o miembros por las entidades sometidas al régimen de imputación de rentas.** Esta acción no constituirá infracción por la parte de las cantidades incorrectamente imputadas a los socios o partícipes que hubiese dado lugar a la imposición de una sanción a la entidad sometida a un régimen de imputación de rentas por la comisión de las infracciones de los artículos 191, 192 ó 193 de esta ley.

La infracción prevista en este artículo será **grave**.

La base de la sanción será el importe que resulte de sumar las diferencias con signo positivo, sin compensación con las diferencias negativas, entre las cantidades que debieron imputarse a cada socio o miembro y las que se imputaron a cada uno de ellos.

2. La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 75 por ciento.

Artículo 198. Infracción tributaria por no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico, por incumplir la obligación de comunicar el domicilio fiscal o por incumplir las condiciones de determinadas autorizaciones.

1. Constituye infracción tributaria no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones, así como los documentos relacionados con las obligaciones aduaneras, siempre que no se haya producido o no se pueda producir perjuicio económico a la Hacienda Pública.

La infracción prevista en este apartado será leve.

La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 200 euros o, si se trata de declaraciones censales o la relativa a la comunicación de la designación del representante de personas o entidades cuando así lo establezca la normativa, de 400 euros.

Si se trata de declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 de esta ley, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 20 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad que hubiera debido incluirse en la declaración con un mínimo de 300 euros y un máximo de 20.000 euros.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, si las autoliquidaciones o declaraciones se presentan fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria, la sanción y los límites mínimo y máximo serán la mitad de los previstos en el apartado anterior.

Si se hubieran presentado en plazo autoliquidaciones o declaraciones incompletas, inexactas o con datos falsos y posteriormente se presentara fuera de plazo sin requerimiento previo una autoliquidación o declaración complementaria o sustitutiva de las anteriores, no se producirá la infracción a que se refiere el artículo 194 ó 199 de esta ley en relación con las autoliquidaciones o declaraciones presentadas en plazo y se impondrá la sanción que resulte de la aplicación de este apartado respecto de lo declarado fuera de plazo.

3. **Si se hubieran realizado requerimientos, la sanción prevista en el apartado 1 de este artículo será compatible con la establecida para la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria en el artículo 203 de esta ley por la desatención de los requerimientos realizados.**

4. La sanción por no presentar en plazo declaraciones y documentos relacionados con las formalidades aduaneras, cuando no determinen el nacimiento de una deuda aduanera, consistirá en multa pecuniaria proporcional del uno por 1.000 del valor de las mercancías a las que las declaraciones y documentos se refieran, con un mínimo de 100 euros y un máximo de 6.000 euros.

El importe mínimo de la sanción que se menciona en el párrafo anterior se elevará a 600 euros cuando la falta de presentación en plazo se refiera a la declaración sumaria de entrada a la que alude el artículo 127 del Reglamento (UE) n.º 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el código aduanero de la Unión.

5. También constituye infracción tributaria **incumplir la obligación de comunicar el domicilio fiscal o el cambio del mismo por las personas físicas que no realicen actividades económicas.**

La infracción prevista en este apartado será leve.

La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de **100 euros.**

6. Constituye infracción tributaria el incumplimiento de las condiciones establecidas en las autorizaciones que pueda conceder una autoridad aduanera o de las condiciones a que quedan sujetas las mercancías por aplicación de la normativa aduanera, cuando dicho incumplimiento no constituya otra infracción prevista en este capítulo.

La infracción prevista en este apartado será leve.

La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 200 euros.

Desarrollo reglamentario

Rto Sanc. - Artículo 14. Infracción tributaria por no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico.

Artículo 199. Infracción tributaria por presentar incorrectamente autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico o contestaciones a requerimientos individualizados de información.

1. Constituye infracción tributaria presentar de forma **incompleta, inexacta o con datos falsos autoliquidaciones o declaraciones**, así como los documentos relacionados con las obligaciones aduaneras, siempre que no se haya producido o no se pueda producir perjuicio económico a la Hacienda Pública, o contestaciones a requerimientos individualizados de información.

También constituirá infracción tributaria presentar las autoliquidaciones, las declaraciones, los documentos relacionados con las obligaciones aduaneras u otros documentos con trascendencia tributaria por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos en aquellos supuestos en que hubiera obligación de hacerlo por dichos medios.

Las infracciones previstas en este artículo serán graves y se sancionarán de acuerdo con lo dispuesto en los apartados siguientes.

2. Si se presentan de forma incompleta, inexacta o con datos falsos autoliquidaciones o declaraciones, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija **de 150 euros**.

Si se presentan autoliquidaciones, declaraciones u otros documentos con trascendencia tributaria por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 250 euros.

3. **Si se presentan declaraciones censales incompletas**, inexactas o con datos falsos, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 250 euros.

4. **Tratándose de requerimientos individualizados o de declaraciones exigidas con carácter general** en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 de esta Ley, que no tengan por objeto datos expresados en magnitudes monetarias y hayan sido contestados o presentadas de forma incompleta, inexacta, o con datos falsos, la sanción consistirá en multa pecuniaria **fija de 200 euros por cada dato o conjunto de datos** referidos a una misma persona o entidad omitido, inexacto o falso.

La sanción será de 100 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad cuando la declaración haya sido presentada por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos y exista obligación de hacerlo por dichos medios, con un mínimo de 250 euros.

5. **Tratándose de requerimientos individualizados o de declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94** de esta Ley, que tengan por objeto datos expresados en magnitudes monetarias y hayan sido contestados o presentadas de forma incompleta, inexacta, o con datos falsos, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional de hasta el 2 por ciento del importe de las operaciones no declaradas o declaradas incorrectamente, con un mínimo de 500 euros.

Si el importe de las operaciones no declaradas o declaradas incorrectamente representa un **porcentaje superior al 10, 25, 50 o 75 por ciento** del importe de las operaciones que debieron declararse, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 0,5, 1, 1,5 o 2 por ciento del importe de las operaciones no declaradas o declaradas incorrectamente, respectivamente. En caso de que el porcentaje sea inferior al 10 por ciento, se impondrá multa pecuniaria fija de 500 euros.

La sanción será del 1 por ciento del importe de las operaciones declaradas por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios, **con un mínimo de 250 euros**.

6. La sanción a la que se refieren los apartados 4 y 5 de este artículo **se graduará incrementando la cuantía resultante en un 100 por ciento en el caso de comisión repetida** de infracciones tributarias.

7. Tratándose de declaraciones y documentos relacionados con las formalidades aduaneras presentados de forma incompleta, inexacta o con datos falsos, cuando no determinen el nacimiento de una deuda aduanera, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del uno por 1.000 del valor de las mercancías a las que las declaraciones y documentos se refieran, con un mínimo de 100 euros y un máximo de 6.000 euros.

No obstante, el importe mínimo de la sanción que se menciona en el párrafo anterior se elevará a 600 euros cuando la presentación incompleta, inexacta o con datos falsos se refiera a la declaración sumaria de entrada a la que alude el artículo 127 del Reglamento (UE) n.º 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el código aduanero de la Unión.

Si se presentan por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 250 euros.

Rto Sanc. - Artículo 15. Infracción tributaria por presentar incorrectamente autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico o contestaciones a requerimientos individualizados de información.

Artículo 200. Infracción tributaria por incumplir obligaciones contables y registrales.

1. Constituye infracción tributaria el incumplimiento de obligaciones contables y registrales, entre otras:

- a) La inexactitud u omisión de operaciones en la contabilidad o en los libros y registros exigidos por las normas tributarias.
- b) La utilización de cuentas con significado distinto del que les corresponda, según su naturaleza, que dificulte la comprobación de la situación tributaria del obligado.
- c) El incumplimiento de la obligación de llevar o conservar la contabilidad, los libros y registros establecidos por las normas tributarias, los programas y archivos informáticos que les sirvan de soporte y los sistemas de codificación utilizados.
- d) La llevanza de contabilidades distintas referidas a una misma actividad y ejercicio económico que dificulten el conocimiento de la verdadera situación del obligado tributario.
- e) El retraso en más de cuatro meses en la llevanza de la contabilidad o de los libros y registros establecidos por las normas tributarias.
- f) La autorización de libros y registros sin haber sido diligenciados o habilitados por la Administración cuando la normativa tributaria o aduanera exija dicho requisito.
- g) El retraso en la obligación de llevar los Libros Registro a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria mediante el suministro de los registros de facturación en los términos establecidos reglamentariamente.

2. La infracción prevista en este artículo será grave.

3. La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 150 euros, salvo que sea de aplicación lo dispuesto en los párrafos siguientes.

La inexactitud u omisión de operaciones o la utilización de cuentas con significado distinto del que les corresponda se sancionará con multa pecuniaria proporcional del uno por ciento de los cargos, abonos o anotaciones omitidos, inexactos, falseados o recogidos en cuentas con significado distinto del que les corresponda, con un mínimo de 150 y un máximo de 6.000 euros.

La no llevanza o conservación de la contabilidad, los libros y los registros exigidos por las normas tributarias, los programas y archivos informáticos que les sirvan de soporte y los sistemas de codificación utilizados se sancionará con multa pecuniaria proporcional del uno por ciento de la cifra de negocios del sujeto infractor en el ejercicio al que se refiere la infracción, con un mínimo de 600 euros.

La llevanza de contabilidades distintas referidas a una misma actividad y ejercicio económico que dificulten el conocimiento de la verdadera situación del obligado tributario se sancionará con multa pecuniaria fija de 600 euros por cada uno de los ejercicios económicos a los que alcance dicha llevanza.

El retraso en más de cuatro meses en la llevanza de la contabilidad o libros y registros exigidos por las normas tributarias se sancionará con multa pecuniaria fija de 300 euros.

El retraso en la obligación de llevar los Libros Registro a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria mediante el suministro de los registros de facturación en los términos establecidos reglamentariamente, se sancionará con multa pecuniaria proporcional de un 0,5 por ciento del importe de la factura objeto del registro, con un mínimo trimestral de 300 euros y un máximo de 6.000 euros.

La utilización de libros y registros sin haber sido diligenciados o habilitados por la Administración cuando la normativa tributaria o aduanera lo exija se sancionará con multa pecuniaria fija de 300 euros.

Desarrollo reglamentario

Rto Sanc. - Artículo 16. Infracción tributaria por incumplir obligaciones contables y registrales.

Artículo 201. Infracción tributaria por incumplir obligaciones de facturación o documentación.

1. Constituye infracción tributaria el incumplimiento de las obligaciones de facturación, entre otras, la de expedición, remisión, rectificación y conservación de facturas, justificantes o documentos sustitutivos.

2. La infracción prevista en el apartado 1 de este artículo será grave en los siguientes supuestos:

- a) Cuando se incumplan los requisitos exigidos por la normativa reguladora de la obligación de facturación, salvo lo dispuesto en la letra siguiente de este apartado y en el apartado 3 de este artículo. Entre otros, se considerarán incluidos en esta letra los incumplimientos relativos a la expedición, remisión, rectificación y conservación de facturas o documentos sustitutivos.

La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del uno por ciento del importe del conjunto de las operaciones que hayan originado la infracción.

- b) Cuando el incumplimiento consista en la falta de expedición o en la falta de conservación de facturas, justificantes o documentos sustitutivos.

La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del dos por ciento del importe del conjunto de las operaciones que hayan originado la infracción. Cuando no sea posible conocer el importe de las operaciones a que se refiere la infracción, la sanción será de 300 euros por cada operación respecto de la que no se haya emitido o conservado la correspondiente factura o documento.

3. **La infracción prevista en el apartado 1 de este artículo será muy grave** cuando el incumplimiento consista en la expedición de facturas o documentos sustitutivos con datos falsos o falseados.

La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 75 por ciento del importe del conjunto de las operaciones que hayan originado la infracción.

4. **También constituye infracción el incumplimiento de las obligaciones relativas a la correcta expedición o utilización de los documentos de circulación** exigidos por la normativa de los impuestos especiales, salvo que constituya infracción tipificada en la ley reguladora de dichos impuestos.

La infracción prevista en este apartado será leve.

La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 150 euros por cada documento incorrectamente expedido o utilizado.

5. Las sanciones impuestas de acuerdo con lo dispuesto en este artículo **se graduarán incrementando la cuantía resultante en un 100 por ciento si se produce el incumplimiento sustancial** de las obligaciones anteriores.

Desarrollo reglamentario

Rto Sanc. - Artículo 17. Infracción tributaria por incumplir obligaciones de facturación o documentación.

Artículo 201 bis. Infracción tributaria por fabricación, producción, comercialización y tenencia de sistemas informáticos que no cumplan las especificaciones exigidas por la normativa aplicable.

1. Constituye infracción tributaria **la fabricación, producción y comercialización de sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos contables, de facturación o de gestión** por parte de las personas o entidades que desarrollen actividades económicas, cuando concurra cualquiera de las siguientes circunstancias:
- permitan llevar contabilidades distintas en los términos del artículo 200.1.d) de esta Ley;
 - permitan no reflejar, total o parcialmente, la anotación de transacciones realizadas;
 - permitan registrar transacciones distintas a las anotaciones realizadas;
 - permitan alterar transacciones ya registradas incumpliendo la normativa aplicable;
 - no cumplan con las especificaciones técnicas que garanticen la integridad, conservación, accesibilidad, legibilidad, trazabilidad e inalterabilidad de los registros, así como su legibilidad por parte de los órganos competentes de la Administración Tributaria, en los términos del artículo 29.2.j) de esta Ley;
 - no se certifiquen, estando obligado a ello por disposición reglamentaria, los sistemas fabricados, producidos o comercializados.

2. Constituye infracción tributaria **la tenencia de los sistemas o programas informáticos o electrónicos** que no se ajusten a lo establecido en el artículo 29.2.j) de esta Ley, cuando los mismos no estén debidamente certificados teniendo que estarlo por disposición reglamentaria o cuando se hayan alterado o modificado los dispositivos certificados.

La misma persona o entidad que haya sido sancionada conforme al apartado anterior no podrá ser sancionada por lo dispuesto en este apartado.

- 3. Las infracciones previstas en este artículo serán graves.**

4. La infracción señalada en el apartado 1 anterior se **sancionará con multa pecuniaria fija de 150.000 euros**, por cada ejercicio económico en el que se hayan producido ventas y por cada tipo distinto de sistema o programa informático o electrónico que sea objeto de la infracción. No obstante, las infracciones de la letra f) del apartado 1 de este artículo se sancionarán con multa pecuniaria fija de 1.000 euros por cada sistema o programa comercializado en el que se produzca la falta del certificado.

La infracción señalada en el apartado 2 anterior, se sancionará con multa pecuniaria fija de 50.000 euros por cada ejercicio, cuando se trate de la infracción por la tenencia de sistemas o programas informáticos o electrónicos que no estén debidamente certificados, teniendo que estarlo por disposición reglamentaria, o se hayan alterado o modificado los dispositivos certificados.

Artículo 202. Infracción tributaria por incumplir las obligaciones relativas a la utilización y a la solicitud del número de identificación fiscal o de otros números o códigos.

1. Constituye infracción tributaria el incumplimiento de las obligaciones relativas a la utilización del número de identificación fiscal y de otros números o códigos establecidos por la normativa tributaria o aduanera.
La infracción prevista en este apartado será leve, salvo que constituya infracción grave de acuerdo con lo dispuesto en el apartado siguiente.
La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 150 euros.
2. La infracción prevista en el apartado 1 será grave cuando se trate del incumplimiento de los deberes que específicamente incumben a las entidades de crédito en relación con la utilización del número de identificación fiscal en las cuentas u operaciones o en el libramiento o abono de los cheques al portador.
La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del cinco por ciento de las cantidades indebidamente abonadas o cargadas, o del importe de la operación o depósito que debería haberse cancelado, con un mínimo de 1.000 euros.
El incumplimiento de los deberes relativos a la utilización del número de identificación fiscal en el libramiento o abono de los cheques al portador será sancionado con multa pecuniaria proporcional del cinco por ciento del valor facial del efecto, con un mínimo de 1.000 euros.
3. También constituye infracción tributaria comunicar datos falsos o falseados en las solicitudes de número de identificación fiscal provisional o definitivo.
La infracción prevista en este apartado será muy grave.
La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 30.000 euros.

Artículo 203. Infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria.

1. Constituye infracción tributaria la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria.
Se entiende producida esta circunstancia cuando el sujeto infractor, debidamente notificado al efecto, haya realizado actuaciones tendentes a dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones de la Administración tributaria en relación con el cumplimiento de sus obligaciones.
Entre otras, constituyen resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria las siguientes conductas:
 - a) No facilitar el examen de documentos, informes, antecedentes, libros, registros, ficheros, facturas, justificantes y asientos de contabilidad principal o auxiliar, programas y archivos informáticos, sistemas operativos y de control y cualquier otro dato con trascendencia tributaria.
 - b) No atender algún requerimiento debidamente notificado.
 - c) La incomparecencia, salvo causa justificada, en el lugar y tiempo que se hubiera señalado.
 - d) Negar o impedir indebidamente la entrada o permanencia en fincas o locales a los funcionarios de la Administración tributaria o el reconocimiento de locales, máquinas, instalaciones y explotaciones relacionados con las obligaciones tributarias.
 - e) Las coacciones a los funcionarios de la Administración tributaria.
2. **La infracción prevista en este artículo será grave.**
3. La sanción consistirá en **multa pecuniaria fija de 150 euros** salvo que sea de aplicación lo dispuesto en los apartados siguientes de este artículo.
4. Cuando la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación de la Administración tributaria consista en **desatender en el plazo concedido requerimientos** distintos a los previstos en el apartado siguiente, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de:
 - a) 150 euros, si se ha incumplido por primera vez un requerimiento.
 - b) 300 euros, si se ha incumplido por segunda vez el requerimiento.
 - c) 600 euros, si se ha incumplido por tercera vez el requerimiento.
5. **Cuando la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación de la Administración tributaria se refiera a la aportación o al examen de documentos**, libros, ficheros, facturas, justificantes y asientos de contabilidad principal o auxiliar, programas, sistemas operativos y de control o consista en el incumplimiento por personas o entidades que realicen actividades económicas del deber de comparecer, de facilitar la entrada o permanencia en fincas y locales o el reconocimiento de elementos o instalaciones, o del deber de aportar datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 93 y 94 de esta ley, la sanción consistirá en:
 - a) **Multa pecuniaria fija de 300 euros**, si no se comparece o no se facilita la actuación administrativa o la información exigida en el plazo concedido en el primer requerimiento notificado al efecto.

- b) **Multa pecuniaria fija de 1.500 euros**, si no se comparece o no se facilita la actuación administrativa o la información exigida en el plazo concedido en el segundo requerimiento notificado al efecto.
- c) **Multa pecuniaria proporcional de hasta el dos por ciento de la cifra de negocios** del sujeto infractor en el año natural anterior a aquél en que se produjo la infracción, con un mínimo de 10.000 euros y un máximo de 400.000 euros, cuando no se haya comparecido o no se haya facilitado la actuación administrativa o la información exigida en el plazo concedido en el tercer requerimiento notificado al efecto. Si el importe de las operaciones a que se refiere el requerimiento no atendido representa un porcentaje superior al 10, 25, 50 ó 75 por ciento del importe de las operaciones que debieron declararse, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 0,5, uno, 1,5 y dos por ciento del importe de la cifra de negocios, respectivamente.

Si los requerimientos se refieren a la información que deben contener las declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 de esta ley, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional de hasta el tres por ciento de la cifra de negocios del sujeto infractor en el año natural a aquél en el que se produjo la infracción, con un mínimo de 15.000 euros y un máximo de 600.000 euros. Si el importe de las operaciones a que se refiere el requerimiento no atendido representa un porcentaje superior al 10, 25, 50 ó 75 por ciento del importe de las operaciones que debieron declararse, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del uno, 1,5, dos, y tres por ciento del importe de la cifra de negocios, respectivamente.

En caso de que no se conozca el importe de las operaciones o el requerimiento no se refiera a magnitudes monetarias, se impondrá el mínimo establecido en los párrafos anteriores.

No obstante, cuando con anterioridad a la terminación del procedimiento sancionador se diese total cumplimiento al requerimiento administrativo, la sanción será de 6.000 euros.

6. **En el caso de que el obligado tributario que cometa las infracciones a que se refieren las letras a), b), c) y d) del apartado 1 esté siendo objeto de un procedimiento de inspección**, se le sancionará de la siguiente forma:

a) **Cuando el incumplimiento lo realicen personas o entidades que no desarrollen actividades económicas**, se sancionará de la siguiente forma:

- 1º. **Multa pecuniaria fija de 1.000 euros**, si no comparece o no se facilita la actuación administrativa o la información exigida en el plazo concedido en el primer requerimiento notificado al efecto.
- 2º. **Multa pecuniaria fija de 5.000 euros**, si no comparece o no se facilita la actuación administrativa o la información exigida en el plazo concedido en el segundo requerimiento notificado al efecto.
- 3º. **Si no comparece o no se facilita la actuación** administrativa o la información exigida en el plazo concedido en el tercer requerimiento notificado al efecto, la sanción consistirá:
 - Si el incumplimiento se refiere a magnitudes monetarias conocidas, en multa pecuniaria proporcional de la mitad del importe de las operaciones requeridas y no contestadas, con un mínimo de 10.000 euros y un máximo de 100.000 euros.
 - Si el incumplimiento no se refiere a magnitudes monetarias o no se conoce el importe de las operaciones requeridas, en multa pecuniaria proporcional del 0,5 por ciento del importe total de la base imponible del impuesto personal que grava la renta del sujeto infractor que corresponda al último ejercicio cuyo plazo de declaración hubiese finalizado en el momento de comisión de la infracción, con un mínimo de 10.000 euros y un máximo de 100.000 euros.

b) **Cuando el incumplimiento lo realicen personas o entidades que desarrollen actividades económicas**, se sancionará de la siguiente forma:

- 1º. Si la infracción se refiere a la aportación o al examen de libros de contabilidad, registros fiscales, ficheros, programas, sistemas operativos y de control o consista en el incumplimiento del deber de facilitar la entrada o permanencia en fincas y locales o el reconocimiento de elementos o instalaciones, consistirá en multa pecuniaria proporcional del 2 por ciento de la cifra de negocios correspondiente al último ejercicio cuyo plazo de declaración hubiese finalizado en el momento de comisión de la infracción, con un mínimo de 20.000 euros y un máximo de 600.000 euros.
- 2º. Si la infracción se refiere a la falta de aportación de datos, informes, antecedentes, documentos, facturas u otros justificantes concretos:
 - a) **Multa pecuniaria fija de 3.000 euros**, si no comparece o no se facilita la información exigida en el plazo concedido en el primer requerimiento notificado al efecto.
 - b) **Multa pecuniaria fija de 15.000 euros**, si no comparece o no se facilita la información exigida en el plazo concedido en el segundo requerimiento notificado al efecto.
 - c) **Si no comparece o no se facilita la información** exigida en el plazo concedido en el tercer requerimiento notificado al efecto, la sanción consistirá:
 - Si el incumplimiento se refiere a magnitudes monetarias conocidas, en multa pecuniaria proporcional de la mitad del importe de las operaciones requeridas y no contestadas, con un mínimo de 20.000 euros y un máximo de 600.000 euros.

- Si el incumplimiento no se refiere a magnitudes monetarias o no se conociera el importe de las operaciones requeridas, la sanción será del 1 por ciento de la cifra de negocios correspondiente al último ejercicio cuyo plazo de declaración hubiese finalizado en el momento de comisión de la infracción, con un mínimo de 20.000 euros y un máximo de 600.000 euros.

En cualquiera de los casos contemplados en este apartado, si el obligado tributario diese total cumplimiento al requerimiento administrativo antes de la finalización del procedimiento sancionador o, si es anterior, de la finalización del trámite de audiencia del procedimiento de inspección, el importe de la sanción será de la mitad de las cuantías anteriormente señaladas.

7. Lo dispuesto en los apartados anteriores será de aplicación cuando la resistencia, obstrucción, excusa o negativa se refiera a actuaciones en España de funcionarios extranjeros realizadas en el marco de la asistencia mutua.
8. Cuando la resistencia, obstrucción, excusa o negativa se refiera al quebrantamiento de las medidas cautelares adoptadas conforme a lo dispuesto en los artículos 146, 162 y 210 de esta ley, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del dos por ciento de la cifra de negocios del sujeto infractor en el año natural anterior a aquel en el que se produjo la infracción, con un mínimo de 3.000 euros.

Desarrollo reglamentario

Rto Sanc. - Artículo 18. Infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria.

Artículo 204. Infracción tributaria por incumplir el deber de sigilo exigido a los retenedores y a los obligados a realizar ingresos a cuenta.

1. Constituye infracción tributaria el incumplimiento del deber de sigilo que el artículo 95 de esta ley exige a retenedores y obligados a realizar ingresos a cuenta.
La infracción prevista en este artículo será grave.
2. La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de **300 euros** por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad que hubiera sido comunicado indebidamente.
La sanción se graduará incrementando la cuantía anterior en el **100 por ciento si existe comisión repetida** de la infracción.

Artículo 205. Infracción tributaria por incumplir la obligación de comunicar correctamente datos al pagador de rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta.

1. Constituye infracción tributaria no comunicar datos o comunicar datos falsos, incompletos o inexactos al pagador de rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta, cuando se deriven de ello retenciones o ingresos a cuenta inferiores a los procedentes.
2. **La infracción será leve cuando el obligado tributario tenga obligación de presentar autoliquidación** que incluya las rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta.
La base de la sanción será la diferencia entre la retención o ingreso a cuenta procedente y la efectivamente practicada durante el período de aplicación de los datos falsos, incompletos o inexactos.
La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 35 por ciento.
3. **La infracción será muy grave cuando el obligado tributario no tenga obligación de presentar autoliquidación** que incluya las rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta.
La base de la sanción será la diferencia entre la retención o ingreso a cuenta procedente y la efectivamente practicada durante el período de aplicación de los datos falsos, incompletos o inexactos.
La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 150 por ciento.

Artículo 206. Infracción por incumplir la obligación de entregar el certificado de retenciones o ingresos a cuenta.

1. Constituye infracción tributaria el incumplimiento de la obligación de entregar el certificado de retenciones o ingresos a cuenta practicados a los obligados tributarios perceptores de las rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta.
La infracción prevista en este artículo será leve.
2. La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 150 euros.

Desarrollo reglamentario

Rto Sanc. - Artículo 19. Infracción tributaria por incumplir la obligación de entregar el certificado de retenciones o ingresos a cuenta.

Artículo 206 bis. Infracción en supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

1. Constituye infracción tributaria el incumplimiento de las obligaciones tributarias mediante la realización de actos o negocios cuya regularización se hubiese efectuado mediante la aplicación de lo dispuesto en el artículo 15 de esta Ley y en la que hubiese resultado acreditada **cualquiera de las siguientes situaciones**:
 - a) La falta de ingreso dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo de la totalidad o parte de la deuda tributaria.
 - b) La obtención indebida de una devolución derivada de la normativa de cada tributo.
 - c) La solicitud indebida de una devolución, beneficio o incentivo fiscal.
 - d) La determinación o acreditación improcedente de partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros.
2. El incumplimiento a que se refiere el apartado anterior constituirá infracción tributaria exclusivamente cuando se acredite la existencia de igualdad sustancial entre el caso objeto de regularización y aquel o aquellos otros supuestos en los que se hubiera establecido criterio administrativo y éste hubiese sido hecho público para general conocimiento antes del inicio del plazo para la presentación de la correspondiente declaración o autoliquidación.

A estos efectos se entenderá por criterio administrativo el establecido por aplicación de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 15 de esta Ley.

Reglamentariamente se regulará la publicidad del criterio administrativo derivado de los informes establecidos en el apartado 2 del artículo 15 de esta Ley.
3. La infracción tributaria prevista en este artículo será grave.
4. La sanción consistirá en:
 - a) Multa pecuniaria proporcional del 50 % de la cuantía no ingresada en el supuesto del apartado 1.a).
 - b) Multa pecuniaria proporcional del 50 % la cantidad devuelta indebidamente en el supuesto del apartado 1.b).
 - c) Multa pecuniaria proporcional del 15 % de la cantidad indebidamente solicitada en el supuesto del apartado 1.c).
 - d) Multa pecuniaria proporcional del 15 % del importe de las cantidades indebidamente determinadas o acreditadas, si se trata de partidas a compensar o deducir en la base imponible, o del 50 % si se trata de partidas a deducir en la cuota o de créditos tributarios aparentes, en el supuesto del apartado 1.d).
5. Las infracciones y sanciones reguladas en este artículo serán incompatibles con las que corresponderían por las reguladas en los artículos 191, 193, 194 y 195 de esta Ley.
6. En los supuestos regulados en este artículo resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 188 de esta Ley.

CAPÍTULO IV Procedimiento sancionador en materia tributaria**Artículo 207. Regulación del procedimiento sancionador en materia tributaria.**

El procedimiento sancionador en materia tributaria se regulará:

- a) Por las normas especiales establecidas en este título y la normativa reglamentaria dictada en su desarrollo.
- b) En su defecto, por las normas reguladoras del procedimiento sancionador en materia administrativa.

Artículo 208. Procedimiento para la imposición de sanciones tributarias.

1. El procedimiento sancionador en materia tributaria **se tramitará de forma separada** a los de aplicación de los tributos regulados en el título III de esta ley, **salvo renuncia** del obligado tributario, en cuyo caso se tramitará conjuntamente.
2. En los supuestos de actas con acuerdo y en aquellos otros en que el obligado tributario haya renunciado a la tramitación separada del procedimiento sancionador, **las cuestiones relativas a las infracciones se analizarán en el correspondiente procedimiento de aplicación de los tributos** de acuerdo con la normativa reguladora del mismo, conforme se establezca reglamentariamente.

En las actas con acuerdo, la renuncia al procedimiento separado se hará constar expresamente en las mismas, y la propuesta de sanción debidamente motivada, con el contenido previsto en el apartado 4 del artículo 210 de esta ley, se incluirá en el acta con acuerdo.

Reglamentariamente se regulará la forma y plazo de ejercicio del derecho a la renuncia al procedimiento sancionador separado.
3. Los procedimientos sancionadores **garantizarán a los afectados por ellos los siguientes derechos**:
 - a) A ser notificado de los hechos que se le imputen, de las infracciones que tales hechos puedan constituir y de las sanciones que, en su caso, se le pudieran imponer, así como de la identidad del instructor, de la autoridad competente para imponer la sanción y de la norma que atribuya tal competencia.

- b) A formular alegaciones y utilizar los medios de defensa admitidos por el ordenamiento jurídico que resulten procedentes.
 - c) Los demás derechos reconocidos por el artículo 34 de esta Ley.
4. La práctica de notificaciones en el procedimiento sancionador en materia tributaria se efectuará de acuerdo con lo previsto en la sección 3.ª del capítulo II del título III de esta ley.

Desarrollo reglamentario

Rto Sanc. - Artículo 21. Procedimiento para la imposición de sanciones tributarias.

Artículo 209. Iniciación del procedimiento sancionador en materia tributaria.

1. El procedimiento sancionador en materia tributaria se iniciará siempre de oficio, mediante la notificación del acuerdo del órgano competente.
2. Los procedimientos sancionadores que se incoen como consecuencia de un procedimiento iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección no podrán iniciarse respecto a la persona o entidad que hubiera sido objeto del procedimiento una vez transcurrido el **plazo de seis meses** desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución.

Los procedimientos sancionadores que se incoen para la imposición de las sanciones a que se refiere el artículo 186 de esta Ley deberán iniciarse en el plazo de seis meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la sanción pecuniaria a que se refiere dicho precepto.

Desarrollo reglamentario

Rto Sanc. - Artículo 22. Iniciación del procedimiento sancionador.

Artículo 210. Instrucción del procedimiento sancionador en materia tributaria.

1. En la instrucción del procedimiento sancionador serán de aplicación las normas especiales sobre el desarrollo de las actuaciones y procedimientos tributarios a las que se refiere el artículo 99 de esta ley.
2. **Los datos, pruebas o circunstancias** que obren o hayan sido obtenidos en alguno de los procedimientos de aplicación de los tributos regulados en el título III de esta ley y vayan a ser tenidos en cuenta en el procedimiento sancionador **deberán incorporarse formalmente al mismo antes de la propuesta de resolución.**
3. En el curso del procedimiento sancionador **se podrán adoptar medidas cautelares** de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 146 de esta ley.
4. Concluidas las actuaciones, se formulará propuesta de resolución en la que se recogerán de forma motivada los hechos, su calificación jurídica y la infracción que aquéllos puedan constituir o la declaración, en su caso, de inexistencia de infracción o responsabilidad.

En la propuesta de resolución se concretará asimismo la sanción propuesta con indicación de los criterios de graduación aplicados, con motivación adecuada de la procedencia de los mismos.

La propuesta de resolución será notificada al interesado, indicándole la puesta de manifiesto del expediente y concediéndole un plazo **de 15 días para que alegue** cuanto considere conveniente y presente los documentos, justificantes y pruebas que estime oportunos.

5. Cuando al tiempo de iniciarse el expediente sancionador se encontrasen en poder del órgano competente todos los elementos que permitan formular la propuesta de imposición de sanción, ésta se incorporará al acuerdo de iniciación. Dicho acuerdo se notificará al interesado, indicándole la puesta de manifiesto del expediente y concediéndole un plazo de 15 días para que alegue cuanto considere conveniente y presente los documentos, justificantes y pruebas que estime oportunos.

Desarrollo reglamentario

Rto Sanc. - Artículo 23. Instrucción del procedimiento sancionador.

Artículo 211. Terminación del procedimiento sancionador en materia tributaria.

1. El procedimiento sancionador en materia tributaria **terminará mediante resolución o por caducidad.** Cuando en un procedimiento sancionador iniciado como consecuencia de un **procedimiento de inspección** el interesado preste su conformidad a la propuesta de resolución, se entenderá dictada y notificada la resolución por el órgano competente para imponer la sanción, de acuerdo con dicha propuesta, por el transcurso del plazo de un mes a contar desde la fecha en que dicha conformidad se manifestó, sin necesidad de nueva notificación expresa al efecto, salvo que en dicho plazo el órgano competente para imponer la sanción notifique al interesado acuerdo con alguno de los contenidos a los que se refieren los párrafos del apartado 3 del artículo 156 de esta ley.

2. El procedimiento sancionador en materia tributaria **deberá concluir en el plazo máximo de seis meses** contados desde la notificación de la comunicación de inicio del procedimiento. Se entenderá que el procedimiento concluye en la fecha en que se notifique el acto administrativo de resolución del mismo. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución serán aplicables las reglas contenidas en el apartado 2 del artículo 104 de esta Ley.

Cuando habiéndose iniciado el procedimiento sancionador **concurra en el procedimiento inspector del que trae causa alguna de las circunstancias previstas en el apartado 5 del artículo 150 de esta Ley, el plazo para concluir el procedimiento sancionador se extenderá por el mismo periodo** que resulte procedente de acuerdo con lo dispuesto en dicho apartado.

3. La resolución expresa del procedimiento sancionador en materia tributaria contendrá la fijación de los hechos, la valoración de las pruebas practicadas, la determinación de la infracción cometida, la identificación de la persona o entidad infractora y la cuantificación de la sanción que se impone, con indicación de los criterios de graduación de la misma y de la reducción que proceda de acuerdo con lo previsto en el artículo 188 de esta ley. En su caso, contendrá la declaración de inexistencia de infracción o responsabilidad.
4. El vencimiento del plazo establecido en el apartado 2 de este artículo sin que se haya notificado resolución expresa producirá la caducidad del procedimiento.

La declaración de caducidad podrá dictarse de oficio o a instancia del interesado y ordenará el archivo de las actuaciones. Dicha caducidad impedirá la iniciación de un nuevo procedimiento sancionador.

5. Son órganos competentes para la imposición de sanciones:

- a) El Consejo de Ministros, si consisten en la suspensión del ejercicio de profesiones oficiales, empleo o cargo público.
- b) El Ministro de Hacienda, el órgano equivalente de las comunidades autónomas, el órgano competente de las entidades locales u órganos en quienes deleguen, cuando consistan en la pérdida del derecho a aplicar beneficios o incentivos fiscales cuya concesión le corresponda o que sean de directa aplicación por los obligados tributarios, o de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas o en la prohibición para contratar con la Administración pública correspondiente.
- c) El órgano competente para el reconocimiento del beneficio o incentivo fiscal, cuando consistan en la pérdida del derecho a aplicar el mismo, salvo lo dispuesto en el párrafo anterior.
- d) El órgano competente para liquidar o el órgano superior inmediato de la unidad administrativa que ha propuesto el inicio del procedimiento sancionador.

Desarrollo reglamentario

Rto Sanc. - Artículo 20. Atribución de las competencias en el procedimiento sancionador.

Rto Sanc. - Artículo 24. Resolución del procedimiento sancionador.

Rto Sanc. - Artículo 25. Especialidades en la tramitación separada de procedimientos sancionadores iniciados como consecuencia de un procedimiento de inspección.

Rto Sanc. - Artículo 26. Ejercicio del derecho de renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador.

Rto Sanc. - Artículo 27. Tramitación y resolución del procedimiento sancionador en caso de renuncia.

Rto Sanc. - Artículo 28. Tramitación conjunta en el supuesto de actas con acuerdo.

Artículo 212. Recursos contra sanciones.

1. El acto de resolución del procedimiento sancionador podrá ser objeto de recurso o reclamación independiente. **En el supuesto de que el contribuyente impugne también la deuda tributaria, se acumularán ambos recursos o reclamaciones, siendo competente el que conozca la impugnación contra la deuda.**
2. Se podrá recurrir la sanción sin perder la reducción por conformidad prevista en el párrafo b) del apartado 1 del artículo 188 de esta ley siempre que no se impugne la regularización.
Las sanciones que deriven de actas con acuerdo no podrán ser impugnadas en vía administrativa. La impugnación de dicha sanción en vía contencioso-administrativa supondrá la exigencia del importe de la reducción practicada.
3. **La interposición** en tiempo y forma de un recurso o reclamación administrativa contra una sanción **producirá los siguientes efectos:**
 - a) La ejecución de las sanciones quedará automáticamente suspendida en periodo voluntario sin necesidad de aportar garantías hasta que sean firmes en vía administrativa.
 - b) No se exigirán intereses de demora por el tiempo que transcurra hasta la finalización del plazo de pago en periodo voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa, exigiéndose intereses de demora a partir del día siguiente a la finalización de dicho plazo.

Lo dispuesto en los párrafos a) y b) de este apartado se aplicará a los efectos de suspender las sanciones tributarias objeto de derivación de responsabilidad, tanto en el caso de que la sanción fuese recurrida por el sujeto infractor, como cuando en ejercicio de lo dispuesto en el artículo 174.5 de esta Ley dicha sanción sea recurrida por el responsable. En ningún caso será objeto de suspensión automática por este precepto la deuda tributaria objeto de derivación.

Tampoco se suspenderán con arreglo a este precepto las responsabilidades por el pago de deudas previstas en el artículo 42.2 de esta Ley.

Desarrollo reglamentario

Rto Sanc. - Artículo 29. Suspensión de la ejecución de las sanciones.

TÍTULO V Revisión en vía administrativa

CAPÍTULO I Normas comunes

Artículo 213. Medios de revisión.

1. Los actos y actuaciones de aplicación de los tributos y los actos de imposición de sanciones tributarias podrán revisarse, conforme a lo establecido en los capítulos siguientes, mediante:
 - a) Los procedimientos especiales de revisión.
 - b) El recurso de reposición.
 - c) Las reclamaciones económico-administrativas.
2. **Las resoluciones firmes** de los órganos económico-administrativos, así como los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones sobre los que hubiera recaído resolución económico-administrativa, **no podrán ser revisados** en vía administrativa, cualquiera que sea la causa alegada, **salvo en los supuestos de nulidad de pleno derecho previstos en el artículo 217, rectificación de errores del artículo 220 y recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de esta ley.**

Las resoluciones de los órganos económico-administrativos podrán ser declaradas lesivas conforme a lo previsto en el artículo 218 de esta ley.
3. **Cuando hayan sido confirmados por sentencia judicial firme**, no serán revisables en ningún caso los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones ni las resoluciones de las reclamaciones económico-administrativas.

Desarrollo reglamentario

Rto Rev.- Artículo 2. Contenido de la solicitud o del escrito de iniciación.

Rto Rev.- Artículo 2 bis. Suspensión del procedimiento de revisión en caso de procedimiento amistoso.

Artículo 214. Capacidad y representación, prueba, notificaciones y plazos de resolución.

1. En los procedimientos especiales de revisión, recursos y reclamaciones previstos en este título serán de aplicación las normas sobre capacidad y representación establecidas en la sección 4.ª del capítulo II del título II de esta ley, y las normas sobre prueba y notificaciones establecidas en las secciones 2.ª y 3.ª del capítulo II del título III de esta ley.
2. Lo dispuesto en los apartados anteriores se aplicará teniendo en consideración las especialidades reguladas en el capítulo IV de este título.
3. A efectos del cómputo de los plazos de resolución previstos en este título será de aplicación lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 104 de esta ley.

Desarrollo reglamentario

Rto Rev.- Artículo 3. Representación.

Artículo 215. Motivación de las resoluciones.

1. Las resoluciones de los procedimientos especiales de revisión, recursos y reclamaciones regulados en este título deberán ser motivadas, con sucinta referencia a hechos y fundamentos de derecho.
2. **También deberán motivarse** los actos dictados en estos procedimientos relativos a las siguientes cuestiones:
 - a) La inadmisión de escritos de cualquier clase presentados por los interesados.
 - b) La suspensión de la ejecución de los actos impugnados, la denegación de la suspensión y la inadmisión a trámite de la solicitud de suspensión.
 - c) La abstención de oficio para conocer o seguir conociendo del asunto por razón de la materia.
 - d) La procedencia o improcedencia de la recusación, la denegación del recibimiento a prueba o de cualquier diligencia de ella y la caducidad de la instancia.
 - e) Las que limiten derechos subjetivos de los interesados en el procedimiento.

- f) La suspensión del procedimiento o las causas que impidan la continuación del mismo.

CAPÍTULO II Procedimientos especiales de revisión

Artículo 216. Clases de procedimientos especiales de revisión.

Son procedimientos especiales de revisión los de:

- a) Revisión de actos nulos de pleno derecho.
- b) Declaración de lesividad de actos anulables.
- c) Revocación.
- d) Rectificación de errores.
- e) Devolución de ingresos indebidos.

Sección 1.ª Procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho

Artículo 217. Declaración de nulidad de pleno derecho.

1. Podrá declararse la nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria, así como de las resoluciones de los órganos económico-administrativos, que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo, **en los siguientes supuestos:**
 - a) Que lesionen **los derechos y libertades** susceptibles de amparo constitucional.
 - b) Que hayan sido dictados por órgano **manifiestamente incompetente** por razón de la materia o del territorio.
 - c) Que tengan un **contenido imposible**.
 - d) Que sean constitutivos de **infracción penal** o se dicten como consecuencia de ésta.
 - e) Que hayan sido dictados **prescindiendo total y absolutamente del procedimiento** legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad en los órganos colegiados.
 - f) Los actos expresos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieren facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición.
 - g) Cualquier otro que se establezca expresamente en una disposición de rango legal.
2. **El procedimiento para declarar la nulidad a que se refiere este artículo podrá iniciarse:**
 - a) Por acuerdo del órgano que dictó el acto o de su superior jerárquico.
 - b) A instancia del interesado.
3. **Se podrá acordar motivadamente la inadmisión** a trámite de las solicitudes formuladas por los interesados, sin necesidad de recabar dictamen del órgano consultivo, **cuando el acto no sea firme en vía administrativa o la solicitud no se base en alguna de las causas de nulidad** del apartado 1 de este artículo o carezca manifiestamente de fundamento, así como en el supuesto de que se hubieran desestimado en cuanto al fondo otras solicitudes sustancialmente iguales.
4. En el procedimiento se dará audiencia al interesado y serán oídos aquellos a quienes reconoció derechos el acto o cuyos intereses resultaron afectados por el mismo.
La declaración de nulidad requerirá dictamen favorable previo del Consejo de Estado u órgano equivalente de la respectiva comunidad autónoma, si lo hubiere.
5. En el ámbito de competencias del Estado, **la resolución de este procedimiento corresponderá al Ministro de Hacienda.**
6. **El plazo máximo para notificar resolución expresa será de un año** desde que se presente la solicitud por el interesado o desde que se le notifique el acuerdo de iniciación de oficio del procedimiento.
El transcurso del plazo previsto en el párrafo anterior sin que se hubiera notificado resolución expresa producirá los siguientes efectos:
 - a) La caducidad del procedimiento iniciado de oficio, sin que ello impida que pueda iniciarse de nuevo otro procedimiento con posterioridad.
 - b) La desestimación por silencio administrativo de la solicitud, si el procedimiento se hubiera iniciado a instancia del interesado.
7. La resolución expresa o presunta o el acuerdo de inadmisión a trámite de las solicitudes de los interesados pondrán fin a la vía administrativa.

Desarrollo reglamentario

Rto Rev.- Artículo 4. Iniciación.

Rto Rev.- Artículo 5. Tramitación.
Rto Rev.- Artículo 6. Resolución.

Sección 2.ª Declaración de lesividad de actos anulables

Artículo 218. Declaración de lesividad.

1. Fuera de los casos previstos en el artículo 217 y 220 de esta ley, la Administración tributaria no podrá anular en perjuicio de los interesados sus propios actos y resoluciones.

La Administración tributaria podrá declarar lesivos para el interés público sus actos y resoluciones favorables a los interesados que incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico, a fin de proceder a su posterior impugnación en vía contencioso-administrativa.
2. La declaración de lesividad **no podrá adoptarse una vez transcurridos cuatro años** desde que se notificó el acto administrativo y exigirá la previa audiencia de cuantos aparezcan como interesados en el procedimiento.
3. **Transcurrido el plazo de tres meses desde la iniciación del procedimiento sin que se hubiera declarado la lesividad se producirá la caducidad del mismo.**
4. En el ámbito de la Administración General del Estado, la declaración de lesividad corresponderá al Ministro de Hacienda.

Desarrollo reglamentario

Rto Rev.- Artículo 7. Iniciación.
Rto Rev.- Artículo 8. Tramitación.
Rto Rev.- Artículo 9. Resolución.

Sección 3.ª Revocación

Artículo 219. Revocación de los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones.

1. La Administración tributaria podrá revocar sus actos en beneficio de los interesados cuando se estime que infringen manifiestamente la ley, cuando circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado, o cuando en la tramitación del procedimiento se haya producido indefensión a los interesados.

La revocación no podrá constituir, en ningún caso, dispensa o exención no permitida por las normas tributarias, ni ser contraria al principio de igualdad, al interés público o al ordenamiento jurídico.
2. La revocación sólo será posible mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción.
3. El procedimiento de revocación **se iniciará siempre de oficio**, y será competente para declararla el órgano que se determine reglamentariamente, que deberá ser distinto del órgano que dictó el acto.

En el expediente se dará audiencia a los interesados y deberá incluirse un informe del órgano con funciones de asesoramiento jurídico sobre la procedencia de la revocación del acto.
4. **El plazo máximo para notificar resolución expresa será de seis meses** desde la notificación del acuerdo de iniciación del procedimiento.

Transcurrido el plazo establecido en el párrafo anterior sin que se hubiera notificado resolución expresa, se producirá la caducidad del procedimiento.
5. Las resoluciones que se dicten en este procedimiento **pondrán fin a la vía administrativa.**

Desarrollo reglamentario

Rto Rev.- Artículo 10. Iniciación.
Rto Rev.- Artículo 11. Tramitación.
Rto Rev.- Artículo 12. Resolución.

Sección 4.ª Rectificación de errores

Artículo 220. Rectificación de errores.

1. El órgano u organismo que hubiera dictado el acto o la resolución de la reclamación rectificará en cualquier momento, de oficio o a instancia del interesado, **los errores materiales, de hecho, o aritméticos**, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de prescripción.
En particular, se rectificarán por este procedimiento los actos y las resoluciones de las reclamaciones económico-administrativas en los que se hubiera incurrido en error de hecho que resulte de los propios documentos incorporados al expediente.
La resolución corregirá el error en la cuantía o en cualquier otro elemento del acto o resolución que se rectifica.
2. El plazo máximo para notificar resolución expresa será de **seis meses** desde que se presente la solicitud por el interesado o desde que se le notifique el acuerdo de iniciación de oficio del procedimiento.
El transcurso del plazo previsto en el párrafo anterior sin que se hubiera notificado resolución expresa producirá los siguientes efectos:
 - a) La caducidad del procedimiento iniciado de oficio, sin que ello impida que pueda iniciarse de nuevo otro procedimiento con posterioridad.
 - b) La desestimación por silencio administrativo de la solicitud, si el procedimiento se hubiera iniciado a instancia del interesado.
3. Las resoluciones que se dicten en este procedimiento serán susceptibles de recurso de reposición y de reclamación económico-administrativa.

Desarrollo reglamentario

Rto Rev. Artículo 13. Procedimiento de rectificación de errores.

Sección 5.ª Devolución de ingresos indebidos

Artículo 221. Procedimiento para la devolución de ingresos indebidos.

1. El procedimiento para el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos **se iniciará de oficio o a instancia del interesado, en los siguientes supuestos:**
 - a) Cuando se haya producido una **duplicidad** en el pago de deudas tributarias o sanciones.
 - b) Cuando la cantidad **pagada haya sido superior al importe a ingresar** resultante de un acto administrativo o de una autoliquidación.
 - c) Cuando se hayan ingresado cantidades correspondientes a deudas o sanciones tributarias **después de haber transcurrido los plazos de prescripción**. En ningún caso se devolverán las cantidades satisfechas en la regularización voluntaria establecida en el artículo 252 de esta Ley.
 - d) Cuando así lo establezca la normativa tributaria.

Reglamentariamente se desarrollará el procedimiento previsto en este apartado, al que será de aplicación lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 220 de esta Ley.
2. Cuando el derecho a la devolución se hubiera reconocido mediante el procedimiento previsto en el apartado 1 de este artículo o en virtud de un acto administrativo o una resolución económico-administrativa o judicial, se procederá a la ejecución de la devolución en los términos que reglamentariamente se establezcan.
3. Cuando el acto de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones en virtud del cual se realizó el ingreso indebido **hubiera adquirido firmeza, únicamente se podrá solicitar la devolución del mismo instando o promoviendo la revisión del acto mediante alguno de los procedimientos especiales de revisión** establecidos en los párrafos a), c) y d) del artículo 216 y mediante el recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de esta ley.
4. **Cuando un obligado tributario considere que la presentación de una autoliquidación ha dado lugar a un ingreso indebido**, podrá instar la rectificación de la autoliquidación de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 120 de esta ley.
5. En la devolución de ingresos indebidos se liquidarán intereses de demora de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 32 de esta ley.
6. Las resoluciones que se dicten en este procedimiento serán susceptibles de recurso de reposición y de reclamación económico-administrativa.

Desarrollo reglamentario

Rto Rev.- Artículo 14. Legitimados para instar el procedimiento de devolución y beneficiarios del derecho a la devolución.
Rto Rev.- Artículo 15. Supuestos de devolución.

Rto Rev.- Artículo 16. Contenido del derecho a la devolución de ingresos indebidos.
 Rto Rev.- Artículo 17. Iniciación.
 Rto Rev.- Artículo 18. Tramitación.
 Rto Rev.- Artículo 19. Resolución.
 Rto Rev.- Artículo 20. Ejecución de la devolución.

CAPÍTULO III Recurso de reposición

Artículo 222. Objeto y naturaleza del recurso de reposición.

1. Los actos dictados por la Administración tributaria **susceptibles de reclamación** económico-administrativa podrán ser objeto de recurso potestativo de reposición, con arreglo a lo dispuesto en este capítulo.
2. El recurso de reposición **deberá interponerse, en su caso, con carácter previo** a la reclamación económico-administrativa.
 Si el interesado interpusiera el recurso de reposición no podrá promover la reclamación económico-administrativa hasta que el recurso se haya resuelto de forma expresa o hasta que pueda considerarlo desestimado por silencio administrativo.
 Cuando en el plazo establecido para recurrir se hubieran interpuesto recurso de reposición y reclamación económico-administrativa que tuvieran como objeto el mismo acto, se tramitará el presentado en primer lugar y se declarará inadmisibile el segundo.

Desarrollo reglamentario

Rto Rev.- Artículo 21. Consecuencias de la simultaneidad.
 Rto Rev.- Artículo 22. Efectos de la interposición respecto al ejercicio de otros recursos.

Artículo 223. Iniciación y tramitación del recurso de reposición.

1. **El plazo para la interposición de este recurso será de un mes** contado a partir del día siguiente al de la notificación del acto recurrible o del siguiente a aquel en que se produzcan los efectos del silencio administrativo.
 Tratándose de deudas de vencimiento periódico y notificación colectiva, el plazo para la interposición se computará a partir del día siguiente al de finalización del período voluntario de pago.
2. **Si el recurrente precisase del expediente para formular sus alegaciones**, deberá comparecer durante el plazo de interposición del recurso para que se le ponga de manifiesto.
3. A los legitimados e interesados en el recurso de reposición les serán aplicables las normas establecidas al efecto para las reclamaciones económico-administrativas.
4. La reposición somete a conocimiento del órgano competente para su resolución **todas las cuestiones de hecho o de derecho que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas en el recurso, sin que en ningún caso se pueda empeorar la situación inicial del recurrente.**
 Si el órgano competente estima pertinente examinar y resolver cuestiones no planteadas por los interesados, las expondrá a los mismos para que puedan formular alegaciones.

Desarrollo reglamentario

Rto Rev.- Artículo 23. Iniciación.
 Rto Rev.- Artículo 24. Puesta de manifiesto del expediente.
 Rto Rev.- Artículo 26. Interesados en el procedimiento.

Artículo 224. Suspensión de la ejecución del acto recurrido en reposición.

1. La ejecución del acto impugnado quedará suspendida automáticamente a instancia del interesado si se **garantiza el importe de dicho acto, los intereses de demora que genere la suspensión y los recargos que procederían en caso de ejecución de la garantía**, en los términos que se establezcan reglamentariamente.
 Si la impugnación afectase a una sanción tributaria, su ejecución quedará suspendida automáticamente sin necesidad de aportar garantías de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 212 de esta Ley.
 Si la impugnación afectase a un acto censal relativo a un tributo de gestión compartida, no se suspenderá en ningún caso, por este hecho, el procedimiento de cobro de la liquidación que pueda practicarse. Ello sin perjuicio de que, si la resolución que se dicte en materia censal afectase al resultado de la liquidación abonada, se realice la correspondiente devolución de ingresos.

2. **Las garantías necesarias para obtener la suspensión automática a la que se refiere el apartado anterior serán exclusivamente las siguientes:**
 - a) Depósito de dinero o valores públicos.
 - b) Aval o fianza de carácter solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución.
 - c) Fianza personal y solidaria de otros contribuyentes de reconocida solvencia para los supuestos que se establezcan en la normativa tributaria.
3. Podrá suspenderse la ejecución del acto recurrido sin necesidad de aportar garantía cuando se aprecie que al dictarlo se ha podido incurrir en **error aritmético, material o de hecho**.
4. Si el recurso no afecta a la totalidad de la deuda tributaria, la suspensión se referirá a la parte recurrida, quedando obligado el recurrente a ingresar la cantidad restante.
5. **En los casos del artículo 68.9 de esta Ley**, si el recurso afecta a una deuda tributaria que, a su vez, ha determinado el reconocimiento de una devolución a favor del obligado tributario, las garantías aportadas para obtener la suspensión **garantizarán asimismo las cantidades que, en su caso, deban reintegrarse como consecuencia de la estimación total o parcial del recurso**.
6. Cuando deba ingresarse total o parcialmente el importe derivado del acto impugnado como consecuencia de la resolución del recurso, se liquidará interés de demora por todo el período de suspensión, sin perjuicio de lo previsto en el apartado 4 del artículo 26 y en el apartado 3 del artículo 212 de esta ley.

Desarrollo reglamentario

Rto Rev. Artículo 25. Suspensión del acto impugnado.

Artículo 225. Resolución del recurso de reposición.

1. **Será competente para conocer y resolver el recurso de reposición el órgano que dictó el acto recurrido.**
Tratándose de actos dictados por delegación y salvo que en ésta se diga otra cosa, el recurso de reposición se resolverá por el órgano delegado.
2. El órgano competente para conocer del recurso de reposición **no podrá abstenerse de resolver**, sin que pueda alegarse duda racional o deficiencia de los preceptos legales.
La resolución contendrá una exposición sucinta de los hechos y los fundamentos jurídicos adecuadamente motivados que hayan servido para adoptar el acuerdo.
3. **En ejecución de una resolución** que estime total o parcialmente el recurso contra la liquidación de una obligación tributaria conexas a otra del mismo obligado tributario de acuerdo con el artículo 68.9 de esta Ley, **se regularizará la obligación conexas distinta de la recurrida** en la que la Administración hubiese aplicado los criterios o elementos en que se fundamentó la liquidación de la obligación tributaria objeto de la reclamación.
Si de dicha regularización resultase la anulación de la liquidación de la obligación conexas distinta de la recurrida y la práctica de una nueva liquidación que se ajuste a lo resuelto en el recurso, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 26.5 de esta Ley.
4. **El plazo máximo para notificar la resolución será de un mes** contado desde el día siguiente al de presentación del recurso.
En el cómputo del plazo anterior no se incluirá el período concedido para efectuar alegaciones a los titulares de derechos afectados a los que se refiere al párrafo segundo del apartado 3 del artículo 232 de esta ley, ni el empleado por otros órganos de la Administración para remitir los datos o informes que se soliciten. Los períodos no incluidos en el cómputo del plazo por las circunstancias anteriores no podrán exceder de dos meses.
Transcurrido el plazo máximo para resolver sin haberse notificado resolución expresa, y siempre que se haya acordado la suspensión del acto recurrido, **dejará de devengarse el interés de demora** en los términos previstos en el apartado 4 del artículo 26 de esta ley.
5. Transcurrido el plazo de un mes desde la interposición, el interesado podrá considerar desestimado el recurso al objeto de interponer la reclamación precedente.
6. Contra la resolución de un recurso de reposición no puede interponerse de nuevo este recurso.

Desarrollo reglamentario

Rto Rev.- Artículo 27. Notificación de la resolución.

CAPÍTULO IV Reclamaciones económico-administrativas

Sección 1.ª Disposiciones generales

Subsección 1.ª Ámbito de las reclamaciones económico-administrativas

Artículo 226. Ámbito de las reclamaciones económico-administrativas.

Podrá reclamarse en vía económico-administrativa en relación con las siguientes **materias**:

- a) La aplicación de los tributos del Estado o de los recargos establecidos sobre ellos y la imposición de sanciones tributarias que realicen la Administración General del Estado y las entidades de derecho público vinculadas o dependientes de la misma y las Administraciones tributarias de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía.
- b) Cualquier otra que se establezca por precepto legal del Estado expreso.

Artículo 227. Actos susceptibles de reclamación económico-administrativa.

1. La reclamación económico-administrativa será admisible, en relación con las materias a las que se refiere el artículo anterior, **contra los actos siguientes**:
 - a) Los que provisional o definitivamente reconozcan o denieguen un derecho o declaren una obligación o un deber.
 - b) Los de trámite que decidan, directa o indirectamente, el fondo del asunto o pongan término al procedimiento.
2. **En materia de aplicación de los tributos, son reclamables**:
 - a) Las liquidaciones provisionales o definitivas.
 - b) Las resoluciones expresas o presuntas derivadas de una solicitud de rectificación de una autoliquidación o de una comunicación de datos.
 - c) Las comprobaciones de valor de rentas, productos, bienes, derechos y gastos, así como los actos de fijación de valores, rendimientos y bases, cuando la normativa tributaria lo establezca.
 - d) Los actos que denieguen o reconozcan exenciones, beneficios o incentivos fiscales.
 - e) Los actos que aprueben o denieguen planes especiales de amortización.
 - f) Los actos que determinen el régimen tributario aplicable a un obligado tributario, en cuanto sean determinantes de futuras obligaciones, incluso formales, a su cargo.
 - g) Los actos dictados en el procedimiento de recaudación.
 - h) Los actos respecto a los que la normativa tributaria así lo establezca.
3. **Asimismo, serán reclamables los actos que impongan sanciones.**
4. **Serán reclamables, igualmente**, previo cumplimiento de los requisitos y en la forma que se determine reglamentariamente, las siguientes actuaciones u omisiones de los particulares en materia tributaria:
 - a) Las relativas a las obligaciones de repercutir y soportar la repercusión prevista legalmente.
 - b) Las relativas a las obligaciones de practicar y soportar retenciones o ingresos a cuenta.
 - c) Las relativas a la obligación de expedir, entregar y rectificar facturas que incumbe a los empresarios y profesionales.
 - d) Las derivadas de las relaciones entre el sustituto y el contribuyente.
5. **No se admitirán reclamaciones económico-administrativas respecto de los siguientes actos**:
 - a) Los que den lugar a reclamación en vía administrativa previa a la judicial, civil o laboral o pongan fin a dicha vía.
 - b) Los dictados en procedimientos en los que esté reservada al Ministro de Economía y Hacienda o al Secretario de Estado de Hacienda y Presupuestos la resolución que ultime la vía administrativa.
 - c) Los dictados en virtud de una ley del Estado que los excluya de reclamación económico-administrativa.

Subsección 2.ª Organización y competencias

Artículo 228. Órganos económico-administrativos.

1. El conocimiento de las reclamaciones económico-administrativas corresponderá con exclusividad a los órganos económico-administrativos, que actuarán con independencia funcional en el ejercicio de sus competencias.
2. En el ámbito de competencias del Estado, son órganos económico-administrativos:
 - a) El Tribunal Económico-Administrativo Central.
 - b) Los tribunales económico-administrativos regionales y locales.
3. También tendrá la consideración de órgano económico-administrativo la Sala Especial para la Unificación de Doctrina.
4. Corresponde a cada Comunidad Autónoma y cada Ciudad con Estatuto de Autonomía determinar su estructura administrativa para el ejercicio de la función revisora en el ámbito de las reclamaciones económico-administrativas, todo

ello sin perjuicio de la labor unificadora del Estado que será ejercida por el Tribunal Económico-Administrativo Central y por la Sala Especial para la Unificación de Doctrina establecida en el apartado anterior.

5. La competencia de los órganos económico-administrativos será irrenunciable e improrrogable y no podrá ser alterada por la voluntad de los interesados.

Artículo 229. Competencias de los órganos económico-administrativos.

1. El Tribunal Económico-Administrativo Central conocerá:

- a) **En única instancia**, de las reclamaciones económico-administrativas que se interpongan contra los actos administrativos dictados por los órganos centrales del Ministerio de Economía y Hacienda u otros departamentos ministeriales, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y de las entidades de derecho público vinculadas o dependientes de la Administración General del Estado, así como, en su caso, contra los actos dictados por los órganos superiores de la Administración de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía.

También conocerá en única instancia de las reclamaciones en las que deba oírse o se haya oído como trámite previo al Consejo de Estado.

- b) **En única instancia**, de las reclamaciones económico-administrativas que se interpongan contra los actos administrativos dictados por los órganos periféricos de la Administración General del Estado, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y de las entidades de derecho público vinculadas o dependientes de la Administración General del Estado o, en su caso, por los órganos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía no comprendidos en la letra anterior, así como contra las actuaciones de los particulares susceptibles de reclamación, cuando, aun pudiendo presentarse la reclamación en primera instancia ante el tribunal económico-administrativo regional o local correspondiente o, en su caso, ante el órgano económico administrativo de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía, la reclamación se interponga directamente ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 6 de este artículo.

- c) **En segunda instancia**, de los recursos de alzada ordinarios que se interpongan contra las resoluciones dictadas en primera instancia por los tribunales económico-administrativos regionales y locales y, en su caso, como consecuencia de la labor unificadora de criterio que corresponde al Estado, contra las resoluciones dictadas por los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía.

- d) **Como consecuencia de su labor unificadora de criterio**, de los recursos extraordinarios de alzada para unificación de criterio previstos en el artículo 242 de esta Ley.

Asimismo y, como consecuencia de esta labor unificadora, cuando existan resoluciones de los Tribunales económico-administrativos Regionales o Locales que apliquen criterios distintos a los contenidos en resoluciones de otros Tribunales económico-administrativos, o que revistan especial trascendencia, el Presidente o la Vocalía Coordinadora del Tribunal Económico-Administrativo Central, por iniciativa propia o a propuesta de cualquiera de los Vocales del Tribunal Económico-Administrativo Central o de los Presidentes de los Tribunales Económico-Administrativos Regionales o Locales, podrán promover la adopción de una resolución en unificación de criterio por la Sala o por el Pleno del Tribunal Económico-Administrativo Central, que tendrá los mismos efectos que la resolución del recurso regulado en el artículo 242 de esta Ley. Con carácter previo a la resolución de unificación de criterio, se dará trámite de alegaciones por plazo de un mes, contado desde que se les comunique el acuerdo de promoción de la resolución en unificación de criterio, a los Directores Generales del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, a los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y a los órganos equivalentes o asimilados de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía respecto a las materias de su competencia.

- e) **De los recursos extraordinarios de revisión**, salvo los supuestos a los que se refiere el artículo 59.1.c) último párrafo de la Ley 22/2009, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

- f) **De la rectificación de errores en los que incurran sus propias resoluciones**, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 220 de esta Ley.

2. Los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Locales conocerán:

- a) **En única instancia**, de las reclamaciones que se interpongan contra los actos administrativos dictados por los órganos periféricos de la Administración General del Estado, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y de las entidades de derecho público vinculadas o dependientes de la Administración General del Estado y, en su caso, por los órganos de la Administración de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía no comprendidos en el párrafo a) del apartado anterior, cuando la cuantía de la reclamación sea igual o inferior al importe que se determine reglamentariamente.

- b) **En primera instancia**, de las reclamaciones que se interpongan contra los actos administrativos dictados por los órganos mencionados en el párrafo a) de este apartado, cuando la cuantía de la reclamación sea superior al importe que se determine reglamentariamente.

- c) **De la rectificación de errores en los que incurran sus propias resoluciones**, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 220 de esta Ley.

3. **Cuando existan resoluciones de una Sala desconcentrada de un Tribunal Económico-Administrativo Regional** que no se adecuen a los criterios del Tribunal o que sean contrarios a los de otra Sala desconcentrada del mismo Tribunal, o que revistan especial trascendencia, **el Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Regional podrá promover la adopción de una resolución de fijación de criterio** por el Pleno del Tribunal Económico-Administrativo Regional o por una Sala convocada a tal fin, presidida por él, y formada por los miembros del Tribunal que decida el Presidente en atención a su especialización en las cuestiones a considerar. **La resolución que se dicte no afectará a la situación jurídica particular** derivada de las resoluciones previas. Los criterios así adoptados serán vinculantes para las Salas, y órganos unipersonales del correspondiente Tribunal. Contra las resoluciones que se dicten se podrá interponer el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio previsto en el artículo 242 de esta Ley.
4. Los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía conocerán, en su caso, y salvo lo dispuesto en el artículo 59.1.c), segundo párrafo, de la Ley 22/2009, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía:
 - a) En única instancia, de las reclamaciones que se interpongan contra los actos administrativos dictados por los órganos de la Administración de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía no comprendidos en el párrafo a) del apartado 1, cuando la cuantía de la reclamación sea igual o inferior al importe que se determine reglamentariamente.
 - b) En primera instancia, de las reclamaciones que se interpongan contra los actos administrativos dictados por los órganos mencionados en el párrafo a) de este apartado cuando la cuantía de la reclamación sea superior al importe que se determine reglamentariamente.
 - c) De la rectificación de errores en los que incurran sus propias resoluciones, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 220 de esta Ley.
5. Los tribunales económico-administrativos regionales y locales y, en su caso, los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía, conocerán asimismo de las reclamaciones que se interpongan contra actuaciones de los particulares en materia tributaria susceptibles de reclamación económico-administrativa, en primera o única instancia según que la cuantía de la reclamación exceda o no del importe que se determine reglamentariamente, salvo lo dispuesto en el artículo 59.1.c), segundo párrafo, de la Ley 22/2009, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía. En estos casos, la competencia de los tribunales económico-administrativos regionales y locales y de los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía vendrá determinada por el domicilio fiscal de la persona o entidad que interponga la reclamación. Si éste se hallara fuera de España, la competencia corresponderá al Tribunal Económico-Administrativo Central, cualquiera que sea su cuantía.
6. Cuando la resolución de la reclamación económico-administrativa sea **susceptible de recurso de alzada ordinario ante el Tribunal Económico-Administrativo Central**, la reclamación **podrá interponerse directamente ante este órgano**. En este caso, la tramitación corresponderá a la Secretaría del Tribunal Económico-Administrativo Regional o Local o del órgano económico-administrativo de la Comunidad Autónoma o de la Ciudad con Estatuto de Autonomía, sin perjuicio de las actuaciones complementarias de tramitación que decida llevar a cabo el Tribunal Económico-Administrativo Central y salvo que el interesado solicite que la puesta de manifiesto tenga lugar ante el Tribunal Económico Administrativo Central, en cuyo caso, la tramitación seguirá en este órgano.
7. En cada Comunidad Autónoma existirá un tribunal económico-administrativo regional. En cada Ciudad con Estatuto de Autonomía existirá un tribunal económico-administrativo local.

El ámbito de los tribunales económico-administrativos regionales y locales coincidirá con el de la respectiva Comunidad Autónoma o Ciudad con Estatuto de Autonomía y su competencia territorial para conocer de las reclamaciones económico-administrativas se determinará conforme a la sede del órgano que hubiera dictado el acto objeto de la reclamación. En los tribunales económico-administrativos regionales podrán crearse salas desconcentradas con el ámbito territorial y las competencias que se fijen en la normativa tributaria.

Desarrollo reglamentario

Rto Rev.- Artículo 36. Cuantía necesaria para el recurso de alzada ordinario.

Artículo 230. Acumulación de reclamaciones económico-administrativas.

1. Los recursos y las reclamaciones económico-administrativas se acumularán a efectos de su tramitación y resolución **en los siguientes casos**:
 - a) Las interpuestas por un mismo interesado relativas al mismo tributo, que deriven de un mismo procedimiento.
 - b) Las interpuestas por varios interesados relativas al mismo tributo siempre que deriven de un mismo expediente, planteen idénticas cuestiones y deban ser resueltas por el mismo órgano económico-administrativo.
 - c) Las que se hayan interpuesto por varios interesados contra un mismo acto administrativo o contra una misma actuación tributaria de los particulares.
 - d) La interpuesta contra una sanción si se hubiera presentado reclamación contra la deuda tributaria de la que derive.

Fuera de los casos establecidos en el número anterior, el Tribunal, de oficio o a instancia de parte, **podrá acumular motivadamente aquellas reclamaciones que considere que deben ser objeto de resolución unitaria** que afecten al mismo o a distintos tributos, siempre que exista conexión entre ellas. En el caso de que se trate de distintos reclamantes y no se haya solicitado por ellos mismos, deberá previamente concedérseles un plazo de 5 días para manifestar lo que estimen conveniente respecto de la procedencia de la acumulación.

Las acumulaciones a las que se refiere este apartado podrán quedar sin efecto cuando el tribunal considere conveniente la resolución separada de las reclamaciones.

2. Los acuerdos sobre acumulación o por los que se deja sin efecto una acumulación **tendrán el carácter de actos de trámite y no serán recurribles.**
3. La acumulación atenderá al ámbito territorial de cada Tribunal Económico-Administrativo o sala desconcentrada, sin que en ningún caso pueda alterar la competencia para resolver ni la vía de impugnación procedente, salvo en los casos previstos en los párrafos a), c) y d) del apartado 1 de este artículo. En estos casos, **si el Tribunal Económico-Administrativo Central fuera competente para resolver una de las reclamaciones objeto de acumulación, lo será también para conocer de las acumuladas;** en otro supuesto, la competencia corresponderá, en los casos contemplados en los párrafos a) y c) del apartado 1, al órgano competente para conocer de la reclamación que se hubiera interpuesto primero, y, en el establecido en el párrafo d), al órgano competente para conocer de la reclamación contra la deuda tributaria.

Desarrollo reglamentario

Rto Rev.- Artículo 37. Acumulación.

Artículo 231. Funcionamiento de los Tribunales Económico-Administrativos.

1. Los Tribunales Económico-Administrativos **funcionarán en Pleno, en Salas y de forma unipersonal.**
2. **El Pleno** estará formado por el Presidente, los Vocales y el Secretario.
3. **Las Salas** estarán formadas por el Presidente, un Vocal al menos y el Secretario. Podrá nombrarse Presidente de Sala a alguno de los Vocales cuando se produzcan las circunstancias que se determinen reglamentariamente.
4. Los Tribunales Económico-Administrativos podrán actuar de **forma unipersonal** a través del Presidente, los Presidentes de Sala, cualquiera de los Vocales, el Secretario o a través de otros órganos unipersonales que se determinen reglamentariamente.
5. Reglamentariamente se regularán las cuestiones de composición, organización y funcionamiento de los Tribunales Económico-Administrativos no previstas en los apartados anteriores.

Desarrollo reglamentario

Rto Rev.- Artículo 28. Organización.

Rto Rev.- Artículo 29. El Tribunal Económico-administrativo Central.

Rto Rev.- Artículo 30. Los tribunales económico-administrativos regionales, locales, las salas desconcentradas y las dependencias provinciales y locales.

Rto Rev.- Artículo 31. Participación de las comunidades autónomas en los tribunales económico-administrativos.

Rto Rev.- Artículo 32. Órganos unipersonales.

Rto Rev.- Artículo 33. Sala Especial para la Unificación de Doctrina.

Rto Rev.- Artículo 34. Actas de las sesiones.

Subsección 3.ª Interesados

Artículo 232. Legitimados e interesados en las reclamaciones económico-administrativas.

1. **Estarán legitimados para promover las reclamaciones económico-administrativas:**
 - a) Los obligados tributarios y los sujetos infractores.
 - b) Cualquier otra persona cuyos intereses legítimos resulten afectados por el acto o la actuación tributaria.
2. **No estarán legitimados:**
 - a) Los funcionarios y empleados públicos, salvo en los casos en que inmediata y directamente se vulnere un derecho que en particular les esté reconocido o resulten afectados sus intereses legítimos.
 - b) Los particulares, cuando obren por delegación de la Administración o como agentes o mandatarios de ella.
 - c) Los denunciantes.
 - d) Los que asuman obligaciones tributarias en virtud de pacto o contrato.

- e) Los organismos u órganos que hayan dictado el acto impugnado, así como cualquier otra entidad por el mero hecho de ser destinataria de los fondos gestionados mediante dicho acto.
3. En el procedimiento económico-administrativo ya iniciado **podrán comparecer todos los que sean titulares de derechos o intereses legítimos que puedan resultar afectados** por la resolución que hubiera de dictarse, sin que la tramitación haya de retrotraerse en ningún caso.

Si durante la tramitación del procedimiento se advierte la existencia de otros titulares de derechos o intereses legítimos que no hayan comparecido en el mismo, se les notificará la existencia de la reclamación para que formulen alegaciones, y será de aplicación lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 239 de esta ley.

4. **Cuando se actúe mediante representación, el documento que la acredite se acompañará al primer escrito que no aparezca firmado por el interesado, que no se cursará sin este requisito.** No obstante, la falta o la insuficiencia del poder no impedirá que se tenga por presentado el escrito siempre que el compareciente acompañe el poder, subsane los defectos de que adolezca el presentado o ratifique las actuaciones realizadas en su nombre y representación sin poder suficiente.

Desarrollo reglamentario

Rto Rev.- Artículo 38. Interesados.

Subsección 4.ª Suspensión

Artículo 233. Suspensión de la ejecución del acto impugnado en vía económico-administrativa.

1. La ejecución del acto impugnado **quedará suspendida automáticamente a instancia del interesado si se garantiza** el importe de dicho acto, los intereses de demora que genere la suspensión y los recargos que procederían en caso de ejecución de la garantía, en los términos que se establezcan reglamentariamente.
Si la impugnación afectase a una sanción tributaria, la ejecución de la misma quedará suspendida automáticamente sin necesidad de aportar garantías de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 212 de esta Ley.
2. **Las garantías necesarias para obtener la suspensión automática** a la que se refiere el apartado anterior serán exclusivamente las siguientes:
 - a) Depósito de dinero o valores públicos.
 - b) Aval o fianza de carácter solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución.
 - c) Fianza personal y solidaria de otros contribuyentes de reconocida solvencia para los supuestos que se establezcan en la normativa tributaria.
3. **Cuando el interesado no pueda aportar las garantías necesarias para obtener la suspensión a que se refiere el apartado anterior, se acordará la suspensión previa prestación de otras garantías** que se estimen suficientes, y el órgano competente podrá modificar la resolución sobre la suspensión en los casos previstos en el segundo párrafo del apartado siguiente.
4. **El tribunal podrá suspender la ejecución del acto con dispensa total o parcial de garantías cuando dicha ejecución pudiera causar perjuicios de difícil o imposible reparación.**
En los supuestos a los que se refiere este apartado, el tribunal podrá modificar la resolución sobre la suspensión cuando aprecie que no se mantienen las condiciones que motivaron la misma, cuando las garantías aportadas hubieran perdido valor o efectividad, o cuando conozca de la existencia de otros bienes o derechos susceptibles de ser entregados en garantía que no hubieran sido conocidos en el momento de dictarse la resolución sobre la suspensión.
5. Se podrá suspender la ejecución del acto recurrido sin necesidad de aportar garantía **cuando se aprecie que al dictarlo se ha podido incurrir en error aritmético, material o de hecho.**
6. El tribunal económico-administrativo decidirá sobre la admisión a trámite de la solicitud de suspensión en los supuestos a los que se refieren los apartados 4 y 5 de este artículo, y la inadmitirá cuando no pueda deducirse de la documentación aportada en la solicitud de suspensión o existente en el expediente administrativo, la existencia de indicios de los perjuicios de difícil o imposible reparación o la existencia de error aritmético, material o de hecho
7. Si la reclamación no afecta a la totalidad de la deuda tributaria, la suspensión se referirá a la parte reclamada, y quedará obligado el reclamante a ingresar la cantidad restante.
8. En los casos del artículo 68.9 de esta Ley, si la reclamación afecta a una deuda tributaria que, a su vez, ha determinado el reconocimiento de una devolución a favor del obligado tributario, las garantías aportadas para obtener la suspensión garantizarán asimismo las cantidades que deban reintegrarse como consecuencia de la estimación total o parcial de la reclamación.
9. **Si la deuda se encontrara en periodo ejecutivo, la presentación de la solicitud de suspensión con otras garantías** distintas de las necesarias para obtener la suspensión automática, o con dispensa total o parcial de garantías, o basada en la existencia de error aritmético, material o de hecho, **no impedirá la continuación de las actuaciones de la Administración**, sin perjuicio

de que proceda la anulación de las efectuadas con posterioridad a la fecha de la solicitud si la suspensión fuese concedida finalmente.

10. La suspensión de la ejecución del acto se mantendrá durante la tramitación del procedimiento económico-administrativo en todas sus instancias.
La suspensión producida en el recurso de reposición se podrá mantener en la vía económico-administrativa en las condiciones que se determinen reglamentariamente.
11. Se mantendrá la suspensión producida en vía administrativa cuando el interesado comunique a la Administración tributaria en el plazo de interposición del recurso contencioso-administrativo que ha interpuesto dicho recurso y ha solicitado la suspensión en el mismo. Dicha suspensión continuará, siempre que la garantía que se hubiese aportado en vía administrativa conserve su vigencia y eficacia, hasta que el órgano judicial adopte la decisión que corresponda en relación con la suspensión solicitada.
Tratándose de sanciones, la suspensión se mantendrá, en los términos previstos en el párrafo anterior y sin necesidad de prestar garantía, hasta que se adopte la decisión judicial.
12. Cuando deba ingresarse total o parcialmente el importe derivado del acto impugnado como consecuencia de la resolución de la reclamación, se liquidará interés de demora por todo el período de suspensión, teniendo en consideración lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 26 y en el apartado 3 del artículo 212 de esta ley.
13. Cuando se trate de actos que no tengan por objeto una deuda tributaria o cantidad líquida, el tribunal podrá suspender su ejecución cuando así lo solicite el interesado y justifique que su ejecución pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación.
14. **La ejecución del acto o resolución impugnado mediante un recurso extraordinario de revisión no podrá suspenderse en ningún caso.**
15. Reglamentariamente se regularán los requisitos, órganos competentes y procedimiento para la tramitación y resolución de las solicitudes de suspensión.

Desarrollo reglamentario

Rto Rev.- Artículo 39. Supuestos de suspensión.

Rto Rev.- Artículo 40. Solicitud de suspensión.

Rto Rev.- Artículo 41. Garantías de la suspensión.

Rto Rev.- Artículo 42. Efectos de la concesión o de la denegación de la suspensión.

Rto Rev.- Artículo 43. Suspensión automática.

Rto Rev.- Artículo 44. Suspensión con prestación de otras garantías.

Rto Rev.- Artículo 45. Constitución de las garantías.

Rto Rev. - Artículo 46. Suspensión por el tribunal económico-administrativo.

Rto Rev. - Artículo 47. Tramitación y resolución por el tribunal económico-administrativo de la solicitud de suspensión.

Rto Rev.- Artículo 67. Reducción proporcional de garantías aportadas para la suspensión.

Sección 2.ª Procedimiento general económico-administrativo

Artículo 234. Normas generales.

1. Las reclamaciones económico-administrativas se tramitarán en única o primera instancia con los recursos que esta Ley establece.
2. **Se tendrá por acreditada la representación** voluntaria, sin necesidad de aportar uno de los medios establecidos en el artículo 46.2 de esta Ley, **cuando la representación hubiera sido admitida por la Administración Tributaria en el procedimiento** en el que se dictó el acto impugnado.
3. El procedimiento se impulsará de oficio con sujeción a los plazos establecidos, que no serán susceptibles de prórroga ni precisarán que se declare su finalización.
4. Todos los actos y resoluciones que afecten a los interesados o pongan término en cualquier instancia a una reclamación económico-administrativa serán notificados a aquéllos, bien por medios electrónicos, bien en el domicilio señalado o, en su defecto, de acuerdo con el artículo 112 de esta Ley.

La notificación se hará de forma electrónica obligatoriamente para los interesados, y en los términos que reglamentariamente se establezcan, en los supuestos en que, de acuerdo con el artículo 235.5 de esta Ley, sea obligatoria la interposición de la reclamación por esta vía.

La notificación deberá expresar si el acto o resolución es o no definitivo en vía económico-administrativa y, en su caso, los recursos que procedan, órgano ante el que hubieran de presentarse y plazo para interponerlos, sin que ello impida que los interesados puedan ejercitar cualquier otro recurso que estimen pertinente.

5. El procedimiento económico-administrativo **será gratuito. No obstante, si la reclamación o el recurso resulta desestimado o inadmitido y el órgano económico-administrativo aprecia temeridad o mala fe, podrá exigirse a la persona a la que resulte imputable dicha temeridad o mala fe que sufrague las costas** del procedimiento, según los criterios que se fijen reglamentariamente.

La condena en costas se impondrá en la resolución que se dicte, con mención expresa de los motivos por los que el órgano económico-administrativo ha apreciado la concurrencia de mala fe o temeridad, así como la cuantificación de la misma.

Cuando se hubiera interpuesto recurso de alzada ordinario, la eficacia de la condena en costas dictada en primera instancia quedara supeditada a la confirmación de la misma en la resolución que se dicte en dicho recurso de alzada ordinario.

6. El procedimiento económico-administrativo se regulará de acuerdo con las disposiciones previstas en este capítulo y en las disposiciones reglamentarias que se dicten en su desarrollo.

Desarrollo reglamentario

Rto Rev.- Artículo 52. Envío del expediente administrativo objeto de la reclamación.

Subsección 1.ª Procedimiento en única o primera instancia

Artículo 235. Iniciación.

1. La reclamación económico-administrativa en única o primera instancia se interpondrá en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente al de la notificación del acto impugnado, o desde el día siguiente a aquél en que quede constancia de la realización u omisión de la retención o ingreso a cuenta, de la repercusión motivo de la reclamación o de la sustitución derivada de las relaciones entre el sustituto y el contribuyente.

En los supuestos de silencio administrativo, podrá interponerse la reclamación desde el día siguiente a aquél en que produzcan sus efectos. Si con posterioridad a la interposición de la reclamación, y antes de su resolución, se dictara resolución expresa, se remitirá al Tribunal, una vez notificada al interesado.

En la notificación se advertirá que la resolución expresa, según su contenido, se considerará impugnada en vía económico-administrativa, o causará la terminación del procedimiento por satisfacción extraprocesal que será declarada por el órgano económico administrativo que esté conociendo el procedimiento.

En todo caso, se concederá el plazo de un mes, a contar desde el día siguiente a la notificación, para que el interesado pueda formular ante el Tribunal las alegaciones que tenga por convenientes. En dichas alegaciones el interesado podrá pronunciarse sobre las consecuencias señaladas en el párrafo anterior. De no hacerlo se entenderá su conformidad con dichas consecuencias.

Tratándose de reclamaciones relativas a la obligación de expedir y entregar factura que incumbe a empresarios y profesionales, el plazo al que se refiere el primer párrafo empezará a contarse transcurrido un mes desde que se haya requerido formalmente el cumplimiento de dicha obligación.

En el supuesto de deudas de vencimiento periódico y notificación colectiva, el plazo para la interposición se computará a partir del día siguiente al de finalización del período voluntario de pago.

2. El procedimiento **deberá iniciarse mediante escrito que podrá limitarse a solicitar que se tenga por interpuesta, identificando al reclamante, el acto o actuación contra el que se reclama, el domicilio para notificaciones y el tribunal ante el que se interpone.** Asimismo, **el reclamante podrá acompañar las alegaciones en que base su derecho.**

En los casos de reclamaciones relativas a retenciones, ingresos a cuenta, repercusiones, obligación de expedir y entregar factura y a las relaciones entre el sustituto y el contribuyente, el escrito deberá identificar también a la persona recurrida y su domicilio y adjuntar todos los antecedentes que obren a disposición del reclamante o en registros públicos.

3. El escrito de interposición **se dirigirá al órgano administrativo que haya dictado el acto reclamable**, que lo remitirá al tribunal competente en el plazo de un mes junto con el expediente, en su caso electrónico, correspondiente al acto, al que se podrá incorporar un informe si se considera conveniente. En el supuesto previsto en el artículo 229.6 de esta Ley, el escrito de interposición se remitirá al Tribunal Económico-Administrativo a quien corresponda la tramitación de la reclamación.

No obstante, **cuando el escrito de interposición incluyese alegaciones, el órgano administrativo que dictó el acto podrá anular total o parcialmente el acto impugnado antes de la remisión del expediente al tribunal dentro del plazo señalado en el párrafo anterior, siempre que no se hubiera presentado previamente recurso de reposición.** En este caso, se remitirá al tribunal el nuevo acto dictado junto con el escrito de interposición.

Si el órgano administrativo no hubiese remitido al tribunal el escrito de interposición de la reclamación, bastará que el reclamante presente ante el tribunal la copia sellada de dicho escrito para que la reclamación se pueda tramitar y resolver.

4. **En los casos de reclamaciones relativas a retenciones, ingresos a cuenta, repercusiones, a la obligación de expedir y entregar factura y relaciones entre el sustituto y el contribuyente, el escrito de interposición se dirigirá al tribunal competente para resolver la reclamación.**

- La interposición de la reclamación **se realizará obligatoriamente a través de la sede electrónica** del órgano que haya dictado el acto reclamable **cuando los reclamantes estén obligados a recibir por medios electrónicos las comunicaciones y notificaciones.**

Desarrollo reglamentario

Rto Rev.- Artículo 53. Incompetencia territorial y jerárquica.

Rto Rev.- Artículo 54. Subsanación de defectos.

Rto Rev.- Artículo 55. Trámites para completar el expediente.

Rto Rev. - Artículo 56. Personación en las reclamaciones derivadas de actuaciones u omisiones de los particulares en materia tributaria.

Artículo 236. Tramitación.

- El Tribunal, una vez recibido y, en su caso, completado el expediente, lo pondrá de manifiesto a los interesados que **hubieran comparecido en la reclamación y no hubieran presentado alegaciones** en la interposición o las hubiesen formulado, **pero con la solicitud expresa de este trámite, por plazo común de un mes en el que deberán presentar escrito de alegaciones** con aportación de las pruebas oportunas. La puesta de manifiesto del expediente electrónico podrá tener lugar por medios electrónicos, informáticos o telemáticos, pudiendo presentarse por estos medios las alegaciones y pruebas. Los obligados a interponer la reclamación de forma electrónica habrán de presentar las alegaciones, pruebas, y cualquier otro escrito, por esta misma vía. En caso de deficiencia técnica imputable a la Administración Tributaria que imposibilite la realización del trámite por esta vía, el Tribunal adoptará las medidas oportunas para evitar perjuicios al interesado, pudiendo, entre otras, conceder un nuevo plazo, prorrogar el anteriormente concedido o autorizar que se realice por otros medios.
- En los casos de reclamaciones relativas a retenciones, ingresos a cuenta**, repercusiones, obligación de expedir y entregar factura o a las relaciones entre el sustituto y el contribuyente, **el tribunal notificará la interposición de la reclamación a la persona recurrida para que comparezca**, mediante escrito de mera personación, adjuntando todos los antecedentes que obren a su disposición o en registros públicos.
- El tribunal podrá asimismo solicitar informe al órgano que dictó el acto impugnado, al objeto de aclarar las cuestiones que lo precisen. El tribunal deberá dar traslado del informe al reclamante para que pueda presentar alegaciones al mismo.
Reglamentariamente se podrán establecer supuestos en los que la solicitud de dicho informe tenga carácter preceptivo.
- Las pruebas testificales, periciales y las consistentes en declaración de parte se realizarán mediante acta notarial o ante el secretario del tribunal o el funcionario en quien el mismo delegue que extenderá el acta correspondiente. No cabrá denegar la práctica de pruebas relativas a hechos relevantes, pero la resolución que concluya la reclamación no entrará a examinar las que no sean pertinentes para el conocimiento de las cuestiones debatidas, en cuyo caso bastará con que dicha resolución incluya una mera enumeración de las mismas, y decidirá sobre las no practicadas.
- Cuando de las alegaciones formuladas en el escrito de interposición de la reclamación o de los documentos adjuntados por el interesado resulten acreditados todos los datos necesarios para resolver o éstos puedan tenerse por ciertos, o cuando de aquéllos resulte evidente un motivo de inadmisibilidad, se podrá prescindir de los trámites señalados en los anteriores apartados de este artículo y en el apartado 3 del artículo 235 de esta ley.
- Podrán plantearse como cuestiones incidentales aquellas que se refieran a extremos que, sin constituir el fondo del asunto, estén relacionadas con el mismo o con la validez del procedimiento y cuya resolución sea requisito previo y necesario para la tramitación de la reclamación, no pudiendo aplazarse hasta que recaiga acuerdo sobre el fondo del asunto.

Para la resolución de las cuestiones incidentales el tribunal podrá actuar de forma unipersonal.

La resolución que ponga término al incidente no será susceptible de recurso. Al recibir la resolución de la reclamación, el interesado podrá discutir nuevamente el objeto de la cuestión incidental mediante el recurso que proceda contra la resolución.

Desarrollo reglamentario

Rto Rev.- Artículo 48. Obtención de copias certificadas.

Rto Rev.- Artículo 49. Presentación, desglose y devolución de documentos.

Rto Rev.- Artículo 57. Pruebas e informes.

Artículo 237. Extensión de la revisión en vía económico-administrativa.

- Las reclamaciones y recursos económico-administrativos someten a conocimiento del órgano competente para su resolución **todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados, sin que en ningún caso pueda empeorar la situación inicial del reclamante.**
- Si el órgano competente estima pertinente examinar y resolver cuestiones no planteadas por los interesados las expondrá a los mismos para que puedan formular alegaciones.

3. Reglamentariamente se desarrollará el procedimiento para plantear cuestiones prejudiciales ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Cuando el planteamiento de la cuestión prejudicial no haya sido solicitado por los interesados en la reclamación o recurso económico-administrativo, con carácter previo a que el mismo se produzca se concederá un plazo de quince días a los interesados para que formulen alegaciones en relación exclusivamente con la oportunidad de dicho planteamiento.

En todo caso, el Tribunal antes de plantear la cuestión prejudicial concederá un plazo de quince días a la Administración Tributaria autora del acto para que formule alegaciones.

Cuando se hubiese planteado una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea de acuerdo con lo previsto en los párrafos anteriores, se suspenderá el procedimiento económico-administrativo desde su planteamiento y hasta que se reciba la resolución que resuelva la cuestión prejudicial. Asimismo, procederá la suspensión del curso de aquellos procedimientos económico-administrativos para cuya resolución sea preciso conocer el resultado de la cuestión prejudicial planteada. Dicha suspensión se comunicará a los interesados en el procedimiento económico-administrativo y la misma determinará la suspensión del cómputo del plazo de prescripción de los derechos a que se refiere el artículo 66 de esta Ley, cómputo que continuará una vez se reciba en el órgano económico-administrativo competente la resolución de la cuestión planteada.

Desarrollo reglamentario

Rto Rev.- Artículo 58. Plazo para plantear cuestiones incidentales.

Rto Rev.- Artículo 58 bis. Cuestión prejudicial.

Rto Rev.- Artículo 59. Extensión de la revisión.

Rto Rev.- Artículo 69. Extensión de las resoluciones económico-administrativas.

Artículo 238. Terminación.

1. El procedimiento finalizará por **renuncia** al derecho en que la reclamación se fundamente, por **desistimiento** de la petición o instancia, por **caducidad** de ésta, por **satisfacción extraprocésal** y mediante **resolución**.
2. Cuando se produzca la renuncia o desistimiento del reclamante, la caducidad de la instancia o la satisfacción extraprocésal, el tribunal acordará motivadamente el archivo de las actuaciones. Este acuerdo podrá ser adoptado a través de órganos unipersonales.

El acuerdo de archivo de actuaciones podrá revisarse conforme a lo dispuesto en el artículo 241 bis de esta Ley.

Artículo 239. Resolución.

1. Los tribunales no podrán abstenerse de resolver ninguna reclamación sometida a su conocimiento sin que pueda alegarse duda racional o deficiencia en los preceptos legales.
2. Las resoluciones dictadas deberán contener los antecedentes de hecho y los fundamentos de derecho en que se basen y decidirán todas las cuestiones que se susciten en el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados.
3. **La resolución podrá ser estimatoria, desestimatoria o declarar la inadmisibilidad.** La resolución estimatoria podrá anular total o parcialmente el acto impugnado por razones de derecho sustantivo o por defectos formales.

Cuando la resolución aprecie defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, se producirá la anulación del acto en la parte afectada y se ordenará la retroacción de las actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal.

Con excepción del supuesto al que se refiere el párrafo anterior, los actos de ejecución, incluida la práctica de liquidaciones que resulten de los pronunciamientos de los tribunales, no formarán parte del procedimiento en el que tuviese su origen el acto objeto de impugnación.

Salvo en los casos de retroacción, los actos resultantes de la ejecución de la resolución deberán ser notificados en el plazo de un mes desde que dicha resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución. No se exigirán intereses de demora desde que la Administración incumpla el plazo de un mes.

4. Se declarará la inadmisibilidad en los siguientes supuestos:

- a) Cuando se impugnen actos o resoluciones no susceptibles de reclamación o recurso en vía económico-administrativa.
- b) Cuando la reclamación se haya presentado fuera de plazo.
- c) Cuando falte la identificación del acto o actuación contra el que se reclama.
- d) Cuando la petición contenida en el escrito de interposición no guarde relación con el acto o actuación recurrido.
- e) Cuando concurren defectos de legitimación o de representación.
- f) Cuando exista un acto firme y consentido que sea el fundamento exclusivo del acto objeto de la reclamación, cuando se recurra contra actos que reproduzcan otros anteriores definitivos y firmes o contra actos que sean confirmatorios de otros consentidos, así como cuando exista cosa juzgada.

Para declarar la inadmisibilidad el tribunal podrá actuar de forma unipersonal.

5. La resolución que se dicte tendrá plena eficacia respecto de los interesados a quienes se hubiese notificado la existencia de la reclamación. Las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos dictadas en las reclamaciones relativas a actuaciones u omisiones de los particulares, a que se refiere el artículo 227.4 de esta Ley, una vez hayan adquirido firmeza, vincularán a la Administración Tributaria en cuanto a la calificación jurídica de los hechos tenidos en cuenta para resolver, sin perjuicio de sus potestades de comprobación e investigación. A tal efecto, estas resoluciones serán comunicadas a la Administración competente.
6. **Cuando no se cumpla, en el plazo legalmente establecido, la resolución del Tribunal que imponga la obligación de expedir factura, el reclamante podrá**, en nombre y por cuenta del reclamado, expedir la factura en la que se documente la operación, conforme a las siguientes reglas:
 - 1º. El ejercicio de esta facultad deberá ser comunicado por escrito al Tribunal Económico-Administrativo que haya conocido del respectivo procedimiento, indicándose que el fallo no se ha cumplido y que se va a emitir la factura correspondiente. Igualmente deberá comunicar al reclamado por cualquier medio que deje constancia de su recepción, que va a ejercitar esta facultad.
 - 2º. La factura en la que se documente la operación será confeccionada por el reclamante, que constará como destinatario de la operación, figurando como expedidor el que ha incumplido dicha obligación.
 - 3º. El reclamante remitirá copia de la factura al reclamado, debiendo quedar en su poder el original de la misma. Igualmente deberá enviar a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria copia de dicha factura y del escrito presentado ante el Tribunal Económico-Administrativo en el que comunicaba el incumplimiento de la resolución dictada.
7. En ejecución de una resolución que estime total o parcialmente la reclamación contra la liquidación de una obligación tributaria conexas a otra del mismo obligado tributario de acuerdo con el artículo 68.9 de esta Ley, se regularizará la obligación conexas distinta de la recurrida en la que la Administración hubiese aplicado los criterios o elementos en que se fundamentó la liquidación de la obligación tributaria objeto de la reclamación.
Si de dicha regularización resultase la anulación de la liquidación de la obligación conexas distinta de la recurrida y la práctica de una nueva liquidación que se ajuste a lo resuelto por el Tribunal, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 26.5 de esta Ley.
8. **La doctrina que de modo reiterado establezca el Tribunal Económico-Administrativo Central** vinculará a los tribunales económico-administrativos regionales y locales y a los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía y al resto de la Administración tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía. El Tribunal Económico-Administrativo Central recogerá de forma expresa en sus resoluciones y acuerdos que se trata de doctrina reiterada y procederá a publicarlas según lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 86 de esta Ley. En cada Tribunal Económico-Administrativo, el criterio sentado por su Pleno vinculará a las Salas y el de ambos a los órganos unipersonales. Las resoluciones y los actos de la Administración tributaria que se fundamenten en la doctrina establecida conforme a este precepto lo harán constar expresamente.

Desarrollo reglamentario

Rto Rev.- Artículo 50. Notificaciones.

Rto Rev.- Artículo 51. Costas del procedimiento.

Rto Rev.- Artículo 66. Ejecución de las resoluciones administrativas.

Rto Rev.- Artículo 68. Cumplimiento de la resolución.

Artículo 240. Plazo de resolución.

1. La duración del procedimiento en cualquiera de sus instancias **será de un año** contado desde la interposición de la reclamación. Transcurrido ese plazo el interesado podrá entender desestimada la reclamación al objeto de interponer el recurso procedente.
El tribunal deberá resolver expresamente en todo caso. Los plazos para la interposición de los correspondientes recursos comenzarán a contarse desde el día siguiente al de la notificación de la resolución expresa.
2. Transcurrido un año desde la iniciación de la instancia correspondiente sin haberse notificado resolución expresa y siempre que se haya acordado la suspensión del acto reclamado, dejará de devengarse el interés de demora en los términos previstos en el apartado 4 del artículo 26 de esta ley.

Subsección 2.ª Recursos en vía económico-administrativa

Artículo 241. Recurso de alzada ordinario.

1. Contra las resoluciones dictadas en primera instancia por los tribunales económico-administrativos regionales y locales y por los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía podrá interponerse recurso de alzada ordinario ante el Tribunal Económico-Administrativo Central **en el plazo de un mes** contado desde el día siguiente al de la notificación de las resoluciones.
2. Cuando el recurrente hubiera estado personado en el procedimiento en primera instancia, el escrito de interposición deberá contener las alegaciones y adjuntará las pruebas oportunas, resultando admisibles únicamente las pruebas que no hayan podido aportarse en primera instancia.
3. **Estarán legitimados para interponer este recurso** los interesados, los Directores Generales del Ministerio de Economía y Hacienda y los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en las materias de su competencia, así como los órganos equivalentes o asimilados de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía en materia de su competencia.

En los términos que se fijen reglamentariamente, al escrito de interposición **podrá acompañarse la solicitud de suspensión de la ejecución de la resolución impugnada** por los órganos de la Administración. Dicha solicitud suspenderá cautelarmente la ejecución de la resolución recurrida mientras el Tribunal Económico-Administrativo Central decida sobre la procedencia o no de la petición de suspensión. La decisión del Tribunal sobre la procedencia de la suspensión pondrá fin a la vía administrativa.

Dicha suspensión se fundamentará en que existen indicios racionales de que el cobro de la deuda que finalmente pudiese resultar exigible se podría ver frustrado o gravemente dificultado, no siendo necesaria la aportación de garantía. En la solicitud de suspensión deberá motivarse de forma suficiente la concurrencia de tales situaciones.

La resolución sobre la petición de suspensión se notificará por el Tribunal Económico-Administrativo Central al recurrente y a los demás interesados en el procedimiento.

La suspensión, cautelar o definitiva, impedirá que se devuelvan las cantidades que se hubieran ingresado y que se liberen las garantías que se hubieran constituido por el interesado en la reclamación económico-administrativa en primera instancia para obtener la suspensión del acto recurrido. Asimismo, quedarán subsistentes y mantendrán su eficacia los actos del procedimiento recaudatorio que se hubiesen dictado para garantizar el pago de la deuda tributaria.

No obstante lo dispuesto en los párrafos anteriores, cuando la ejecución de la resolución impugnada pudiese determinar el reconocimiento del derecho a una devolución tributaria, procederá dicha ejecución previa prestación por parte del obligado tributario de alguna de las garantías reguladas en el artículo 224.2 de esta Ley.

En la resolución del recurso de alzada ordinario será de aplicación lo dispuesto en el artículo 240 de esta Ley.

Desarrollo reglamentario

Rto Rev.- Artículo 35. Cuantía de la reclamación.

Artículo 241 bis. Recurso de anulación.

1. **Contra las resoluciones de las reclamaciones económico-administrativas**, las personas a que se refiere el artículo 241.3 de esta Ley podrán interponer recurso de anulación en **el plazo de 15 días** ante el tribunal que hubiera dictado la resolución que se impugna, **exclusivamente en los siguientes casos**:
 - a) Cuando se haya declarado incorrectamente la inadmisibilidad de la reclamación.
 - b) Cuando se hayan declarado inexistentes las alegaciones o pruebas oportunamente presentadas en la vía económico-administrativa.
 - c) Cuando se alegue la existencia de incongruencia completa y manifiesta de la resolución.
2. **También podrá interponerse recurso de anulación contra el acuerdo de archivo de actuaciones** al que se refiere el artículo 238 de esta Ley.
3. No podrá deducirse nuevamente este recurso frente a su resolución. El recurso de anulación no procederá frente a la resolución del recurso extraordinario de revisión.
4. El escrito de interposición **incluirá las alegaciones y adjuntará las pruebas pertinentes**. El tribunal resolverá sin más trámite en el plazo de un mes, entendiéndose desestimado en caso contrario.
5. La interposición del recurso de anulación **suspenderá el plazo para la interposición del recurso ordinario de alzada** que, en su caso, proceda contra la resolución impugnada, cuyo cómputo se iniciará de nuevo el día siguiente al de la notificación de la resolución desestimatoria del recurso de anulación o el día siguiente a aquel en que se entienda desestimado por silencio administrativo.

Si la resolución del recurso de anulación fuese estimatoria, el recurso ordinario de alzada que, en su caso, proceda se interpondrá contra la citada resolución, iniciándose el cómputo del plazo para interponerlo el día siguiente al de la notificación de la resolución estimatoria.

- Si la resolución del recurso de anulación desestimase el mismo, el recurso que se interponga tras la resolución del recurso de anulación servirá para impugnar tanto esta resolución como la dictada antes por el tribunal económico-administrativo objeto del recurso de anulación, pudiendo plantearse en ese recurso tanto las cuestiones relativas a los motivos del recurso de anulación como cualesquiera otras relativas al fondo del asunto y al acto administrativo inicialmente impugnado.

Desarrollo reglamentario

Rto Rev.- Artículo 60. Recurso de anulación.

Artículo 241 ter. Recurso contra la ejecución.

- Los actos de ejecución de las resoluciones económico-administrativas se ajustarán exactamente a los pronunciamientos de aquéllas.
- Si el interesado está disconforme con los actos dictados** como consecuencia de la ejecución de una resolución económico-administrativa, **podrá presentar este recurso.**
- Será competente** para conocer de este recurso **el órgano del Tribunal que hubiera dictado la resolución que se ejecuta.** La resolución dictada podrá establecer los términos concretos en que haya de procederse para dar debido cumplimiento al fallo.
- El plazo de interposición de este recurso será de un mes** a contar desde el día siguiente al de la notificación del acto impugnado.
- La tramitación de este recurso se efectuará a través del procedimiento abreviado**, salvo en el supuesto específico en que la resolución económico-administrativa hubiera ordenado la retroacción de actuaciones, en cuyo caso se seguirá por el procedimiento abreviado o general que proceda según la cuantía de la reclamación inicial. El procedimiento aplicable determinará el plazo en el que haya de ser resuelto el recurso.
- En ningún caso se admitirá la suspensión del acto recurrido cuando no se planteen cuestiones nuevas respecto a la resolución económico-administrativa que se ejecuta.
- No cabrá la interposición de recurso de reposición con carácter previo al recurso contra la ejecución.
- El Tribunal declarará la inadmisibilidad del recurso contra la ejecución respecto de aquellas cuestiones que se planteen sobre temas ya decididos por la resolución que se ejecuta, sobre temas que hubieran podido ser planteados en la reclamación cuya resolución se ejecuta o cuando concurra alguno de los supuestos a que se refiere el artículo 239.4 de esta Ley.

Artículo 242. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.

- Las resoluciones dictadas por los tribunales económico-administrativos regionales y locales** y por los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía que no sean susceptibles de recurso de alzada ordinario y, en su caso, las dictadas por los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía en única instancia, podrán ser impugnadas, mediante el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, por los Directores Generales del Ministerio de Economía y Hacienda y por los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y por los órganos equivalentes o asimilados de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía respecto a las materias de su competencia, **cuando estimen gravemente dañosas y erróneas dichas resoluciones, o cuando apliquen criterios distintos a los contenidos en resoluciones de otros Tribunales** Económico-Administrativos del Estado o de los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía.

Cuando los tribunales económico-administrativos regionales o locales o los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía dicten resoluciones adoptando un criterio distinto al seguido con anterioridad, deberán hacerlo constar expresamente en las resoluciones.

- El plazo para interponer** el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio **será de tres meses** contados desde el día siguiente al de la notificación de la resolución.

Si la resolución no ha sido notificada al órgano legitimado para recurrir, el plazo de tres meses para interponer el recurso **se contará desde el momento en que dicho órgano tenga conocimiento** del contenido esencial de la misma por cualquier medio.

El documento acreditativo de la notificación recibida o, en su caso, del conocimiento del contenido esencial de la resolución, deberá acompañarse al escrito de interposición del recurso.

- La resolución deberá dictarse en el plazo de tres meses** y **respetará la situación jurídica particular** derivada de la resolución recurrida, fijando la doctrina aplicable.
- Los criterios establecidos en las resoluciones de estos recursos **serán vinculantes** para los tribunales económico-administrativos, para los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto

de Autonomía y para el resto de la Administración tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

Artículo 243. Recurso extraordinario para la unificación de doctrina.

1. **Contra las resoluciones en materia tributaria dictadas por el Tribunal Económico-Administrativo Central** podrá interponerse recurso extraordinario para la unificación de doctrina por el Director General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda, **cuando esté en desacuerdo con el contenido de dichas resoluciones.**

Dicho recurso extraordinario también podrá ser interpuesto por los Directores Generales de Tributos de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía, u órganos equivalentes, cuando el recurso tenga su origen en una resolución de un órgano dependiente de la respectiva Comunidad Autónoma o Ciudad con Estatuto de Autonomía.

2. **Será competente para resolver este recurso la Sala Especial para la Unificación de Doctrina**, que estará compuesta por el Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Central, que la presidirá, tres vocales de dicho Tribunal, el Director General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda, el Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, el Director General o el Director del Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria del que dependa funcionalmente el órgano que hubiera dictado el acto a que se refiere la resolución objeto del recurso y el Presidente del Consejo para la Defensa del Contribuyente.

Cuando el recurso tenga su origen en una resolución de un órgano dependiente de una Comunidad Autónoma o Ciudad con Estatuto de Autonomía, las referencias al Director de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y al Director General o Director del Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria se entenderán realizadas a los órganos equivalentes o asimilados de dicha Comunidad Autónoma o Ciudad con Estatuto de Autonomía.

3. La resolución que se dicte se adoptará por decisión mayoritaria de los integrantes de la Sala Especial. En caso de empate, el Presidente tendrá siempre voto de calidad.
4. La resolución deberá dictarse en el plazo de seis meses y respetará la situación jurídica particular derivada de la resolución recurrida, estableciendo la doctrina aplicable.
5. **La doctrina establecida en las resoluciones de estos recursos será vinculante** para los tribunales económico-administrativos, para los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía y para el resto de la Administración tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

Artículo 244. Recurso extraordinario de revisión.

1. El recurso extraordinario de revisión podrá interponerse por los interesados **contra los actos firmes** de la Administración tributaria y contra las resoluciones firmes de los órganos económico-administrativos **cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias:**
 - a) Que **aparezcan documentos de valor esencial** para la decisión del asunto que fueran posteriores al acto o resolución recurridos o de imposible aportación al tiempo de dictarse los mismos y que evidencien el error cometido.
 - b) Que al dictar el acto o la resolución hayan influido esencialmente **documentos o testimonios declarados falsos** por sentencia judicial firme anterior o posterior a aquella resolución.
 - c) **Que el acto o la resolución se hubiese dictado** como consecuencia de prevaricación, cohecho, violencia, maquinación fraudulenta u otra conducta punible y se haya declarado así en virtud de sentencia judicial firme.
2. La legitimación para interponer este recurso será la prevista en el apartado 3 del artículo 241.
3. Se declarará la inadmisibilidad del recurso cuando se aleguen circunstancias distintas a las previstas en el apartado anterior.
4. **Será competente para resolver el recurso extraordinario de revisión el Tribunal Económico-Administrativo Central.**
Para declarar la inadmisibilidad el tribunal podrá actuar de forma unipersonal.
5. **El recurso se interpondrá en el plazo de tres meses** a contar desde el conocimiento de los documentos o desde que quedó firme la sentencia judicial.
6. **La resolución del recurso extraordinario de revisión se dictará en el plazo de seis meses.** Transcurrido ese plazo sin haberse notificado resolución expresa, el interesado podrá entender desestimado el recurso.

Desarrollo reglamentario

Rto Rev.- Artículo 61. Recurso de alzada ordinario, recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio y recurso extraordinario para la unificación de doctrina.

Rto Rev.- Artículo 62. Recurso extraordinario de revisión.

Rto Rev.- Artículo 63. Legitimación para recurrir.

Sección 3.ª Procedimiento abreviado

Artículo 245. Ámbito de aplicación.

1. Las reclamaciones económico-administrativas se tramitarán por el procedimiento previsto en esta sección **cuando sean de cuantía inferior a la que se determine reglamentariamente**.
2. Las reclamaciones económico-administrativas tramitadas por este procedimiento se resolverán en única instancia por los tribunales económico-administrativos. **Para resolver, los tribunales económico-administrativos podrán actuar de forma unipersonal**.
3. El procedimiento abreviado se regulará por lo dispuesto en esta sección, por las normas reglamentarias que se dicten en su desarrollo y, en defecto de norma expresa, por lo dispuesto en este capítulo.

Desarrollo reglamentario

Rto Rev.- Artículo 64. Reclamaciones económico-administrativas que se tramitarán por el procedimiento abreviado.

Artículo 246. Iniciación.

1. La reclamación **se iniciará mediante escrito que deberá incluir el siguiente contenido:**
 - a) **Identificación del reclamante y del acto** o actuación contra el que se reclama, el domicilio para notificaciones y el tribunal ante el que se interpone.
En los casos de reclamaciones relativas a retenciones, ingresos a cuenta, repercusiones, obligación de expedir y entregar factura o relaciones entre el sustituto y el contribuyente, el escrito deberá identificar también a la persona recurrida y su domicilio.
 - b) **Alegaciones que, en su caso, se formulen.**
Si el reclamante precisase del expediente para formular sus alegaciones, deberá comparecer ante el órgano que dictó el acto impugnado durante el plazo de interposición de la reclamación, para que se le ponga de manifiesto, lo que se hará constar en el expediente.
Al escrito de interposición se adjuntará copia del acto que se impugna, así como las pruebas que se estimen pertinentes.
2. La reclamación se dirigirá al órgano al que se refieren los apartados 3 y 5 del artículo 235 de esta Ley, y será de aplicación lo dispuesto en dichos apartados.

Desarrollo reglamentario

Artículo 65. Procedimiento abreviado.

Artículo 247. Tramitación y resolución.

1. El órgano económico-administrativo **podrá dictar resolución, incluso con anterioridad a recibir el expediente**, siempre que de la documentación presentada por el reclamante resulten acreditados todos los datos necesarios para resolver.
2. **El plazo máximo para notificar la resolución será de seis meses** contados desde la interposición de la reclamación. Transcurrido dicho plazo sin que se haya notificado la resolución expresa, el interesado podrá considerar desestimada la reclamación al objeto de interponer el recurso procedente.
El órgano económico-administrativo deberá resolver expresamente en todo caso. El plazo para la interposición del recurso que proceda empezará a contarse desde el día siguiente a la notificación de la resolución expresa.
3. Transcurrido el plazo señalado en el apartado anterior desde la interposición de la reclamación sin haberse notificado resolución expresa y siempre que se haya acordado la suspensión del acto reclamado, dejará de devengarse el interés de demora en los términos previstos en el apartado 4 del artículo 26 de esta Ley.

Artículo 248. Recursos.

Contra las resoluciones que se dicten en el procedimiento previsto en esta sección no podrá interponerse recurso de alzada ordinario, pero podrán proceder, en su caso, los demás recursos regulados en la sección anterior.

Sección 4.ª Recurso contencioso-administrativo

Artículo 249. Recurso contencioso-administrativo.

Las resoluciones que pongan fin a la vía económico administrativa serán susceptibles de recurso contencioso-administrativo ante el órgano jurisdiccional competente.

Desarrollo reglamentario

Rto. Rev.- Artículo 70. Ejecución de resoluciones judiciales.

Rto. Rev.- Artículo 71. Extensión de los efectos de las sentencias de la jurisdicción contencioso-administrativa.

TÍTULO VI Actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda pública

Artículo 250. Práctica de liquidaciones en caso de existencia de indicios de delitos contra la Hacienda Pública.

1. Cuando la Administración Tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública, **se continuará la tramitación del procedimiento con arreglo a las normas generales que resulten de aplicación**, sin perjuicio de que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal, y con sujeción a las reglas que se establecen en el presente Título.

Salvo en los casos a que se refiere el artículo siguiente, **procederá dictar liquidación** de los elementos de la obligación tributaria objeto de comprobación, **separando en liquidaciones diferentes** aquellos que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública y aquellos que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública.

2. La liquidación que en su caso se dicte, referida a aquellos elementos de la obligación tributaria que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública se ajustará a lo establecido en este Título.

En los supuestos a los que se refiere este apartado, **la Administración se abstendrá de iniciar o, en su caso, continuar, el procedimiento sancionador** correspondiente a estos mismos hechos. En caso de haberse iniciado un procedimiento sancionador, de no haber concluido éste con anterioridad, dicha conclusión se entenderá producida, en todo caso, en el momento en que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal, sin perjuicio de la posibilidad de iniciar un nuevo procedimiento sancionador en los casos a que se refiere el último párrafo de este apartado.

La sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa por los mismos hechos.

De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración Tributaria iniciará, cuando proceda, el procedimiento sancionador administrativo de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados.

3. La liquidación que se dicte en relación con conceptos tributarios que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública se ajustará en su tramitación al procedimiento ordinario que corresponda según lo dispuesto en el Capítulo IV del Título III de esta Ley y se sujetará al régimen de revisión establecido en su Título V.

Desarrollo reglamentario

Rto Sanc.- Artículo 32. Actuaciones en supuestos de los delitos previstos en los artículos 305 y 305 bis del Código Penal.

Rto Sanc. - Artículo 33. Actuaciones en supuestos de otros delitos contra la Hacienda pública.

RGAT - Artículo 197 bis. Actuaciones a seguir en caso de existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública.

Artículo 251. Excepciones a la práctica de liquidaciones en caso de existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública.

1. Cuando la Administración Tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal, **absteniéndose de practicar la liquidación a que se refiere el artículo 250.2 de esta Ley, en los siguientes supuestos:**
 - a) Cuando la tramitación de la liquidación administrativa pueda **ocasionar la prescripción** del delito con arreglo a los plazos previstos en el artículo 131 del Código Penal.
 - b) Cuando de resultados de la investigación o comprobación, **no pudiese determinarse con exactitud el importe de la liquidación o no hubiera sido posible atribuirla a un obligado tributario** concreto.
 - c) **Cuando la liquidación administrativa pudiese perjudicar de cualquier forma la investigación** o comprobación de la defraudación.

En los casos anteriormente señalados, junto al escrito de denuncia o de querrela presentado por la Administración Tributaria, se trasladará también el acuerdo motivado en el que se justifique la concurrencia de alguna de las circunstancias determinantes de la decisión administrativa de no proceder a dictar liquidación.

En estos casos no se concederá trámite de audiencia o alegaciones al obligado tributario.

- En los supuestos señalados en el apartado anterior, **la Administración se abstendrá de iniciar o, en su caso, continuar el procedimiento administrativo**, que quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.

No obstante, **en caso de que se hubiera iniciado un procedimiento sancionador, éste se entenderá concluido**, en todo caso, en el momento en que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal. Todo ello, sin perjuicio de la posibilidad de iniciar un nuevo procedimiento sancionador si finalmente no se apreciara delito y de acuerdo con los hechos que, en su caso, los tribunales hubieran considerado probados.

El pase del tanto de culpa o la remisión del expediente interrumpirá los plazos de prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria y a imponer la sanción, de acuerdo con lo previsto en los artículos 68.1 y 189.3 de esta Ley.

La sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa por los mismos hechos.

Las actuaciones del procedimiento de comprobación e investigación realizadas durante el periodo de suspensión respecto de los hechos denunciados se tendrán por inexistentes.

- En los supuestos anteriores, **de no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración Tributaria iniciará o continuará sus actuaciones** de acuerdo con los hechos que los órganos jurisdiccionales hubieran considerado probados en el periodo que reste hasta la conclusión del plazo a que se refiere el artículo 150.1 de esta Ley o en el plazo de 6 meses si éste último fuese superior, a computar desde la recepción de la resolución judicial o del expediente devuelto por el Ministerio Fiscal por el órgano competente que deba continuar el procedimiento.

El cómputo de los plazos de prescripción se iniciará de nuevo desde la entrada de la resolución judicial en el registro de la Administración Tributaria competente.

Artículo 252. Regularización voluntaria.

La Administración Tributaria no pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente ni remitirá el expediente al Ministerio Fiscal salvo que conste que el obligado tributario no ha regularizado su situación tributaria mediante el **completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria** antes de que se le hubiera notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación tendentes a la determinación de la deuda tributaria objeto de la regularización o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.

La deuda tributaria se entiende integrada por los elementos a los que se refiere el artículo 58 de esta Ley, debiendo proceder el obligado tributario a la autoliquidación e ingreso simultáneo tanto de la cuota como de los intereses de demora y de los recargos legalmente devengados a la fecha del ingreso. No obstante, cuando los tributos regularizados voluntariamente no se exijan por el procedimiento de autoliquidación, el obligado tributario deberá presentar la declaración correspondiente, procediendo al ingreso de la totalidad de la deuda tributaria liquidada por la Administración en el plazo para el pago establecido en la normativa tributaria.

Lo dispuesto en este artículo resultará también de aplicación cuando la regularización se hubiese producido una vez prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria.

Para determinar la existencia del completo reconocimiento y pago a que se refiere el primer párrafo de éste artículo, la Administración Tributaria podrá desarrollar las actuaciones de comprobación o investigación que resulten procedentes, aún en el caso de que las mismas afecten a periodos y conceptos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66.a) de esta Ley.

Artículo 253. Tramitación del procedimiento de inspección en caso de que proceda practicar liquidación.

- Cuando la Administración Tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública y no concurran las circunstancias que impiden dictar liquidación de acuerdo con el artículo 251.1 de esta Ley, **procederá formalizar una propuesta de liquidación vinculada a delito**, en la que se expresarán los hechos y fundamentos de derecho en los que se basa la misma.

Dicha propuesta se notificará al obligado tributario concediéndole **el trámite de audiencia** para que alegue lo que convenga a su derecho en el plazo de 15 días naturales, contados a partir del siguiente al de notificación de la propuesta.

En ningún caso los defectos procedimentales en que se hubiese podido incurrir durante la tramitación administrativa, producirán los efectos de extinguir total o parcialmente la obligación tributaria vinculada a delito ni los previstos en las letras a) y b) del artículo 150.6 de esta Ley en relación con las actuaciones desarrolladas por la Administración Tributaria tendentes a la liquidación de la deuda tributaria, sin perjuicio de los que de aquellos pudiesen derivarse en caso de devolución del expediente por el Ministerio Fiscal o en caso de resolución judicial firme que obligue a practicar el ajuste previsto por el artículo 257.2 c) de esta Ley por no apreciar la existencia de delito contra la Hacienda Pública.

Transcurrido el plazo previsto para el trámite de audiencia y examinadas las alegaciones presentadas en su caso, el órgano competente dictará una liquidación administrativa, con la autorización previa o simultánea del órgano de la Administración Tributaria competente para interponer la denuncia o querrela, cuando considere que la regularización precedente pone de manifiesto la existencia de un posible delito contra la Hacienda Pública.

Una vez dictada la liquidación administrativa, la Administración Tributaria pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal y el procedimiento de comprobación finalizará, respecto de los elementos de la obligación tributaria regularizados mediante dicha liquidación, con la notificación al obligado tributario de la misma, en la que se advertirá de que el período voluntario de ingreso sólo comenzará a computarse una vez que sea notificada la admisión a trámite de la denuncia o querrela correspondiente, en los términos establecidos en el artículo 255 de esta Ley.

El pase del tanto de culpa o la remisión del expediente interrumpirá los plazos de prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria y a imponer la sanción, de acuerdo con lo previsto en los artículos 68.1 y 189.3 de esta Ley.

2. La inadmisión de la denuncia o querrela determinará la **retroacción de las actuaciones inspectoras al momento anterior a aquel en que se dictó la propuesta de liquidación vinculada a delito**, procediendo en ese caso la formalización del acta que corresponda, que se tramitará de acuerdo con lo establecido en esta Ley y su normativa de desarrollo.

La terminación de las actuaciones inspectoras seguirá lo dispuesto en la Subsección 3.ª de la Sección 2.ª del Capítulo IV del Título III.

El procedimiento deberá finalizar en el periodo que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo al que se refiere el apartado 1 del artículo 150 de esta Ley o en seis meses, si éste último fuera superior. El citado plazo se computará desde la recepción de la resolución judicial o del expediente devuelto por el Ministerio Fiscal por el órgano competente que deba continuar el procedimiento.

Se exigirán intereses de demora por la nueva liquidación que ponga fin al procedimiento. La fecha de inicio del cómputo del interés de demora será la misma que, de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 del artículo 26, hubiera correspondido a la liquidación anulada y el interés se devengará hasta el momento en que se haya dictado la nueva liquidación.

En estos casos se iniciará el cómputo de los plazos de prescripción del derecho a determinar la deuda y a imponer la sanción de acuerdo con lo indicado en el artículo 68.7 de esta Ley.

3. En los casos en los que, por un mismo concepto impositivo y periodo, quepa distinguir elementos en los que se aprecia una conducta dolosa que pueda ser determinante de un delito contra la Hacienda Pública, junto con otros elementos y cuantías a regularizar respecto de los que no se aprecia esa conducta dolosa, se efectuarán dos liquidaciones de forma separada.

A efectos de la cuantificación de ambas liquidaciones, se formalizará una propuesta de liquidación vinculada al delito y un acta de inspección, de acuerdo con las siguientes reglas:

- a) La **propuesta de liquidación vinculada a delito comprenderá** los elementos que hayan sido objeto de declaración, en su caso, a los que se sumarán todos aquellos elementos en los que se aprecie dolo, y se restarán los ajustes a favor del obligado tributario a los que éste pudiera tener derecho, así como las partidas a compensar o deducir en la base o en la cuota que le correspondan adicionalmente. Si la declaración presentada hubiera determinado una cuota a ingresar, ésta se descontará para el cálculo de esta propuesta de liquidación.
- b) La **propuesta de liquidación contenida en el acta comprenderá la totalidad de los elementos comprobados**, con independencia de que estén o no vinculados con el posible delito, y se deducirá la cantidad resultante de la propuesta de liquidación a que se refiere el párrafo anterior.

No obstante, el obligado tributario podrá optar por la aplicación de un sistema de cálculo de ambas cuotas basado en la aplicación proporcional de las partidas a compensar o deducir en la base o en la cuota, en los términos que se determinen reglamentariamente. Esta opción deberá comunicarse a la Administración en el plazo de alegaciones posterior a la notificación de la propuesta de liquidación vinculada al delito.

Desarrollo reglamentario

RGAT - Artículo 197 ter. Excepciones a la práctica de liquidaciones en caso de existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública y tramitación a seguir.

RGAT - Artículo 197 quater. Reglas generales de la tramitación del procedimiento inspector en caso de liquidación vinculada a delito.

RGAT Artículo 197 quinquies. Cálculo y tramitación de la liquidación vinculada a delito, en casos de concurrencia de cuota vinculada y no vinculada a delito contra la Hacienda Pública.

RGAT - Artículo 197 sexies. Efectos de la resolución judicial sobre la liquidación vinculada a delito.

Artículo 254. Impugnación de las liquidaciones.

1. Frente a la liquidación administrativa dictada como consecuencia de lo dispuesto en el artículo 250.2 de esta Ley, **no procederá recurso o reclamación en vía administrativa**, sin perjuicio del ajuste que proceda con arreglo a lo que se determine en el proceso penal, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 305 del Código Penal y en el 257 de esta Ley, correspondiendo al Juez penal determinar en sentencia la cuota defraudada vinculada a los delitos contra la Hacienda Pública que hubiese sido liquidada al amparo de lo previsto en el apartado 5 del artículo 305 del Código Penal y en el Título VI de esta Ley.

En ningún caso los defectos procedimentales en que se hubiese podido incurrir durante la tramitación administrativa, producirán los efectos de extinguir total o parcialmente la obligación tributaria vinculada a delito ni los previstos en las letras a) y b) del artículo 150.6 de esta Ley en relación con las actuaciones desarrolladas por la Administración Tributaria tendentes a la liquidación de la deuda tributaria.

2. Frente a la liquidación que resulte de la regularización de los elementos y cuantías que no se encuentren vinculados con el posible delito, cabrá interponer los recursos y reclamaciones previstos en el Título V de esta Ley.

Artículo 255. Recaudación de la deuda liquidada en caso de existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública.

En los supuestos a que se refiere el artículo 250.2 de esta Ley, la existencia del procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública **no paralizará las actuaciones administrativas dirigidas al cobro** de la deuda tributaria liquidada, salvo que el Juez hubiere acordado la suspensión de las actuaciones de ejecución.

Las actuaciones administrativas dirigidas al cobro a las que se refiere el párrafo anterior se regirán por las normas generales establecidas en el Capítulo V del Título III de esta Ley, salvo las especialidades establecidas en el presente Título.

Una vez que conste **admitida la denuncia o querrela por delito contra la Hacienda Pública, la Administración Tributaria procederá a notificar al obligado tributario el inicio del período voluntario de pago** requiriéndole para que realice el ingreso de la deuda tributaria liquidada en los plazos a que se refiere el artículo 62.2 de esta Ley.

Artículo 256. Causas de oposición frente a las actuaciones de recaudación.

Frente a los actos del procedimiento de recaudación desarrollados para el cobro de la deuda tributaria liquidada conforme a lo dispuesto en el artículo 250.2 de esta Ley, **solo serán oponibles los motivos previstos en los artículos 167.3, 170.3 y 172.1** segundo párrafo de esta Ley y su revisión se realizará conforme a lo dispuesto en el Título V de esta Ley.

Artículo 257. Efectos de la resolución judicial sobre la liquidación tributaria.

1. La liquidación dictada por la Administración Tributaria en los supuestos a los que se refiere el artículo 250.2 de esta Ley, se ajustará a lo que se determine finalmente en el proceso penal en relación con la existencia y la cuantía de la defraudación.

2. **El ajuste se realizará de la siguiente forma:**

- a) **Si en el proceso penal se dictara sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública y en dicho proceso se determinara una cuota defraudada idéntica a la liquidada en vía administrativa**, no será necesario modificar la liquidación realizada, sin perjuicio de la liquidación de los intereses de demora y recargos que correspondan.

Si la cuantía defraudada que se determinara en el proceso penal difiriera, en más o en menos, de la fijada en vía administrativa, la liquidación dictada al amparo del artículo 250.2 de esta Ley deberá modificarse. En este caso, subsistirá el acto inicial, que será rectificado de acuerdo con el contenido de la sentencia para ajustarse a la cuantía fijada en el proceso penal como cuota defraudada.

Dicha modificación, practicada por la Administración Tributaria al amparo de lo dispuesto en el párrafo anterior, no afectará a la validez de las actuaciones recaudatorias realizadas, respecto de la cuantía confirmada en el proceso penal.

El acuerdo de modificación se trasladará al Tribunal competente para la ejecución, al obligado al pago y a las demás partes personadas en el procedimiento penal.

Si la cuantía defraudada que se determinara en el proceso penal fuese inferior a la fijada en vía administrativa, serán de aplicación las normas generales establecidas al efecto en la normativa tributaria en relación con las devoluciones de ingresos y el reembolso del coste de las garantías.

- b) **Si en el proceso penal no se apreciara finalmente la existencia de delito por inexistencia de la obligación tributaria**, la liquidación administrativa será anulada siendo de aplicación las normas generales establecidas al efecto en la normativa tributaria en relación con las devoluciones de ingresos y el reembolso del coste de las garantías.

- c) **Si en el proceso penal se dictara resolución firme, no apreciándose delito** por motivo diferente a la inexistencia de la obligación tributaria, **procederá la retroacción de las actuaciones inspectoras** al momento anterior en el que se dictó la propuesta de liquidación vinculada a delito prevista en el artículo 253.1 de esta Ley, teniendo en cuenta los hechos que el órgano judicial hubiese considerado probados, procediendo a la formalización del acta, que se tramitará de acuerdo con lo establecido en esta Ley y su normativa de desarrollo.

La terminación de las actuaciones inspectoras seguirá lo dispuesto en la Subsección 3.ª de la Sección 2.ª del Capítulo IV del Título III de esta Ley.

El procedimiento deberá finalizar en el periodo que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo al que se refiere el apartado 1 del artículo 150 de esta Ley o en seis meses, si éste último fuera superior. El citado plazo se computará desde la recepción del expediente por el órgano competente para la reanudación de las actuaciones.

Se exigirán intereses de demora por la nueva liquidación que ponga fin al procedimiento. La fecha de inicio del cómputo del interés de demora será la misma que, de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 del artículo 26, hubiera correspondido a la liquidación anulada y el interés se devengará hasta el momento en que se haya dictado la nueva liquidación.

Esta liquidación se sujetará al régimen de revisión y recursos propios de toda liquidación tributaria regulado en el Título V de esta Ley, pero no podrán impugnarse los hechos considerados probados en la sentencia judicial.

En estos casos se iniciará el cómputo del plazo de prescripción del derecho a determinar la deuda y a imponer la sanción de acuerdo con lo indicado en el artículo 68.7 de esta Ley.

Artículo 258. Responsables.

1. **Serán responsables solidarios** de la deuda tributaria liquidada conforme a lo preceptuado en el artículo 250.2 de esta Ley **quienes hubieran sido causantes o hubiesen colaborado activamente en la realización de los actos que den lugar a dicha liquidación** y se encuentren imputados en el proceso penal iniciado por el delito denunciado o hubieran sido condenados como consecuencia del citado proceso.
Los datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en el procedimiento de liquidación y que vayan a ser tenidos en cuenta en el procedimiento para exigir la responsabilidad establecida en este artículo, deberán incorporarse formalmente al mismo antes de la propuesta de resolución.
2. En relación con las liquidaciones a que se refiere el artículo 250.2 de esta Ley, **también resultarán de aplicación los supuestos de responsabilidad regulados en el artículo 42.2** de esta Ley.
3. En el recurso o reclamación contra el acuerdo que declare la responsabilidad prevista en el apartado 1 anterior sólo podrá impugnarse el alcance global de la citada responsabilidad.
4. Si en el proceso penal se acordara el sobreseimiento o absolución respecto de cualquiera de los responsables a que se refiere el apartado 1, la declaración de su responsabilidad será anulada, siendo de aplicación las normas generales establecidas en la normativa tributaria en relación con las devoluciones y reembolso del coste de garantías.
5. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 68.8 de esta Ley, en los supuestos de responsabilidad a que se refiere el apartado 1, interrumpido el plazo de prescripción para un obligado tributario, dicho efecto se extiende a todos los demás obligados, incluidos los responsables.
6. La competencia para dictar los acuerdos de declaración de responsabilidad en los supuestos regulados en los apartados 1 y 2 corresponderá al órgano de recaudación.
7. **El plazo del procedimiento de declaración de responsabilidad se entenderá suspendido durante el periodo de tiempo que transcurra desde la presentación de la denuncia o querrela** ante el Ministerio Fiscal o el órgano judicial hasta la imputación formal de los encausados.

A las medidas cautelares adoptadas durante la tramitación del procedimiento de declaración de responsabilidad previsto en este artículo les será de aplicación lo previsto en el artículo 81.6.e) de esta Ley.

Artículo 259. Especialidades en la liquidación de la deuda aduanera en supuestos de delito contra la Hacienda Pública.

1. La aplicación de lo establecido en el presente título VI respecto de los tributos que integran la deuda aduanera prevista en la normativa de la Unión Europea, se efectuará con las especialidades que se describen en los siguientes apartados de este artículo.
2. La Administración Tributaria únicamente se abstendrá de practicar la liquidación a que se refiere el artículo 250.2 de esta Ley en los casos contemplados en los párrafos b) y c) del artículo 251.1 de esta Ley.
3. Cuando se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal, el plazo para la liquidación y notificación de la deuda aduanera al deudor se regirá por las siguientes normas:
 - a) Cuando con arreglo a lo previsto en el apartado 2 de este artículo sea posible la liquidación de la deuda aduanera, se procederá a la práctica y notificación de la misma en los plazos de 5 o diez años previstos para la prescripción del delito contra la Hacienda de la Unión Europea, computados desde el nacimiento de la deuda.
 - b) Cuando con arreglo a lo previsto en el apartado 2 de este artículo no sea posible la liquidación de la deuda aduanera o bien la liquidación practicada deba ajustarse a la cuantía fijada en el proceso penal, el plazo para practicar la liquidación y notificar la deuda al deudor será de tres años y se computará desde el momento en que la autoridad judicial incoe la causa sin secreto para las partes personadas o, en su caso, desde el momento en que alcance firmeza la resolución judicial que ponga fin al procedimiento penal.
4. Lo dispuesto en los artículos 251 y 253 de esta Ley en relación con la interrupción de plazos o procedimientos, no resultará de aplicación en los supuestos del apartado 3.b) de este artículo.
5. En la tramitación del procedimiento de inspección cuando proceda dictar la liquidación a que se refiere el artículo 250.2 de esta Ley, la aplicación del artículo 253 se efectuará conforme a las siguientes reglas:
 - a) Cuando la tramitación de la liquidación administrativa pueda ocasionar la prescripción del delito con arreglo a los plazos previstos en el artículo 131 del Código Penal, la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción competente o del expediente al Ministerio Fiscal podrá realizarse con carácter previo a la práctica de la liquidación administrativa.
 - b) En los casos en los que la Administración Tributaria se haya abstenido de practicar liquidación con arreglo a lo dispuesto en la letra c) del apartado 1 del artículo 251 de esta Ley, la tramitación del procedimiento administrativo se reanudará en el momento en que la autoridad judicial incoe la causa sin secreto para las partes personadas.

- c) El período voluntario para el ingreso de la liquidación que se practique comenzará a computarse a partir de su notificación y se realizará en los plazos previstos en la normativa de la Unión Europea. El obligado tributario podrá solicitar la suspensión de la ejecución de la liquidación hasta la admisión de la denuncia o querella, prestando garantía o solicitando dispensa total o parcial de la misma cuando justifique la imposibilidad de aportarla y que la ejecución pudiera causar perjuicios de difícil o imposible reparación.
 - d) En los supuestos del artículo 253.2 de esta Ley, la inadmisión de la denuncia o querella no implicará la anulación de la liquidación administrativa. La Administración Tributaria concederá trámite de audiencia, en el que el interesado podrá solicitar la consideración de aquellas cuestiones afectadas por las limitaciones previstas en el apartado 1 del artículo 253 de esta Ley. A la vista de las alegaciones, la Administración Tributaria dictará resolución manteniendo inalterada la liquidación de la deuda aduanera que se haya practicado o rectificándola si procede, manteniéndose los actos de recaudación previamente realizados, sin perjuicio en su caso, de adaptar las cuantías de las trabas y embargos realizados. La revisión de dicha resolución se registrará por lo dispuesto en el Título V de esta Ley.
6. En los supuestos a los que se refiere el artículo 257.2.c) de esta Ley, se aplicará lo dispuesto en el apartado 5.d) de este artículo.

Disposición adicional quinta. Declaraciones censales.

1. Las personas o entidades que desarrollen o vayan a desarrollar en territorio español actividades empresariales o profesionales o satisfagan rendimientos sujetos a retención deberán comunicar a la Administración tributaria a través de las correspondientes declaraciones censales su alta en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores, las modificaciones que se produzcan en su situación tributaria y la baja en dicho censo. El Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores formará parte del Censo de Obligados Tributarios. En este último figurarán la totalidad de personas físicas o jurídicas y entidades a que se refiere el artículo 35 de la Ley General Tributaria, identificadas a efectos fiscales en España.
Las declaraciones censales servirán, asimismo, para comunicar el inicio de las actividades económicas que desarrollen, las modificaciones que les afecten y el cese en las mismas. A efectos de lo dispuesto en este artículo, tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes tuvieran tal condición de acuerdo con las disposiciones propias del Impuesto sobre el Valor Añadido, incluso cuando desarrollen su actividad fuera del territorio de aplicación de este impuesto.
2. Reglamentariamente se regulará el contenido, la forma y los plazos para la presentación de estas declaraciones censales.
3. **La declaración censal de alta en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores contendrá, al menos la siguiente información:**
 - a) El nombre y apellidos o razón social del declarante.
 - b) El número de identificación fiscal si se trata de una persona física que lo tenga atribuido. Si se trata de personas jurídicas o entidades del apartado 4 del artículo 35 de la Ley General Tributaria, la declaración de alta servirá para solicitar este número, para lo cual deberán aportar la documentación que se establezca reglamentariamente y completar el resto de la información que se relaciona en este apartado. De igual forma procederán las personas físicas sin número de identificación fiscal que resulten obligadas a la presentación de la declaración censal de alta, porque vayan a realizar actividades económicas o vayan a satisfacer rendimientos sujetos a retención.
 - c) El domicilio fiscal, y su domicilio social, cuando sea distinto de aquél.
 - d) La relación de establecimientos y locales en los que vaya a desarrollar actividades económicas, con identificación de la comunidad autónoma, provincia, municipio, y dirección completa de cada uno de ellos.
 - e) La clasificación de las actividades económicas que vaya a desarrollar según la codificación de actividades establecida a efectos del Impuesto sobre Actividades Económicas.
 - f) El ámbito territorial en el que vaya a desarrollar sus actividades económicas, distinguiendo si se trata de ámbito nacional, de la Unión Europea o internacional. A estos efectos, el contribuyente que vaya a operar en la Unión Europea solicitará su alta en el Registro de operadores intracomunitarios en los términos que se definan reglamentariamente.
 - g) La condición de persona o entidad residente o no residente. En este último caso, se especificará si cuenta o no con establecimientos permanentes, identificándose todos ellos, con independencia de que éstos deban darse de alta individualmente. Si se trata de un establecimiento permanente, en la declaración de alta se identificará la persona o entidad no residente de la que dependa, así como el resto de los establecimientos permanentes de dicha persona o entidad que se hayan dado de alta en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores.
 - h) El régimen de tributación en el Impuesto sobre Sociedades, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, según corresponda, con mención expresa de los regímenes y modalidades de tributación que le resulten de aplicación y los pagos a cuenta que le incumban.
 - i) El régimen de tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido, con referencia a las obligaciones periódicas derivadas de dicho impuesto que le correspondan y el plazo previsto para el inicio de la actividad, distinguiendo el previsto para el inicio de las adquisiciones e importaciones de bienes y servicios del previsto para las entregas de bienes y prestaciones de servicios que constituyen el objeto de su actividad, en el caso de que uno y otro sean diferentes.
 - j) El régimen de tributación en los impuestos que se determinen reglamentariamente.

- k) En el caso en que se trate de entidades en constitución, la declaración de alta contendrá, al menos, los datos identificativos y domicilio completo de las personas o entidades que promuevan su constitución.
4. **La declaración censal de modificación contendrá** cualquier variación que afecte a los datos consignados en la declaración de alta o en cualquier otra declaración de modificación anterior, en los términos que se establezcan reglamentariamente.
 5. **La declaración censal de baja** se presentará cuando se produzca el cese efectivo en todas las actividades a que se refiere este artículo, de acuerdo con lo que se disponga reglamentariamente.
 6. La Administración tributaria llevará conjuntamente con el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores un Registro de operadores intracomunitarios en el que se darán de alta los sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido que realicen entregas y adquisiciones intracomunitarias de bienes, así como determinadas prestaciones de servicios en los términos que se establezcan reglamentariamente.
 7. Las personas o entidades a que se refiere el apartado uno de este artículo, podrán resultar exoneradas reglamentariamente de presentar otras declaraciones de contenido o finalidad censal establecidas por las normas propias de cada tributo.
 8. Las sociedades en constitución y los empresarios individuales que presenten el documento único electrónico para realizar telemáticamente sus trámites de constitución e inicio de actividad, de acuerdo con lo previsto en la Ley 14/2013 de Apoyo a los Emprendedores y su Internacionalización, quedarán exoneradas de la obligación de presentar la declaración censal de alta, pero quedarán obligadas a la presentación posterior de las declaraciones de modificación o de baja que correspondan en la medida en que varíe o deba ampliarse la información y circunstancias contenidas en dicho documento único electrónico en caso de que el emprendedor no realice estos trámites a través de dicho documento.

Desarrollo reglamentario

RGAT - Disposición adicional undécima. Definición de empresario o profesional.

RGAT - Artículo 2. Censos de la Administración tributaria.

RGAT - Artículo 3. Formación de los censos tributarios en el ámbito de competencias del Estado.

RGAT - Artículo 4. Contenido del Censo de Obligados Tributarios.

RGAT - Artículo 5. Contenido del Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores.

RGAT - Artículo 6. Información censal complementaria respecto de las personas físicas residentes en España incluidas en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores.

RGAT - Artículo 7. Información censal complementaria respecto de las entidades residentes o constituidas en España incluidas en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores.

RGAT - Artículo 8. Información censal complementaria respecto de las personas o entidades no residentes o no establecidas, así como de las no constituidas en España, incluidas en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores.

RGAT - Artículo 9. Declaración de alta en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores.

RGAT - Artículo 9 bis. Declaración de alta en el Registro de operadores de plataforma extranjeros no cualificados.

RGAT - Artículo 9 ter. Declaración de alta en el Registro de otros operadores de plataforma obligados a comunicar información.

RGAT - Artículo 10. Declaración de modificación en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores.

RGAT - Artículo 10 bis. Declaración de modificación en el Registro de operadores de plataforma extranjeros no cualificados.

RGAT - Artículo 10 ter. Declaración de modificación en el Registro de otros operadores de plataforma obligados a comunicar información.

RGAT - Artículo 11. Declaración de baja en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores.

RGAT - Artículo 11 bis. Declaración de baja en el Registro de operadores de plataforma extranjeros no cualificados.

RGAT - Artículo 11 ter. Declaración de baja en el Registro de otros operadores de plataforma obligados a comunicar información.

RGAT - Artículo 12. Especialidades en el alta y modificaciones en el Censo de Obligados Tributarios de las entidades a las que se asigne un número de identificación fiscal.

RGAT - Artículo 13. Modelo de declaración, plazo y lugar de presentación.

RGAT - Artículo 14. Exclusión de otras declaraciones censales.

RGAT - Artículo 15. Sustitución de las declaraciones censales por el Documento Único Electrónico.

RGAT - Artículo 16. Gestión de las declaraciones censales.

RGAT - Disposición adicional quinta. Obligaciones censales relativas al Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.

RGAT - Disposición adicional cuarta. Aplicación de las normas sobre declaraciones censales en los Territorios Históricos del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra.

Disposición adicional sexta. Número de identificación fiscal.

1. Toda persona física o jurídica, así como las entidades sin personalidad a que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de esta ley, tendrán un número de identificación fiscal para sus relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria.

Este número de identificación fiscal será facilitado por la Administración General del Estado, de oficio o a instancia del interesado.

Reglamentariamente se regulará el procedimiento de asignación y revocación, la composición del número de identificación fiscal y la forma en que deberá utilizarse en las relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria.

2. En particular, **quienes entreguen o confíen a entidades de crédito fondos, bienes o valores en forma de depósitos u otras análogas, recaben de aquéllas créditos o préstamos de cualquier naturaleza o realicen cualquier otra operación financiera** con una entidad de crédito deberán comunicar previamente su número de identificación fiscal a dicha entidad.

La citada obligación será exigible aunque las operaciones activas o pasivas que se realicen con las entidades de crédito tengan un carácter transitorio.

Reglamentariamente se podrán establecer reglas especiales y excepciones a la citada obligación, así como las obligaciones de información que deberán cumplir las entidades de crédito en tales supuestos.

3. **Las entidades de crédito no podrán librar cheques contra la entrega de efectivo**, bienes, valores u otros cheques sin la comunicación del número de identificación fiscal del tomador, quedando constancia del libramiento y de la identificación del tomador. Se exceptúa de lo anterior los cheques librados contra una cuenta bancaria.

De igual manera, las entidades de crédito exigirán la comunicación del número de identificación fiscal a las personas o entidades que presenten al cobro, cuando el abono no se realice en una cuenta bancaria, cheques emitidos por una entidad de crédito. También lo exigirán en caso de **cheques librados por personas distintas por cuantía superior a 3.000 euros**. En ambos casos deberá quedar constancia del pago del cheque, así como de la identificación del tenedor que lo presente al cobro.

Reglamentariamente se establecerá la forma en que las entidades de crédito deberán dejar constancia y comunicar a la Administración tributaria los datos a que se refieren los párrafos anteriores.

4. **La publicación de la revocación** del número de identificación fiscal asignado en el “Boletín Oficial del Estado”, determinará la pérdida de validez a efectos identificativos de dicho número en el ámbito fiscal.

Asimismo, la publicación anterior determinará que las entidades de crédito no realicen cargos o abonos en las cuentas o depósitos bancarios en que consten como titulares o autorizados los titulares de dichos números revocados, salvo que se rehabilite dicho número o se asigne un nuevo número de identificación fiscal.

Cuando la revocación se refiera a una entidad, la publicación anterior también determinará que el registro público en que esté inscrita, en función del tipo de entidad de que se trate, proceda a extender en la hoja abierta a la entidad a la que afecte la revocación una nota marginal en la que se hará constar que, en lo sucesivo, no podrá realizarse inscripción alguna que afecte a esta, salvo que se rehabilite dicho número o se asigne un nuevo número de identificación fiscal.

Cuando la revocación se refiera al número de identificación fiscal de una entidad, su publicación en el “Boletín Oficial del Estado” implicará la abstención del notario para autorizar cualquier instrumento público relativo a declaraciones de voluntad, actos jurídicos que impliquen prestación de consentimiento, contratos y negocios jurídicos de cualquier clase, así como la prohibición de acceso a cualquier registro público, incluidos los de carácter administrativo, salvo que se rehabilite el número de identificación fiscal. El registro público en el que esté inscrita la entidad a la que afecte la revocación, en función del tipo de entidad de que se trate, procederá a extender en la hoja abierta a dicha entidad una nota marginal en la que se hará constar que, en lo sucesivo, no podrá realizarse inscripción alguna que afecte a aquella, salvo que se rehabilite el número de identificación fiscal.

Excepcionalmente, se admitirá la realización de los trámites imprescindibles para la cancelación de la nota marginal a la que se refiere el párrafo anterior.

De igual modo, en todas las certificaciones registrales de la entidad titular del número revocado debe constar que el mismo está revocado.

Lo dispuesto en este apartado no impedirá a la Administración Tributaria exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias pendientes. No obstante, la admisión de las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones o escritos en los que conste un número de identificación fiscal revocado quedará condicionada, en los términos reglamentariamente establecidos, a la rehabilitación del citado número de identificación fiscal o, en su caso, a la obtención de un nuevo número.

Desarrollo reglamentario

RGAT - Artículo 18. Obligación de disponer de un número de identificación fiscal y forma de acreditación.

RGAT - Artículo 19. El número de identificación fiscal de las personas físicas de nacionalidad española.

RGAT - Artículo 20. El número de identificación fiscal de las personas físicas de nacionalidad extranjera.

RGAT - Artículo 21. Normas sobre la asignación del número de identificación fiscal a personas físicas nacionales y extranjeras por la Administración tributaria.

RGAT - Artículo 22. El número de identificación fiscal de las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica.

RGAT - Artículo 23. Solicitud del número de identificación fiscal de las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica.

RGAT - Artículo 24. Asignación del número de identificación fiscal de las personas jurídicas y entidades sin personalidad.

RGAT - Artículo 25. Especialidades del número de identificación fiscal de los empresarios o profesionales a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

RGAT - Artículo 26. Utilización del número de identificación fiscal ante la Administración tributaria.

RGAT - Artículo 27. Utilización del número de identificación fiscal en operaciones con trascendencia tributaria.

RGAT - Artículo 28. Utilización del número de identificación fiscal en las operaciones con entidades de crédito.

