



Índice

Tema 1 El sistema fiscal español	3
Tema 2 La AEAT	5
Tema 3 El derecho tributario.....	7
Tema 4 Los Obligados Tributarios. La Prescripción	12
Tema 5 Información y asistencia. Colaboración social	21
Tema 6 Obligaciones formales, censos y NIF.....	27
Tema 7 Normas comunes a los procedimientos tributarios.....	37
Tema 8 Las Declaraciones tributarias	46
Tema 9 Actuaciones y procedimientos de Gestión	52
Tema 10 Actuaciones y procedimientos de inspección.....	57
Tema 11 La extinción de la deuda I. Aplazamientos. El Pago	70
Tema 12 Extinción de la deuda II. La compensación	76
Tema 13 Recaudación en voluntaria y ejecutiva	80
Tema 14 Los embargos	84
Tema 15 Infracciones y Sanciones	102
Tema 16 Revisión de actos	118
Tema 17 IRPF I Aspectos generales	134
Tema 18 IRPF II Rendimientos, ganancias e imputaciones.....	136
Tema 19 IRPF III Tributación familiar. Gestión del Impuesto	144
Tema 20 IVA I.....	150
Tema 21 IVA II.....	159
Tema 22 Aduanas. Los Impuestos Especiales de fabricación. Impuestos Medioambientales	165



Tema 1 El sistema fiscal español

Principales impuestos y sus características

El Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas.

Es un impuesto de carácter directo y personal que grava la renta de las personas físicas en función de su cuantía y de las circunstancias personales y familiares que concurran.

Las principales características del impuesto son:

- Es personal, ya que grava la totalidad de la renta obtenida por una persona física concreta.
- Es directo, ya que grava una manifestación directa e inmediata de la capacidad contributiva, la obtención de renta.
- Es subjetivo, ya que la determinación de los elementos que lo forman atiende a la situación personal del contribuyente.
- Es periódico, ya que es exigible al finalizar unos períodos de tiempo determinados.
- Es general, ya que grava la totalidad de las rentas obtenidas por el obligado tributario obtenidas en cualquier parte del mundo.
- En cuanto a la forma de cálculo de la cuota es dual, ya que parte de la renta se grava de forma progresiva y otra parte de la renta se grava de forma proporcional.
- La recaudación del impuesto está basada en el sistema de autoliquidación por el contribuyente.

Impuesto sobre Sociedades.

El impuesto de sociedades es un tributo que grava los beneficios que obtienen las empresas y demás entidades con personalidad jurídica que tienen su residencia en territorio español.

Características del impuesto de sociedades

El impuesto de Sociedades tiene carácter directo, personal, proporcional y periódico, es decir:

- Es directo porque grava la obtención de una renta por parte de la sociedad, reflejando así directamente la capacidad económica de esta sociedad mercantil.
- Es personal porque el impuesto hace referencia a una persona determinada, en este caso, una persona jurídica.
- Es proporcional ya que su tipo impositivo es siempre el mismo (el 25% para el tipo de gravamen general, aunque existen tipos más reducidos para determinadas entidades, como aquellas de nueva creación, cooperativas, entidades sin ánimo de lucro o sociedades y fondos de inversión).
- Es periódico porque es un impuesto que hay que pagar periódicamente, siendo el periodo impositivo cada ejercicio económico de la empresa (periodo de 12 meses que, por defecto, finaliza el 31 de diciembre de cada año).
- La base imponible sobre la que se aplica el impuesto de sociedades corresponde, a grandes rasgos, con el beneficio contable de la empresa en el ejercicio (ingresos menos gastos), al que se le minoran las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, si las hubiera.

Impuesto sobre el Valor Añadido

El impuesto sobre el Valor Añadido grava las operaciones de entregas de bienes y prestaciones de servicios llevadas a cabo de forma onerosa por empresarios o profesionales.

Características del IVA

- Indirecto: recae sobre el consumo en cualquier ámbito empresarial o profesional.
- Real: el impuesto sobre el valor añadido no tiene en cuenta la renta de las personas, grava el producto o servicio en sí.
- General: se aplica en todos los sectores económicos, aunque es cierto que existen exenciones.
- Instantáneo: el devengo (obligación tributaria) se produce en el mismo momento cuando surge la compra-venta, aunque la declaración sea periódica.
- Multifásico: Grava todo el proceso productivo, aunque debido al régimen de deducciones del IVA soportado en la adquisición lo que realmente se grava es el valor que se añade al bien o servicio en cada una de las fases de producción.

Impuesto sobre la Renta de los no residentes

El Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR) es un impuesto de carácter directo que grava la renta **obtenida en territorio español** por las personas físicas y entidades no residentes en el mismo.

Características del IRNR.

- Grava las rentas obtenidas en un territorio. Eso lo configura como un impuesto "real" ya que no grava la renta mundial del contribuyente.
- Es un impuesto directo ya que grava la renta de una persona de forma directa.
- Es instantáneo y no periódico ya que sólo debe autoliquidarse en caso de haber obtenido rentas.
- Además, la aplicación del IRNR estará condicionada en gran medida por lo dispuesto en un Convenio de Doble Imposición cuando el contribuyente disponga de residencia fiscal en uno de los Estados suscriptores de tales tratados fiscales con España.

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Es un impuesto de naturaleza directa y subjetiva, que grava los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas, en los términos previstos en la Ley y de acuerdo con los principios generales de capacidad económica y progresividad que derivan de lo dispuesto en la Constitución.

Características del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

- Grava las adquisiciones gratuitas de las personas físicas y su naturaleza es directa.
- Sujeto pasivo
 - Los herederos en las transmisiones mortis causa.

Tema 1 El sistema fiscal español

- El donatario o persona favorecida por ellas, en las donaciones y demás transmisiones lucrativas ínter vivos.
- El beneficiario, en los seguros sobre la vida.
- Base imponible
 - En las transmisiones mortis causa: el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente.
 - En las donaciones y demás transmisiones lucrativas ínter vivos, el valor neto de los bienes y derechos adquiridos.
 - En los seguros sobre la vida, las cantidades percibidas por el beneficiario.

La Hacienda Pública Local

El artículo 59 de la Ley de Haciendas Locales dispone que los Ayuntamientos exigirán los siguientes impuestos:

Obligatorios	Potestativos
<ul style="list-style-type: none"> • El Impuesto sobre Bienes Inmuebles • El Impuesto sobre Actividades Económicas • El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica 	<ul style="list-style-type: none"> • El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones Y Obras • El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

Concepto		En todo el Territorio	Modelo	Otros modelos
IRPF	Tributo directo que grava la renta obtenida en territorio español por las personas físicas residentes.	SI	100	111, 115, 130, 190, 180
IRNR	Tributo de carácter directo que grava la renta obtenida en territorio español por personas físicas y entidades no residentes en éste.	SI	210	
IS	Tributo de carácter directo y naturaleza personal. Grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas	Si (regímenes forales)	200	202 pago fraccionado
IVA	Tributo de carácter indirecto que recae sobre el consumo	NO, (fuera Ceuta, Melilla y Canarias)	303	390
ITP Y AJD	Tributo indirecto. Grava: Transmisiones patrimoniales onerosas, Operaciones societarias y Actos jurídicos documentados.	SI		
ISD	Tributo de naturaleza directa y subjetiva, grava los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas	Si (regímenes forales)		
IBI	Tributo directo, Real. Grava el valor de los bienes inmuebles	SI	--	--
IAE	Tributo directo de carácter real. Su H.I. es el mero ejercicio de actividades empresariales, profesionales o artísticas.	SI	840	845, 846 Y 848
IVTM	Directo periódico. Grava titularidad de los vehículos	SI		
ICIO	Indirecto HI es la realización, dentro del término municipal, de cualquier construcción, instalación u obra.	SI		
IVTNU	Tributo directo. Grava el incremento de valor de terrenos a consecuencia de la transmisión de la propiedad	SI		

Existen distintos impuestos especiales: Impuestos Especiales sobre el Alcohol y las Bebidas alcohólicas; Impuesto sobre Hidrocarburos; Impuesto sobre las Labores del Tabaco; Impuestos Especiales sobre el Carbón y la Electricidad; etc.



Tema 2 La AEAT

Órganos rectores de la AEAT

El presidente será el Secretario de Estado de Hacienda o la persona que al efecto designe el Gobierno a propuesta del Ministro de Economía y Hacienda (actual Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas), y tendrá rango de Secretario de Estado.

Corresponde al presidente velar por la consecución de los objetivos asignados a la Agencia, ejercer la superior dirección de la misma y ostentar su representación legal en toda clase de actos y contratos. Asimismo, le corresponden las siguientes **facultades**:

- Aprobar la relación de puestos de trabajo y la oferta de empleo de la Agencia, así como sus modificaciones.
- Aprobar el Plan de Actuaciones y el anteproyecto de presupuesto de la Agencia
- Aprobar la estructura orgánica de la Agencia y los nombramientos y ceses del personal directivo.
- Ejercer respecto al personal de la Agencia las competencias atribuidas al ministro de Hacienda o al Secretario Estado de Hacienda.
- La resolución de los procedimientos de responsabilidad patrimonial, derivados de reclamaciones contra actos de la Agencia.

Todo ello sin perjuicio de la delegación de facultades que pueda acordar en favor del Director General y del resto del personal directivo de la Agencia y de los apoderamientos que, en su caso, pueda otorgar.

El Director General, que tendrá rango de Subsecretario, será nombrado por el Gobierno a propuesta del Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas.

Tendrá encomendadas las siguientes funciones:

- Dirigirá la ejecución del Plan de Actuaciones de la Agencia, y el funcionamiento ordinario de los servicios y actividades de ésta.
- Asimismo, le corresponden:
 - La ejecución de los acuerdos adoptados por el presidente.
 - Desempeñar la superior jefatura del personal de la Agencia.
 - La elaboración del anteproyecto de Presupuesto y el Plan de Actuación.
 - Contratar al personal en régimen de derecho laboral dentro de los límites de la relación de puestos de trabajo aprobada.”

Organización central de la AEAT

Esta materia se encuentra regulada en la Orden PRE/3581/2017, de 10 de diciembre, por la que se establecen los departamentos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y se les atribuyen funciones y competencias.

La AEAT estará compuesta por los siguientes **Departamentos**

- Departamento de Gestión Tributaria.
- Departamento de Inspección Financiera y Tributaria.
- Departamento de Recaudación.
- Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales.
- Departamento de Informática Tributaria.
- Departamento de Recursos Humanos.

De acuerdo con el artículo 10 de esa orden, en los casos de vacante, ausencia o enfermedad del titular de la Dirección General de la Agencia sus funciones serán desempeñadas temporalmente por los titulares de los Departamentos por el orden en el que se mencionan en el artículo 1 de la Orden.

En primer lugar, por lo tanto, sus funciones serán desempeñadas por el director del Departamento de Gestión Tributaria.

La Delegación Central de Grandes Contribuyentes

Es un órgano central de la Agencia Tributaria, con competencias en todo el territorio nacional, que ejerce, respecto a los contribuyentes adscritos a la misma, todas las competencias y funciones propias de la Agencia Tributaria para la aplicación del sistema tributario estatal y el aduanero, así como la gestión recaudatoria de los demás recursos de naturaleza pública que corresponda a la Agencia conforme a la normativa vigente.

Básicamente, esta Delegación desarrolla, en relación con dichos contribuyentes, las actuaciones y procedimientos administrativos de:

- Gestión tributaria
- Inspección tributaria.
- Recaudación tributaria.

Ámbito de actuación de la DCGC

La DCGC **podrá ejercer sus funciones y competencias respecto a:**

- Las personas jurídicas y entidades cuyo **volumen de operaciones a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido** y, en su caso, del Impuesto General Indirecto Canario o del Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación en las Ciudades de Ceuta y Melilla **haya superado los doscientos millones de euros durante dos ejercicios consecutivos.**

Cuando el volumen de operaciones haya sido inferior a doscientos millones de euros durante dos ejercicios consecutivos, cesará la adscripción, salvo que se cumplan las condiciones previstas en la letra b) siguiente o concurra alguna de las circunstancias previstas en el número 2 de este

apartado que justifique la necesidad de que se mantenga la adscripción.

Con independencia de su volumen de operaciones, no se incluirá en el ámbito de actuación de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes a las Comunidades Autónomas y Entidades Locales.

- b) Las personas jurídicas y entidades cuyo volumen de información suministrado, **haya superado los veinte mil registros durante dos ejercicios consecutivos y cuyo ámbito de actuación exceda del de una Comunidad Autónoma o Ciudad con Estatuto de Autonomía.**

Cuando el volumen de información suministrado sea inferior a veinte mil registros durante dos ejercicios consecutivos, cesará la adscripción, salvo que se cumplan las condiciones previstas en la letra a) anterior o concurra alguna de las circunstancias previstas en el número 2 de este apartado que justifique la necesidad de que se mantenga la adscripción.

La adscripción de los obligados tributarios indicados en este número a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes se realizará por resolución del titular de la Delegación Central, atendiendo a los principios de eficacia en el cumplimiento de los objetivos fijados y eficiencia en la asignación de los recursos. Esta resolución se notificará al obligado tributario y se comunicará a la Delegación Especial de la Agencia Tributaria a la que aquél estaba adscrito hasta ese momento.

La Delegación Central de Grandes Contribuyentes **podrá ejercer también sus funciones y competencias respecto a los obligados tributarios en los que concurra alguna de las siguientes circunstancias:**

- a) **Personas físicas** cuya renta, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al último periodo impositivo cuyo plazo de presentación de declaración hubiese finalizado, supere los tres millones de euros o que el valor de sus bienes y derechos, incluidos los exentos, a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio supere los **30 millones de euros.**
- b) Que ejerzan sus actividades en **todo o gran parte del territorio nacional.**
- c) Que presenten una **posición destacada en un sector económico** determinado.
- d) Que tributen en **régimen de consolidación fiscal** del Impuesto sobre Sociedades o por el régimen especial del grupo de entidades del Impuesto sobre el Valor Añadido, en cuyo caso podrán adscribirse todas o parte de las empresas del grupo.
- e) Que las **operaciones que realicen revistan especial importancia o complejidad en el ámbito nacional.**
- f) Que se encuentren **relacionados con otros obligados tributarios ya adscritos** a la Delegación Central.
- g) Que se encuentren integrados en los supuestos previstos en el artículo 41 de la Ley 10/1990, de 15 de octubre, del Deporte.
- h) Que se trate de entidades aseguradoras en liquidación cuando esta función sea asumida por el Consorcio de Compensación de Seguros.

- i) Que presenten indicios de la realización de fraudes en los que, por su especial gravedad, complejidad o características de implantación territorial, resulte conveniente la investigación de forma centralizada.
- j) Que presenten una especial complejidad en cuanto a su gestión recaudatoria o indicios de posibles conductas fraudulentas de especial relevancia en este ámbito, con atención particular a la utilización de sociedades interpuestas y negocios simulados.
- k) Cuando, por razones de eficacia, se considere necesaria la continuación de las actuaciones tributarias por la Delegación Central.

La adscripción de los obligados tributarios indicados en este número a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes se realizará por resolución del titular del Servicio de Planificación y Relaciones Institucionales de la Agencia Tributaria, a propuesta del titular de la Delegación Central, oídos los Departamentos afectados.

Desde el momento en el que se notifique la adscripción a los obligados tributarios indicados en los números anteriores, la Delegación Central de Grandes Contribuyentes ejercerá sus competencias sobre dichos obligados respecto a cualquier concepto impositivo y período no prescrito.

Estructura de la Delegación Central

La Delegación Central está integrada por las siguientes Dependencias:

- En la **Dependencia de Control Tributario y Aduanero** se agrupan las funciones de aplicación de los tributos cuya competencia corresponde a la Agencia Tributaria a través de las actuaciones y procedimiento de inspección, así como de los procedimientos de verificación de datos, comprobación de valores, comprobación limitada y demás actuaciones de comprobación establecidas por la normativa vigente, así como de los procedimientos sancionadores derivados de esas actuaciones y los derivados del incumplimiento de las limitaciones a los pagos en efectivo.
- En la **Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios** se agrupan las funciones de aplicación de los tributos cuya competencia corresponde a la Agencia Tributaria a través de las actuaciones y procedimiento de gestión tributaria y recaudación, así como de los procedimientos sancionadores derivados de esas actuaciones.
- La **Dependencia de Gestión de Medios y Recursos** se encarga de gestionar los recursos humanos y materiales, así como los medios informáticos de la Delegación Central, con el fin de prestar el apoyo necesario a las otras dos Dependencias para el desarrollo de sus funciones.

La Delegación Central tiene su sede en Madrid y cuenta también con oficinas gestoras en Barcelona y unidades administrativas desconcentradas en diversos puntos del territorio nacional.



Tema 3 El derecho tributario.

Los Tributos

Concepto

De acuerdo con el artículo 2.1 de la LGT, los tributos son 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.

No obstante, podemos ver como en numerosas ocasiones se han utilizado también como instrumentos de la política económica.

Los Impuestos.

El artículo 2.2.c) de la LGT los define como: “tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que **ponen de manifiesto la capacidad económica** del contribuyente”.

Tasas y Precios Públicos.

La regulación general de las tasas se encuentra en la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos.

El artículo 2.2.a) LGT señala que las 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.

Su importe debe tender a cubrir el coste del servicio. Para la determinación de dicho importe se tomarán en consideración los costes directos e indirectos, inclusive los de carácter financiero, amortización del inmovilizado y, en su caso, los necesarios para garantizar el mantenimiento y un desarrollo razonable del servicio o actividad por cuya prestación o realización se exige la tasa.

Contribuciones Especiales.

El artículo 2.2.b) LGT señala que **son contribuciones especiales**: “aquellos 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”.

Las diferencias con otros tributos serían las siguientes:

- Una actividad de la Administración que beneficia especialmente a los sujetos obligados a satisfacerla, a diferencia del impuesto que no distingue beneficio alguno.
- Esta actividad se realiza a iniciativa de la propia Administración, y va dirigida normalmente a una colectividad, no a un solo sujeto, a diferencia de la tasa.

Actualmente sólo los utilizan las Entidades Locales.

La obligación tributaria

El artículo 17.1 LGT indica que **se entiende por relación jurídico-tributaria** el conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades originados por la aplicación de los tributos.

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 artículo 29 de la LGT. Además de las que puedan indicar las normas de cada tributo:

- 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 sustitutivos 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

Tema 3 El derecho tributario.

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.

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

El Hecho Imponible

El artículo 20.1 lo define como **el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo** y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal”.

No Sujeción y Exención

Continúa el artículo 20.2 LGT señalando que, la Ley podrá completar la delimitación del hecho imponible mediante la mención de supuestos de no sujeción.

- Mientras que **en la no sujeción no se llega a realizar el hecho imponible**, es decir, la actividad correspondiente no está prevista ni incluida en la norma.
- **En la exención, se ha producido el hecho imponible** y surge la obligación de realizar la prestación tributaria, pero **es la norma que establece la exención** la que va a liberar el cumplimiento de tales deberes.

El artículo 22 LGT define las exenciones al señalar que son supuestos de exención aquellos en que, a pesar de realizarse el hecho imponible, la ley exime del cumplimiento de la obligación tributaria principal.

Por su parte el apartado d) del artículo 8 de la LGT nos indica que se regularán en todo caso por Ley: “El establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales.

Finalmente, el artículo 133.3 de la CE/78 nos recuerda el principio de reserva de ley en esta materia disponiendo que todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de Ley.

Devengo

El artículo 21 LGT lo define como el **momento en el que se entiende realizado el hecho imponible** y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal.

Ello permitirá:

- Distinguir el momento en que se origina la deuda impositiva de aquellos otros, en que surgen deberes tributarios de tipo formal; por ejemplo: presentación de declaraciones.
- Determinar la Ley aplicable, que puede no ser la misma en el momento de realización del hecho imponible y en el de producirse el acto administrativo liquidatorio.
- Practicar la evaluación de las rentas o los bienes gravados, referidos al momento en que el débito surja.
- Conocer la capacidad de obrar de los sujetos de la imposición.
- Determinar el domicilio fiscal del contribuyente o de sus representantes.
- Determinar las sanciones aplicables.

Base Imponible

El artículo 50.1 LGT nos dice que la base imponible es la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible.

Pueden ser:

- **Monetarias y no monetarias:** Según si la valoración en dinero se obtiene de forma directa (renta) o aplicando unidades monetarias sobre unidades físicas o de otro tipo (p.ej. €/litro).
- **Unitarias (o agregadas) y desagregadas:** Según se aplique un único tipo de gravamen sobre toda la base imponible o se descomponga para aplicar diversos tipos (p.ej. renta regular e irregular en el IRPF).
- **Alternativas, subsidiarias o complementarias:** Dependiendo de la relación que entre las mismas exista (p.ej. alternativa: la estimación objetiva de la directa; subsidiaria: la indirecta de la directa).

Métodos de determinación de la Base Imponible

Estimación directa

El artículo 50 de la LGT fija la estimación directa como régimen general de determinación de la base imponible; y el artículo 51 LGT señala que 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.

Estimación objetiva

Según el artículo 52 LGT “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 de cada tributo”.

Este método está previsto en la Ley del I.R.P.F. (Estimación objetiva a través de signos, índices o módulos para determinadas



actividades empresariales fijadas por el Ministerio de Hacienda) y algún régimen especial de IVA.

- Si el sujeto pasivo ha optado por este sistema, no podrá oponerse al resultado de su aplicación, ni siquiera demostrando que su base real (según la estimación directa) es inferior.
- A la inversa, la Administración no puede gravar la “renta fiscal” que experimente el sujeto tras la aplicación de los criterios de determinación de la base imponible por el método de estimación directa.

Estimación indirecta

El artículo 53 de la LGT regula el método de estimación indirecta. De él podemos extraer, de forma esquemática, las siguientes normas:

- Se aplicará como consecuencia de alguna de las siguientes circunstancias:
 - Falta de presentación de declaraciones o presentación de declaraciones incompletas o inexactas.
 - Resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación inspectora (artículo 203.1 LGT y artículo 193 RGAT).
 - Incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales.
 - Desaparición o destrucción, aun por causa de fuerza mayor, de libros, registros contables o justificantes.
- Medios para su determinación.
 - Aplicación de los datos y antecedentes disponibles que sean relevantes al efecto.
 - 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.
 - 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.
- Respecto al procedimiento es muy importante recordar que la **inspección de los tributos acompañará a las actas de un informe** razonado sobre:
 - Las causas determinantes de la aplicación del método de estimación indirecta.
 - La situación de la contabilidad y registros obligatorios del obligado tributario.
 - La justificación de los medios elegidos para la determinación de las bases, rendimientos o cuotas.
 - Los cálculos y estimaciones efectuados en virtud de los medios elegidos.

De acuerdo con el artículo 158.2 LGT, 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.

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.
- b) Los datos económicos y del proceso productivo obtenidos del propio obligado tributario.
- 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.
- 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.

Base Liquidable

El artículo 54 de la LGT nos indica que la base liquidable es la magnitud resultante de practicar en la base imponible las reducciones establecidas en la ley.

A modo de ejemplo podemos señalar las siguientes:

- Incentivos fiscales con objetivos de política económica (p.ej. aportaciones a Plan de Pensiones).
- Mínimos exentos o bonificaciones por razón de la cuantía.
- Personalización del tributo atendiendo a circunstancias personales y familiares (p.ej. en el ISD).
- Motivaciones técnicas (p.ej. por las pensiones compensatorias a favor del cónyuge en el IRPF).

Tipo de gravamen

El artículo 55 LGT nos indica que el tipo de gravamen es la cifra, coeficiente o porcentaje que se aplica a la base liquidable para obtener la cuota íntegra.

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**.

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

Cuota tributaria

De acuerdo con el artículo 56 de la LGT **la cuota íntegra** se determinará:

- Aplicando el tipo de gravamen a la base liquidable.
- Según cantidad fija señalada al efecto.

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.

Tema 3 El derecho tributario.

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.

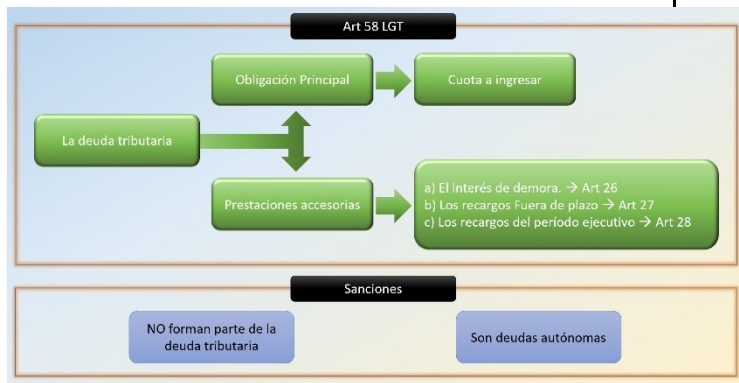
La cuota diferencial será el resultado de minorar la cuota líquida en el importe de las deducciones, pagos fraccionados, retenciones, ingresos a cuenta y cuotas, conforme a la normativa de cada tributo.

Deuda tributaria

El artículo 58 de la LGT señala que 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.

Además, la deuda tributaria estará integrada, en su caso, por:

- El interés de demora.
- Los recargos por declaración extemporánea.
- Los recargos del período ejecutivo.
- Los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, a favor del Tesoro o de otros entes públicos.



Las sanciones tributarias que puedan imponerse de acuerdo con lo dispuesto en el título IV de la LGT **no formarán parte de la deuda tributaria**, pero en su recaudación se aplicarán las normas incluidas en el capítulo V del título III de la LGT.

Veamos gráficamente la formación de la deuda tributaria*:

El interés de demora

De acuerdo con el artículo 26 LGT, el interés de demora se exigirá, entre otros, en los siguientes supuestos:

- 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.
- 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 la LGT relativo a la presentación de declaraciones extemporáneas sin requerimiento previo.
- 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.

- Cuando se inicie el período ejecutivo, salvo lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 28 de la LGT respecto a los intereses de demora cuando sea exigible el recargo ejecutivo o el recargo de apremio reducido.
- 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.
- 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.

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.

En caso 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. La fecha de inicio del cómputo del interés de demora será la misma que 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.

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 %, 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.

Recuerda

La DA 42ª de la LPPGGE 2023 establece que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1 de la Ley 24/1984, de 29 de junio, sobre modificación del tipo de interés legal del dinero, este queda establecido en el **3,25 por ciento hasta el 31 de diciembre del año 2023**.

Dos. Durante el mismo periodo, el interés de demora a que se refiere al artículo 26.6 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, será el 4,0625 por ciento.



Los recargos por declaración extemporánea

De acuerdo con el artículo 27 de la LGT son prestaciones accesorias que deben satisfacer los obligados tributarios como consecuencia de la **presentación de autoliquidaciones o declaraciones a ingresar fuera de plazo** sin requerimiento previo de la Administración Tributaria.

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.

Cuantificación:

- El recargo será un porcentaje igual al **1 por ciento más otro 1 por ciento adicional por cada mes completo** de retraso con que se presente la autoliquidación o declaración respecto al término del plazo establecido para la presentación e ingreso.
- Dicho recargo se calculará sobre el importe a ingresar resultante de las autoliquidaciones o sobre el importe de la liquidación derivado de las declaraciones extemporáneas y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse y los intereses de demora devengados hasta la presentación de la autoliquidación o declaración.
- Si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa una vez transcurridos 12 meses desde el término del plazo establecido para la presentación, el recargo será del 15 por ciento y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse. En estos casos, se exigirán los intereses de demora por el período transcurrido desde el día siguiente al término de los 12 meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación hasta el momento en que la autoliquidación o declaración se haya presentado
- No obstante lo anterior, no se exigirán los recargos de este apartado si el obligado tributario regulariza, mediante la presentación de una declaración o autoliquidación correspondiente a otros períodos del mismo concepto impositivo, unos hechos o circunstancias idénticos a los regularizados por la Administración, y concurren las siguientes circunstancias:
 - a) Que la declaración o autoliquidación se presente en el plazo de seis meses a contar desde el día siguiente a aquél en que la liquidación se notifique o se entienda notificada.
 - b) Que se produzca el completo reconocimiento y pago de las cantidades resultantes 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.

- Cuando los obligados tributarios no efectúen el ingreso ni presenten solicitud de aplazamiento, la liquidación administrativa que proceda por recargos e intereses de demora no impedirá la exigencia de los recargos e intereses del período ejecutivo.
- 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.
- Es importante recordar este apartado de cara a la aplicación del artículo 191.6 relativo a sanciones.
- **Reducción:** Se reducirá en el 25 % siempre que se realice el ingreso total del importe restante del recargo en el plazo del artículo 62.2 de la LGT 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 artículo 62.2 de la LGT, 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 artículo 62.2 de la LGT abierto con la notificación de la liquidación resultante de la declaración extemporánea.

Los recargos del período ejecutivo

De acuerdo con el artículo 28 de la LGT, los recargos del período ejecutivo son incompatibles entre sí y se calculan sobre la totalidad de la deuda no ingresada voluntaria.

- **El recargo ejecutivo** será del 5 % y se aplicará cuando se satisfaga la totalidad de la deuda no ingresada en periodo voluntario antes de la notificación de la providencia de apremio.
- **El recargo de apremio reducido** será del 10 % y se aplicará cuando se satisfaga la totalidad de la deuda no ingresada en periodo voluntario y el propio recargo antes de la finalización del plazo previsto en el 62.5 de la LGT para las deudas apremiadas.
- **El recargo de apremio ordinario** será del 20 % y será aplicable cuando no concurren las circunstancias anteriores.

El recargo de apremio ordinario es compatible con los intereses de demora. Los otros recargos no.

Tema 4 Los Obligados Tributarios. La Prescripción

Derechos y garantías de los obligados

El artículo 34 de la LGT recoge los derechos de los contribuyentes y los obligados estableciendo los siguientes:

- Derecho a ser informado y asistido sobre el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones.
- Derecho a obtener, las devoluciones que procedan, con abono del interés de demora, sin necesidad de efectuar requerimiento
- Derecho a ser reembolsado, del coste de los avales y otras garantías aportados para suspender la ejecución de un acto si dicho acto o deuda es declarado total o parcialmente improcedente por sentencia o resolución administrativa firme.
- Derecho a utilizar las lenguas oficiales en su comunidad autónoma.
- Derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte.
- 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.
- 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.
- 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.
- 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.
- Derecho a ser tratado con el debido respeto y consideración por el personal al servicio de la AT.
- 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.
- Derecho a formular alegaciones y a aportar documentos que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución.
- Derecho a ser oído en el trámite de audiencia, en los términos previstos en esta ley.

- Derecho a ser informado de los valores de los bienes inmuebles que vayan a ser objeto de adquisición o transmisión.
- Derecho a ser informado, al inicio de las actuaciones 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.
- Derecho al reconocimiento de los beneficios o regímenes fiscales que resulten aplicables.
- Derecho a formular quejas y sugerencias en relación con el funcionamiento de la AT.
- Derecho a que las manifestaciones con relevancia tributaria de los obligados se recojan en las diligencias extendidas en los procedimientos tributarios.
- 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.
- 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.

El Consejo para la Defensa del Contribuyente, integrado en el Ministerio de Hacienda y AAPP, 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.

Los Obligados tributarios

De acuerdo con el artículo 35 LGT, son obligados tributarios las personas físicas o jurídicas y las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias.

Entre otros, son obligados tributarios:

- Los contribuyentes.
- Los sustitutos del contribuyente.
- Los obligados a realizar pagos fraccionados.
- Los retenedores.
- Los obligados a practicar ingresos a cuenta.
- Los obligados a repercutir.
- Los obligados a soportar la repercusión.
- Los obligados a soportar la retención.
- Los obligados a soportar los ingresos a cuenta.
- Los sucesores.
- Los beneficiarios de supuestos de exención, devolución o bonificaciones, cuando no tengan la condición de sujetos pasivos.



También se consideran obligados tributarios los siguientes:

- Aquellos a quienes la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias formales.
- 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, en las leyes que así se establezcan (artículo 35.4 LGT).
- Los responsables a los que se refiere el artículo 41 de la LGT (artículo 35.5 LGT).
- Aquellos a los que se pueda imponer obligaciones tributarias conforme a la normativa sobre asistencia mutua (artículo 35.6 LGT; introducido por R.D. Ley 20/2011).

Concurrencia de varios obligados.

De acuerdo con el artículo 35.7, 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 (artículo 35.7 LGT).

Sujetos pasivos: contribuyentes y sustitutos.

El artículo 36.1 LGT define el sujeto pasivo como aquel 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.

Tenemos que recordar, en este punto, que el artículo 17 de la LGT prohíbe que los negocios entre lo particulares afecten a la relación jurídico-tributaria. No es que se prohíban, sino que impide que esos negocios afecten a la relación que se establece entre la Administración Tributaria y el obligado. Así se señala que **“Los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas”**.

El sujeto pasivo es el obligado por ley al cumplimiento de la obligación tributaria principal, (pago de la cuota tributaria). Asimismo, el sujeto pasivo que, obligado al cumplimiento de las obligaciones formales inherentes a la obligación tributaria principal, entre las que se encuentran: presentación de declaraciones, conservación de facturas, llevanza de libros y registros, colaboración con la Administración Tributaria.

Existen dos clases de sujetos pasivos:

1. **Contribuyente.** El artículo 36.2 LGT nos dice que es contribuyente el sujeto pasivo que realiza el hecho imponible.
2. **Sustituto.** El artículo 36.3 LGT, por su parte nos señala que el sustituto es 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.

Obligados a realizar pagos a cuenta.

Son obligados a realizar pagos a cuenta:

- **El obligado a realizar pagos fraccionados.** El artículo 37 LGT, en el apartado 1, señala que “Está 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”.
- **El retenedor.** Por su parte, el artículo 37.2 LGT indica que 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.
El artículo 38.3 LGT señala que, “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”.
- **El obligado a realizar ingresos a cuenta.** El artículo 37.3 LGT dispone que “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”.
- **Otros obligados tributarios.** Según el artículo 35.3 LGT, también serán obligados tributarios a quienes la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias formales, tales como las de facturación o las de llevar y conservar los libros y registros fiscales.

En este apartado, también se puede destacar los obligados a suministrar información, regulados en los arts. 93 y 94 LGT.

Recuerda

El concepto de ingreso a cuenta está reservado a las rentas en especie.

La capacidad de obrar en el orden tributario.

El artículo 44 LGT señala que 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.

Ejemplo

Un menor que está capacitado por ley para trabajar tendrá capacidad de obrar en cuanto a la declaración de esos rendimientos obtenidos.

Se exceptúa el supuesto de los menores incapacitados cuando la extensión de la incapacidad afecte al ejercicio y defensa de los derechos e intereses de que se trate.

Representación.

1. **Representación legal.** Regulada en el artículo 45 LGT, diferencia los siguientes supuestos:

- a) En lugar de las personas que carezcan de capacidad de obrar actuarán sus representantes legales.
- b) Por las personas jurídicas actuarán las personas que ostenten la titularidad de los órganos a quienes corresponda su representación, por disposición de la ley o por acuerdo válidamente adoptado.
- c) Por los entes a los que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de la LGT 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.

El representante legal deberá acreditar su condición ante la Administración Tributaria, aunque se podrá considerar como tales a aquellas personas que figuren inscritas como tales en registros públicos; si en el curso de un procedimiento se modifica o extingue, las actuaciones realizadas se reputarán válidas y eficaces, **en tanto no se comunique tal circunstancia al órgano actuante** (artículos 110.3 y 110.4 RGAT).

2. **Representación voluntaria.** Artículo 46 LGT: 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.

Por tanto:

- a) **Se presume concedida la representación en los actos de mero trámite** (artículo 46.3 LGT).
- b) Se exige que la representación se acredite por **cualquier medio válido en derecho** que deje constancia fidedigna, o mediante comparecencia ante el órgano administrativo competente:
 - Para interponer recursos o reclamaciones y desistir de ellos.
 - Para renunciar a derechos.

- Para asumir o reconocer obligaciones.
- Para solicitar devoluciones o reembolsos.
- En los procedimientos tributarios en los que sea necesaria la firma del sujeto pasivo regulados en los títulos III, IV, V, VI y VII de la LGT.

A estos efectos, **serán válidos los documentos normalizados** de representación que apruebe la Administración Tributaria para determinados procedimientos (artículo 46.2 LGT).

El artículo 111.2 RGAT señala que, a efectos de lo dispuesto en el artículo 46.2, **se entenderá otorgada la representación**, entre otros, en los siguientes casos:

1. Cuando su existencia conste inscrita y vigente en un registro público
 2. Cuando conste en documento público o privado con firma legitimada notarialmente.
 3. Cuando se otorgue mediante comparecencia personal ante el órgano administrativo competente, lo que se documentará en diligencia.
 4. Cuando conste en el documento normalizado de representación aprobado por la Administración Tributaria que se hubiera puesto a disposición, en su caso, de quien deba otorgar la representación. En estos supuestos, el representante responderá con su firma de la autenticidad de la de su representado.
 5. Cuando la representación conste en documento emitido por medios electrónicos, informáticos o telemáticos con las garantías y requisitos que se establezcan por la AT.
- c) 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 punto anterior (artículo 46.4 LGT).
- d) Para la realización de actuaciones distintas de las anteriores, la representación podrá acreditarse debidamente en la forma que reglamentariamente se establezca (artículo 46.5 LGT).
- El artículo 111.4 RGAT establece dos formas de acreditación: la constancia de la misma en una declaración que sea objeto del procedimiento y cuando la misma se derive de los propios actos o conducta del Obligado Tributario.
- e) Cuando, concurren varios titulares en una misma obligación tributaria, se presumirá otorgada la representación a cualquiera de ellos, salvo manifestación expresa en contrario. La liquidación que resulte de dichas actuaciones deberá ser notificada a todos los titulares de la obligación (artículo 46.6 LGT).



De conformidad con el artículo 111 del RGAT, la representación voluntaria:

1. Será conferida:

- a) En el caso de personas físicas con capacidad de obrar, por ellas mismas.
- b) En el caso de personas físicas sin capacidad de obrar en el orden tributario, de personas jurídicas y de las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, podrá ser conferida por quienes tengan la representación legal y esta lo permita (artículo 111.1 RGAT)

2. La representación podrá ser otorgada en favor de personas jurídicas o de personas físicas con capacidad de obrar (artículo 111.1 RGAT).

3. En todos los supuestos de representación deberán constar, al menos, las siguientes menciones:

- a) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, NIF y domicilio fiscal del representado y del representante, así como la firma de ambos. Cuando la representación se otorgue en documento público no será necesaria la firma.
- b) Contenido de la representación, así como la amplitud y suficiencia de la misma.
- c) Lugar y fecha de su otorgamiento.
- d) En el caso de representación voluntaria otorgada por el representante legal del OT, deberá acreditarse la representación legal (artículo 111.3 RGAT).

4. La revocación de la representación no supondrá la nulidad de las actuaciones practicadas con el representante antes de que se haya acreditado esta circunstancia al órgano actuante. A partir de dicho momento, se considerará que el obligado tributario no comparece ante la Administración Tributaria ni atiende los requerimientos de esta hasta que nombre un nuevo representante o la atienda personalmente (artículo 111.5 RGAT).

5. La renuncia a la representación no tendrá efectos ante el órgano actuante hasta que no se acredite que dicha renuncia se ha comunicado de forma fehaciente al representado (artículo 111.6 RGAT).

6. Representación de no residentes. De acuerdo con el artículo 47 LGT, 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.

Dicha designación deberá comunicarse a la Administración Tributaria en los términos que la normativa del tributo señale.

Disposiciones comunes a la representación legal y voluntaria.

De acuerdo con el artículo 112 del RGAT:

1. La representación **deberá acreditarse en la primera actuación que se realice por medio de representante**, si bien **su falta o insuficiencia** no impedirá que se tenga por realizado el acto o trámite de que se trate, siempre que se subsane el defecto dentro del plazo de 10 días, que deberá conceder al efecto el órgano administrativo.

En todo caso, se podrá exigir acreditar la identidad del compareciente.

2. Si no se llega a acreditar, **el acto se entenderá como no realizado** salvo ratificación. **Se entenderán ratificadas las actuaciones:**

- a) Cuando el obligado tributario **impugne el procedimiento sin alegar** falta o insuficiencia de representación del interviniente.
- b) Cuando el obligado tributario **efectúe el ingreso** o similar de la deuda tributaria salvo que se hubiese impugnado el procedimiento alegando esta falta de representación.

3. **La representación se hace constar en todas las diligencias** y actas se extiendan y se unirá al expediente el documento acreditativo de la representación.

4. Las actuaciones tributarias realizadas con el representante del obligado tributario se entenderán como si se hubieran efectuado directamente con el obligado tributario.

5. **Cuando en un recurso se anule un acto por falta de representación** se retrotraerán las actuaciones al momento en que debió de aportarse dicha representación, conservando validez actuaciones efectuadas sin representante.

6. El obligado tributario podrá intervenir en las actuaciones y procedimientos asistido por un asesor fiscal, no así el representante que deberá de acreditar la conformidad del obligado con la intervención del acompañante.

Domicilio Fiscal

De acuerdo con el artículo 48.1 LGT, "El domicilio fiscal es el lugar de localización del obligado tributario en sus relaciones con la AT".

El domicilio fiscal será:

1. **Para las personas físicas:** el lugar donde tengan "su residencia habitual" (artículo 48.2.a LGT). No obstante, la LGT no define lo que se entiende por "residencia habitual".

No obstante, para las personas físicas que desarrollen principalmente actividades económicas, en los términos que reglamentariamente se determinen (esto es, cuando más de la mitad de la base imponible general del IRPF proceda de rendimientos netos de actividades económicas, en el año o en los tres anteriores; artículo 113 RGAT), 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.

Precisión

El hecho de que haya puesto en negrita la palabra podrá es para recalcar que el domicilio será siempre el de la residencia habitual, en tanto que, tramitado el procedimiento oportuno, no sea comunicado el nuevo domicilio fiscal.

2. **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 que radiquen dicha gestión o dirección (artículo 48.2.b) LGT).

La Ley 37/2011, de 10 de octubre, de Agilización Procesal, por vez primera en nuestro derecho, establece el concepto de domicilio de personas jurídicas como: "Espacio físico que constituya el centro de dirección de las mismas, ya se trate de su domicilio social o de un establecimiento dependiente, o aquellos otros lugares en que se custodien documentos u otros soportes de su vida diaria que quedan reservados al conocimiento de terceros".

3. **Para las entidades del artículo 35.4 LGT:** "el que resulte de aplicar las reglas señaladas para las personas jurídicas
4. **Para las personas o entidades no residentes en España:** "el domicilio fiscal se determinará según lo establecido en la normativa reguladora de cada tributo" (artículo 48.2 d) LGT).

Comunicación del cambio de domicilio

De acuerdo con el artículo 17 RGAT, los obligados tributarios deberán comunicar su domicilio fiscal y el cambio del mismo a la Administración Tributaria que corresponda:

- Los Empresarios, Profesionales y Retenedores, así como las personas jurídicas y demás entidades:
 - El cambio se hará en el **plazo de un mes** a partir del momento en que produzca dicho cambio.
 - Mediante la presentación de la declaración censal de modificación (036 o 037).
 - En caso de incumplimiento, el artículo 198.1 de la LGT establece una sanción consistente en multa pecuniaria fija de 400 € salvo que se presenten fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración Tributaria que serán la mitad.
- Las personas físicas que no deban figurar en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores:
 - El cambio se hará en el plazo de **tres meses** salvo que antes de fin de plazo finalice el plazo de presentación de autoliquidación por imposición personal (IRPF).
 - El modelo será el 030 o a través del correspondiente modelo de autoliquidación del IRPF.
 - En caso de incumplimiento se aplicará lo dispuesto en el artículo 198.5 LGT, según el cual, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 100 €.

Efectos de la comunicación de un cambio de domicilio.

De acuerdo con el artículo 48.3 de la LGT, el cambio de domicilio fiscal no producirá efectos frente a la Administración Tributaria **hasta que se cumpla con dicho deber de comunicación**. En este mismo sentido, el art 17.3 del RGAT, establece que la comunicación del nuevo domicilio fiscal surtirá plenos efectos desde su presentación.

En cuanto a los efectos que producen el cambio de domicilio sobre las actuaciones y procedimientos administrativos, el artículo 59 del RGAT establece a efectos de la atribución de competencias:

- a) Las funciones de aplicación de los tributos, incluidas las relativas a obligaciones anteriores, se ejercerán a partir de ese momento por el órgano correspondiente al **nuevo domicilio fiscal** o por aquel que resulte destinatario del cambio de adscripción, respectivamente.
- b) **Los procedimientos iniciados a instancia** de parte serán continuados y finalizados por el nuevo órgano competente.
- c) En los procedimientos de aplicación de los tributos **iniciados de oficio** que se encuentren en curso:
 - a) **Con carácter general**, dicha comunicación surtirá efectos en relación con la competencia del órgano administrativo al mes siguiente de su presentación, salvo que durante dicho plazo la Administración Tributaria **inicie un procedimiento de comprobación de la procedencia del cambio de domicilio**, en cuyo caso todos los procedimientos iniciados de oficio antes de la referida comunicación se continuarán y finalizarán por el órgano que los viniese tramitando en tanto no se resuelva el expediente de comprobación del cambio de domicilio.
 - b) **En las actuaciones y procedimientos de inspección y de declaración de responsabilidad tributaria**, en los que el domicilio fiscal determinante de la competencia del órgano actuante será el que correspondiese al inicio de las actuaciones y procedimientos, incluso respecto de obligaciones anteriores, **sin que el cambio de domicilio fiscal o de adscripción altere la competencia del órgano actuante en cuanto a los procedimientos ya iniciados antes de la comunicación del cambio de domicilio o de adscripción**. Esta competencia se mantendrá aun cuando las actuaciones hayan de proseguirse frente al sucesor o sucesores del obligado tributario.

Comprobación y rectificación del domicilio fiscal

Corresponde a la AEAT la comprobación del domicilio.

El procedimiento se iniciará de oficio por **acuerdo** del órgano que se establezca en la norma de organización específica, por propia iniciativa o a solicitud de cualquier otro órgano de la misma o de otra Administración Tributaria afectada.

El órgano competente deberá solicitar informe al órgano a cuyo ámbito territorial se promueva el nuevo domicilio, salvo que ya conste en el expediente por haber promovido el inicio del procedimiento.

En el caso de que la comprobación del domicilio fiscal pudiera dar lugar al cambio de domicilio fiscal a una comunidad autónoma diferente, se notificará esta circunstancia a las Administraciones tributarias de las CCAA afectadas para que en el plazo de 15 días puedan solicitar que el expediente se tramite con las especialidades que señala el artículo 152 RGAT y que puede suponer la intervención de las Juntas Arbitrales.

Tramitado el expediente, salvo que se confirme el domicilio declarado, se formulará **propuesta de resolución que será notificada al obligado tributario** para que, en el plazo de 15 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de dicha propuesta, pueda alegar y presentar los documentos y justificantes que estime oportunos.

La resolución que ponga fin al procedimiento será motivada. **El plazo para notificar la resolución será de seis meses** y la



resolución adoptada en el procedimiento de comprobación del domicilio fiscal confirmará o rectificará el declarado y será comunicada a los órganos implicados de la AEAT y notificada a las Administraciones tributarias afectadas y al OT. Podrá finalizar, asimismo, por caducidad.

Durante los tres años siguientes a la fecha de la notificación de la resolución del procedimiento de comprobación del domicilio fiscal **en la que se haya rectificado el declarado**, las comunicaciones de cambio de domicilio fiscal que realice el OT, cuando supongan el traslado a una comunidad autónoma distinta, tendrán el carácter de mera solicitud y deberán acompañarse de medios de prueba que acrediten la alteración de las circunstancias que motivaron la resolución (artículo 151.2 RGAT).

En el plazo de un mes desde la presentación de la comunicación del cambio de domicilio fiscal, la Administración Tributaria deberá notificar al obligado tributario un acuerdo por el que se confirme el domicilio fiscal comprobado previamente, por el que se inicie un nuevo procedimiento de comprobación del domicilio fiscal o por el que se admita el cambio de domicilio fiscal. En este último caso, **el cambio de domicilio tendrá efectos a partir del día siguiente al de la notificación de dicho acuerdo.**

Transcurrido un mes desde la presentación de la comunicación del cambio de domicilio sin que se haya notificado el acuerdo que proceda, dicha comunicación tendrá efectos frente a la Administración Tributaria a partir del día siguiente al de finalización de dicho plazo.

La Prescripción

Diferencias entre caducidad y prescripción

Coloquialmente, la prescripción y la caducidad se usan indistintamente. Sin embargo, la diferencia entre ambas instituciones en el mundo jurídico es muy significativa.

- Prescripción: Concepto jurídico en virtud del cual el transcurso de tiempo consolida situaciones de hecho. Permite la extinción de derechos (extintiva) o la adquisición de cosas ajenas (adquisitiva).
- Caducidad: Extinción de un derecho por el transcurso del tiempo conferido para su ejercicio.

Ambos conceptos representan la importancia del transcurso del tiempo en las relaciones jurídicas.

- La prescripción de las acciones constituye un modo de extinguir los derechos y exige:
 - Un derecho ejercitable por una persona;
 - Su falta de ejercicio por parte de esa persona y;
 - El transcurso del tiempo fijado por la ley.
- La caducidad se produce cuando la ley señala un término fijo para la duración de un derecho, más allá del cual no puede ser el mismo ejercitado.
- La prescripción se puede interrumpir. La caducidad no.

Otra cuestión importante que hay que analizar es que tras la modificación de la LGT realizada por la Ley 34/2015, **hay que diferenciar entre la prescripción del derecho a comprobar e investigar y la prescripción del derecho a liquidar**, estableciéndose que la prescripción del derecho a liquidar no afecta, al derecho a comprobar e investigar, teniendo solo las limitaciones reguladas en la Ley.

Plazos de prescripción.

El artículo 66 LGT, establece: **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.

Por su parte, el artículo 66. bis, introducido por la Ley 34/2015, señala:

- La prescripción de derechos establecida en el artículo 66 de la LGT no afectará al derecho de la Administración para realizar comprobaciones e investigaciones conforme al artículo 115 de la LGT.
- 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**.
- Esta comprobación sólo podrá realizarse en el curso de procedimientos de comprobación relativos a obligaciones tributarias y periodos cuyo derecho a liquidar no se encuentre prescrito.
- La limitación del derecho a comprobar 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.

Cómputo de la prescripción.

- **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 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.**
- **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 adquiriera firmeza la sentencia o resolución administrativa que declare total o parcialmente improcedente el acto impugnado.

- En el caso d), desde el día siguiente a aquel en que **finalicen los plazos 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.

Cómputo para los responsables.

El artículo 67.2 de la LGT nos indica que:

- 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 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.

Interrupción de la prescripción.

- **Para el derecho a que se refiere el párrafo a) del artículo 66.**
 1. Por cualquier acción de la Administración Tributaria, realizada con conocimiento formal del OT, 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.
 2. 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.

Precisiones:

Evidentemente, no interrumpe el plazo de prescripción la interposición de cualesquiera recursos o reclamaciones sino la de aquellos que están **en íntima relación con los actos del procedimiento liquidatorio** que afecta a la prescripción en curso en función de la delimitación de su alcance.

- Para que la interposición, tramitación o resolución de cualquier recurso dé lugar a los efectos interruptivos de la prescripción es necesario que el obligado tributario sea parte en el mismo.
- **Solo carecen de efectos interruptivos de la prescripción los actos nulos de pleno derecho.** Al declararse la anulabilidad, y no la nulidad de pleno derecho, gozan de eficacia

interrumpiva de la prescripción todas las reclamaciones y recursos que provocaron la anulación del acto en cuestión.

- No interrumpen la prescripción las diligencias en las que figuran hechos que no guardan relación con los hechos imponibles consignados en las actas.
- 3. Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda.

Recuerda

La presentación de la declaración-resumen anual del IVA, **modelo 390**, carece de virtualidad para interrumpir la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria..

- **Para el derecho a que se refiere el párrafo b) del artículo 66 b)**
 1. Por cualquier acción de la Administración Tributaria, realizada con conocimiento formal del OT, dirigida de forma efectiva a la recaudación de la deuda.
 2. 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.
 3. Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente al pago o extinción de la deuda tributaria.
- **Para el derecho a que se refiere el párrafo c) del artículo 66:**
 1. Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario que pretenda la devolución, el reembolso o la rectificación de su autoliquidación.
 2. Por la interposición, tramitación o resolución de reclamaciones o recursos de cualquier clase.

Observaciones

- Los requerimientos y comprobaciones de valor efectuados por la Administración no interrumpen el cómputo del plazo de prescripción del derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos.
- El carácter indebido del ingreso derivado de resolución judicial que priva de eficacia al negocio jurídico sujeto a tributación hace que el cómputo del plazo de prescripción se inicie desde la firmeza de la sentencia y no desde la fecha en que se produjo el ingreso, que en su origen no era indebido.
- Cuando se reconoce judicialmente el derecho a la devolución de un ingreso indebido con los intereses correspondientes, si la Administración procede solamente al abono del principal, se devengan intereses sobre los intereses no abonados hasta la fecha de su pago efectivo.
- **Para el derecho a que se refiere el párrafo d) del artículo 66**



1. Por cualquier acción de la Administración Tributaria dirigida a efectuar la devolución o el reembolso.
2. Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario por la que exija el pago de la devolución o el reembolso.
3. Por la interposición, tramitación o resolución de reclamaciones o recursos de cualquier clase.

Efectos de la interrupción

De acuerdo con el artículo 68.7 LGT, producida la interrupción, **se iniciará de nuevo, salvo:**

- Cuando 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 **comunicación judicial de paralización** del procedimiento, el cómputo del plazo 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.

Interrumpido el plazo de prescripción para un OT, **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 un mismo obligado al pago, la interrupción 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 la LGT, 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 (artículo 68.8 LGT)

El artículo 68.9 de la LGT establece que **la interrupción del plazo de prescripción del derecho** a que se refiere la letra a) del artículo 66 de la LGT 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.

Obligaciones conexas

Son aquellas que están íntimamente relacionadas como consecuencia de la aplicación de una norma en el curso de un procedimiento de aplicación de los tributos.

Podemos poner muchos ejemplos, pero con uno vamos a tener suficiente. Un ejemplo podría ser la comprobación de una empresa constituida por un abogado para declarar sus actividades cuando realmente no tiene trabajadores ni realiza operación alguna que indique la pertinencia de la declaración en el impuesto sobre Sociedades más allá del ahorro fiscal de declarar los rendimientos al 25% en lugar de al tipo de IRPF que es más alto.

Comprobada la declaración se determina que los rendimientos de 100.000 euros declarados en el Impuesto sobre Sociedades (cuota de 25.000) deben declararse en el IRPF (cuota de 43.000). Se practica liquidación por ambos impuestos: en Sociedades se le devuelven los 25.000 ingresados y en IRPF se liquida la cuota derivada de la comprobación.

Ambas liquidaciones serán conexas y la interrupción de una implicará la interrupción de la otra.

Extensión

De acuerdo con el artículo 69 LGT:

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 68 para las obligaciones mancomunadas
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.

Efectos

Según el artículo 70 de la LGT:

1. 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 relativas a libros y registros contables, facturas y demás documentación que el obligado tributario deba de conservar en relación con el cumplimiento de las obligaciones tributarias propias o de terceros, 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 la LGT. La prescripción en el derecho sancionador tributario

De acuerdo con el artículo 189 LGT, 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.

Tema 4 Los Obligados Tributarios. La Prescripción

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.

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.

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.

- b) 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.

La prescripción **se aplicará de oficio por la Administración Tributaria**, sin necesidad de que la invoque el interesado.



Tema 5 Información y asistencia. Colaboración social

Información y asistencia.

Deber de información y asistencia a los obligados tributarios

De acuerdo con el artículo 85 LGT la Administración deberá prestar a los obligados tributarios la necesaria información y asistencia acerca de sus derechos y obligaciones.

Esta actividad de asistencia **se instrumentará**, entre otras, a través de las siguientes actuaciones:

- Publicación de textos actualizados de las normas tributarias, así como de la doctrina administrativa.
- Comunicaciones y actuaciones de información efectuadas por los servicios de información de la AT.
- Contestaciones a consultas escritas.
- Actuaciones previas de valoración.
- Asistencia a los obligados en la realización de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones.

Publicaciones

El artículo 86 LGT nos indica que 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.

Asimismo, difundirá periódicamente las contestaciones a consultas y las resoluciones económico-administrativas que considere de mayor trascendencia y repercusión.

La Administración Tributaria del Estado y de las CCAA podrán convenir que las publicaciones a las que se refiere el apartado 1 se realicen en las lenguas oficiales de las CCAA.

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 la LGT **será, en todo caso, gratuito.**

Comunicaciones y actuaciones de información

De acuerdo con el artículo 87 LGT, 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.

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.

Las actuaciones de información previstas en este artículo se podrán efectuar mediante el empleo y aplicación de técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos.

Artículo 64 RGAT Tramitación de las solicitudes de información:

Las solicitudes formuladas por escrito que puedan ser objeto de contestación a partir de la documentación o de los antecedentes existentes en el órgano competente **se contestarán en el plazo máximo de tres meses** y en la contestación se hará referencia, en todo caso, a la normativa aplicable al objeto de la solicitud.

Contestaciones a consultas escritas

De acuerdo con el artículo 88 LGT, las consultas tributarias escritas se formularán antes de la finalización del plazo establecido para el ejercicio de los derechos, la presentación de declaraciones o el cumplimiento de otras obligaciones tributarias.

- La consulta se formulará mediante **escrito dirigido al órgano competente** para su contestación.
- **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.
- La Administración Tributaria archivará, con notificación al interesado, las consultas que no reúnan los requisitos y no sean subsanadas a requerimiento de la Administración.
- La **competencia para contestar las consultas** corresponde a la Dirección General de Tributos (art 65 RGAT) quien deberá contestar por escrito las consultas 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.

El artículo 89 LGT nos indica los **efectos de las contestaciones a consultas tributarias escritas** del siguiente modo:

- La contestación tendrá efectos vinculantes, para los órganos y entidades de la Administración Tributaria encargados de la aplicación de los tributos en su relación con el consultante.
- Se aplicarán al consultante los criterios expresados en la contestación, siempre y cuando la consulta se hubiese formulado en el plazo correcto.
- 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.
- 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.

- La presentación y contestación de las consultas no interrumpirá los plazos establecidos en las normas tributarias para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.
- La contestación a las consultas tributarias escritas tendrá carácter informativo y el obligado tributario no podrá entablar recurso alguno contra dicha contestación.

Información de carácter previo a la transmisión de bienes inmuebles

De acuerdo con el artículo 90 LGT, 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.

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 AT.

Dicha información **no impedirá la posterior comprobación administrativa** de los elementos de hecho y circunstancias manifestados.

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 se hubiera incluido en la solicitud del interesado

Acuerdos previos de valoración

Amparados en el artículo 91 LGT, 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.

La solicitud deberá presentarse por escrito, **antes de la realización del hecho imponible** y a dicha solicitud se acompañará la propuesta de valoración formulada por el obligado tributario.

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.

Dicho acuerdo tendrá **un plazo máximo de vigencia de tres años** excepto que la normativa que lo establezca prevea otro distinto.

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.

Asistencia a los obligados en la realización de declaraciones.

El artículo 77 RGAT regula las actuaciones de asistencia tributaria en el sentido siguiente:

- Entre otras actuaciones, la asistencia tributaria podrá consistir en la confección de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos, así como en la confección de un borrador de declaración.
- La actuación de la Administración Tributaria **consistirá en la transcripción de los datos aportados por el solicitante** y en la realización de los cálculos correspondientes. Ultimado el modelo se entregará para su revisión y para la verificación de la correcta transcripción de los datos y su firma por el obligado, si este lo estima oportuno.
- Los datos, contenidos en las declaraciones no vincularán a la Administración en el ejercicio de las actuaciones de comprobación o investigación que puedan desarrollarse con posterioridad. Esto nos indica que siempre será el contribuyente el responsable último de la declaración.
- De acuerdo con el artículo 78 RGAT, la Administración Tributaria podrá facilitar a los obligados tributarios programas informáticos de asistencia para la confección y presentación de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos.
- La asistencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias se podrá ofrecer también por vía telemática.
- El uso de estos medios deberá procurar alcanzar al mayor número de obligados tributarios.

La Colaboración Social

De acuerdo con el artículo 46 LGT, se podrá presentar 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.**

La colaboración social, no obstante, no se refiere únicamente a la presentación de declaraciones telemáticas por terceros, sino que tiene un ámbito mucho mayor, conforme al artículo 92 de la LGT ya que **podrá referirse, entre otros**, a los siguientes aspectos:

- a) Realización de estudios o informes relacionados con la elaboración y aplicación de disposiciones generales.
- 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, etc. 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.

Obligaciones de información

De acuerdo con el artículo 93 LGT, las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de la LGT, estarán obligadas a proporcionar a la Administración Tributaria **toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus 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 AT.

A la misma obligación quedarán sujetas aquellas personas o entidades, incluidas las bancarias, 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.

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 podrán efectuarse en el ejercicio de las funciones de **inspección o recaudación, previa autorización** del órgano de la Administración Tributaria que reglamentariamente se determine.

- d) 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:**

- El secreto del contenido de la correspondencia.
- El secreto de los datos que se hayan suministrado a la Administración para una finalidad exclusivamente estadística.
- El secreto del protocolo notarial.

La obligación de los demás profesionales de facilitar información con trascendencia tributaria a la Administración Tributaria **no alcanzará a:**

- 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.

- b) **Aquellos datos confidenciales** de sus clientes de los que tengan conocimiento como consecuencia de la prestación de servicios profesionales de asesoramiento o defensa.

El desarrollo reglamentario se encuentra en el artículo 30 RGAT que nos separa claramente los dos sistemas por lo que se puede materializar esta obligación de suministro regulada en el artículo 93 LGT.

- a) En primer lugar las obligaciones generales de suministro que se plasman en la **declaraciones informativas** que serán objeto de estudio más adelante, como son los modelos 347, 180 ó 190. Respecto a estas declaraciones se habilita, dentro del ámbito de competencias del Estado, al titular del Ministerio de Hacienda a aprobar los modelos de declaración que, a tal efecto, deberán de presentarse, el lugar y plazo de presentación y los supuestos y condiciones en que la obligación deberá cumplirse mediante soporte directamente legible por ordenador o por medios telemáticos.

- b) En segundo lugar, el cumplimiento de la obligación de información también podrá consistir en la **contestación a requerimientos individualizados** relativos a 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, aunque no existiera obligación de haberlos suministrado con carácter general a la Administración tributaria mediante las correspondientes declaraciones.

En estos casos, la información requerida deberá aportarse por los obligados tributarios en la forma y plazos que se establezcan en el propio requerimiento. **Las actuaciones de obtención de información podrán desarrollarse directamente en los locales, oficinas o domicilio de la persona o entidad en cuyo poder se hallen los datos correspondientes o mediante requerimientos** para que tales datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria sean remitidos o aportados a la Administración tributaria.

Las actuaciones de obtención de información **podrán realizarse por propia iniciativa del órgano administrativo actuante, a solicitud de otros órganos administrativos o jurisdiccionales** en los supuestos de colaboración establecidos legalmente, o a petición de otros Estados o entidades internacionales o supranacionales en el marco de la asistencia mutua.

Los requerimientos individualizados de obtención de información respecto de terceros podrán realizarse en el curso de un procedimiento de aplicación de los tributos o ser independientes de este. Los requerimientos relacionados con el cumplimiento de las obligaciones tributarias propias de la persona o entidad requerida no suponen, en ningún caso, el inicio de un procedimiento de comprobación o investigación.

Precisión reglamentaria.

El artículo 30.4 del RGAT nos indica expresamente que la solicitud de datos, informes, antecedentes y justificantes **que se realice al obligado tributario** en el curso de un procedimiento de aplicación de los tributos de que esté siendo objeto, de acuerdo con las facultades establecidas en la normativa reguladora del

procedimiento, **no tendrá la consideración de requerimiento de información** a efectos de lo previsto en los artículos 93 y 94 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Deber de información de funcionarios y servicios públicos.

El artículo 94 LGT impone el mismo deber de información a las **autoridades**, cualquiera que sea su naturaleza, quienes estarán obligadas a suministrar a la Administración Tributaria cuantos datos, informes y antecedentes con trascendencia tributaria recabe ésta, y a prestarle, a ella y a sus agentes, apoyo, concurso, auxilio y protección para sus funciones.

A las mismas obligaciones quedarán sujetos los partidos políticos, sindicatos y asociaciones empresariales.

Precisión.

Vemos como esta obligación se establece en otro párrafo, dejando claro que estos organismos no se deben considerar como autoridades.

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.

Precisión.

En este caso no hay una obligación general de suministro, sino que se restringe a aquellos datos concretos que se soliciten o bien los jueces y tribunales quieran comunicar de oficio a la administración tributaria.

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 artículo 93.3 LGT.

La cesión de datos de carácter personal que se deba efectuar a la Administración Tributaria **no requerirá** el consentimiento del afectado.

Carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria

De acuerdo con el artículo 95 LGT, los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración Tributaria en el desempeño de sus funciones tienen carácter reservado y sólo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada y para la imposición de las sanciones que procedan, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, **salvo que la cesión tenga por objeto:**

- La colaboración con los órganos jurisdiccionales y el Ministerio Fiscal.
- La colaboración con otras Administraciones tributarias a efectos del cumplimiento de obligaciones fiscales.
- La colaboración con la Inspección de Trabajo y Seguridad Social.
- 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.

- La colaboración con las comisiones parlamentarias de investigación en el marco legalmente establecido.
- La protección de los derechos e intereses de los menores e incapacitados por los órganos jurisdiccionales o el Ministerio Fiscal.
- La colaboración con el Tribunal de Cuentas en el ejercicio de sus funciones de fiscalización de la AEAT.
- La colaboración con los jueces y tribunales para la ejecución de resoluciones judiciales firmes.
- 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.
- 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.
- 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.
- La colaboración con la Intervención General de la Administración del Estado.
- La colaboración con la Oficina de Recuperación y Gestión de Activos.

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 AT.**

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.

Los retenedores y obligados a realizar ingresos a cuenta quedan sujetos al más estricto y completo sigilo respecto de ellos.

Precisión.

El artículo 60 RGAT desarrolla este tema indicando que:

- Los resultados de las actuaciones **podrán ser utilizados en todo caso por el órgano que las haya realizado** y por otros órganos de la misma Administración tributaria en orden al adecuado desempeño de sus funciones respecto del mismo o de otros obligados tributarios.



- Los datos, informes o antecedentes obtenidos en el curso de las actuaciones **podrán utilizarse cuando sea necesario para la emisión de informes, peritajes o asistencias** solicitados a otros órganos, Administraciones, personas o entidades, sin perjuicio de lo previsto en el artículo 95.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
- Los funcionarios y el personal al servicio de la Administración tributaria **no estarán obligados a declarar como testigos** en los procedimientos civiles ni en los penales, por delitos perseguibles únicamente a instancia de parte, cuando no pudieran hacerlo sin violar el deber de sigilo que estén obligados a guardar.

Publicidad de situaciones de incumplimiento relevante

El artículo 95 bis de la LGT permite la publicidad de las situaciones de incumplimiento relevante de acuerdo con las siguientes normas.

Circunstancias que deben concurrir:

- a) Que el **importe total de las deudas** y sanciones tributarias pendientes de ingreso supere el importe de **600.000 €**.
- b) Que dichas deudas o sanciones tributarias no hubiesen sido pagadas transcurrido el plazo de ingreso en periodo voluntario.

No se incluirán aquellas deudas y sanciones tributarias que se encuentren aplazadas o suspendidas.

Se incluirá la siguiente información:

- a) La identificación de los deudores: nombre apellidos o razón o denominación social completa y NIF.
- b) El importe conjunto de las deudas y sanciones pendientes de pago.

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.

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.

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.

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.

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.

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.

Será competente para dictar los acuerdos de publicación regulados en este artículo el **Director General de la AEAT**.

En la publicación del listado **se especificará que la situación en el mismo reflejada es la existente a 31 de diciembre** del año anterior, sin que la publicación del listado resulte afectada por las actuaciones realizadas por el deudor con posterioridad a dicha fecha de referencia, en orden al pago de las deudas y sanciones incluidas en el mismo.

Lo dispuesto en este artículo **no afectará en modo alguno al régimen de impugnación**, es decir que no abre plazo de recurso.

No constituyen causa de interrupción de la prescripción.

El acuerdo de publicación del listado pondrá fin a la vía administrativa. → **No cabe recurso**

Tecnologías informáticas y Telemáticas

Al amparo del artículo 96 LGT, 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.

Utilización de tecnologías informáticas y telemáticas. – art 82 RGAT

En la utilización de técnicas y medios electrónicos, informáticos o telemáticos deberá respetarse el derecho a la protección de datos de carácter personal en los términos establecidos en la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de protección de datos.

Identificación de la Administración Tributaria actuante – Art 83 RGAT

La Administración Tributaria actuante en los procedimientos y actuaciones en los que se utilicen técnicas y medios electrónicos, informáticos o telemáticos podrá identificarse mediante sistemas de códigos o firmas electrónicas.

La Administración Tributaria publicará en el BOE correspondiente los códigos que sirvan para confirmar el establecimiento con ella de comunicaciones seguras en redes abiertas por los ciudadanos. Las comunicaciones en redes cerradas se registrarán por sus reglas específicas.

Actuación automatizada – Art 84 RGAT

En caso de actuación automatizada, la Administración Tributaria **deberá identificarse y garantizar la autenticidad** del ejercicio de su competencia, con alguno de los siguientes sistemas de firma electrónica:

- a) Sello electrónico de Administración pública, órgano o entidad de derecho público basado en certificado electrónico que reúna los requisitos exigidos por la legislación de firma electrónica.
- b) Código seguro de verificación vinculado a la Administración pública, órgano o entidad permitiéndose en todo caso la comprobación de la autenticidad e integridad del documento accediendo por medios.

Equivalencia de soportes documentales – Art 86 RGAT

- Las copias realizadas en soporte de papel de documentos públicos administrativos emitidos por medios electrónicos y

firmados electrónicamente tendrán la consideración de copias auténticas, siempre que incluyan la impresión de un código seguro de verificación generado electrónicamente.

- El expediente electrónico es el conjunto de documentos electrónicos correspondientes a un procedimiento administrativo, cualquiera que sea el tipo de información que contengan.
- El foliado de los expedientes electrónicos podrá llevarse a cabo mediante un índice electrónico, firmado o sellado por la Administración, órgano o entidad actuante, según proceda.



Tema 6 Obligaciones formales, censos y NIF

Libros de registro

A.- Impuesto sobre Sociedades

Deberán en todo caso llevar su contabilidad de acuerdo con lo previsto en el Código de comercio.

B.- IRPF – Art 68 RIRPF

- Actividades empresariales cuyo rendimiento se determine en la **modalidad normal del método de estimación directa**: estarán obligados a llevar contabilidad ajustada a lo dispuesto en el Código de comercio.
- Actividades empresariales que **no tengan carácter mercantil**, así como aquellas cuyo rendimiento se determine en la modalidad **simplificada del método de estimación directa**: las obligaciones contables se limitarán a la llevanza de los siguientes libros:
 - Libro registro de ventas e ingresos
 - Libro registro de compras y gastos
 - Libro registro de bienes de inversión
- Actividades profesionales cuyo rendimiento se determine en método de estimación directa:
 - Libro registro de ingresos
 - Libro registro de gastos
 - Libro registro de bienes de inversión
 - Libro registro de provisiones de fondos y suplidos
- Actividades económicas que determinan su rendimiento neto mediante el método de estimación objetiva: deberán conservar, numeradas por orden de fechas y agrupadas por trimestres, las facturas emitidas y las facturas o justificantes documentales de otro tipo recibidos. Igualmente, deberán conservar los justificantes de los signos, índices o módulos aplicados. Además, quienes deduzcan amortizaciones deberán llevar un libro registro de bienes de inversión. Cuando el rendimiento neto se determine teniendo en cuenta el volumen de operaciones se llevará un libro registro de ventas e ingresos.

C.- IVA

Los sujetos pasivos del IVA deberán llevar, con carácter general, los siguientes libros registros:

- a) Libro registro de facturas expedidas.
- b) Libro registro de facturas recibidas.
- c) Libro registro de bienes de inversión
- d) Libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias.

Facturas

Se encuentran reguladas en el RD 1619/2012 de 30 de noviembre

Obligación de expedir factura

De acuerdo con el artículo 2, los empresarios o profesionales están obligados a expedir factura y copia de esta por las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen en el desarrollo de su actividad, incluidas las no sujetas y las sujetas pero exentas del Impuesto, en los términos establecidos en este Reglamento y sin más excepciones que las previstas en él. Esta obligación incumbe asimismo a los empresarios o profesionales acogidos a los regímenes especiales del IVA. También deberá expedirse factura y copia de esta por los pagos recibidos con anterioridad a la realización de las operaciones.

Deberá expedirse factura y copia de esta en todo caso en las siguientes operaciones:

- a) Aquéllas en las que el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal, con independencia del régimen de tributación al que se encuentre acogido el empresario o profesional que realice la operación, así como cualesquiera otras en las que el destinatario así lo exija para el ejercicio de cualquier derecho de naturaleza tributaria.
- b) Las entregas de bienes destinados a otro Estado miembro a que se refiere el artículo 25 de la Ley del Impuesto.
- c) Las entregas de bienes a que se refiere el artículo 68. Tres y cinco de la Ley del Impuesto cuando, por aplicación de las reglas referidas en dicho precepto, se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto.
- d) Las entregas de bienes expedidos o transportados fuera de la Comunidad Europea a que se refiere el artículo 21. 1.º y 2.º de la Ley del Impuesto, excepto las efectuadas en las tiendas libres de impuestos a que se refiere el número 2.º, B, del citado artículo.
- e) Las entregas de bienes que han de ser objeto de instalación o montaje antes de su puesta a disposición a que se refiere el artículo 68. Dos.2.º de la Ley del Impuesto.
- f) Aquéllas de las que sean destinatarias personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales, con independencia de que se encuentren establecidas en el territorio de aplicación del Impuesto o no, o las Administraciones Públicas a que se refiere el artículo 2 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas

Excepciones a la obligación de expedir factura.

No existirá obligación de expedir factura, salvo en los supuestos anteriores.

- a) Las operaciones exentas del IVA, salvo artículo 20. Uno.2º, 3º, 4º, 5º, 15º, 20º, 21º, 22º, 24º y 25º.
- b) Las realizadas por empresarios a las que sea de aplicación el R.E. del recargo de equivalencia.

- c) Las realizadas por empresarios por las que se encuentren acogidos al régimen simplificado.
- d) Aquéllas otras en las que así se autorice por el Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT, en relación con sectores empresariales o profesionales o empresas determinadas, con el fin de evitar perturbaciones en el desarrollo de las actividades.
- e) Operaciones de seguro y las operaciones financieras).
- f) Las operaciones realizadas en el desarrollo de las actividades que se encuentren acogidas al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 16.1 de este Reglamento.

En todo caso, deberá expedirse factura por las entregas de inmuebles a que se refiere el segundo párrafo del apartado uno del artículo 129 de la Ley del Impuesto.

Facturas simplificadas.

- **La obligación de expedir factura podrá ser cumplida mediante la expedición de factura simplificada:**
 - Cuando su importe **no exceda de 400 €**, IVA incluido, o
 - Cuando deba expedirse una factura **rectificativa**.
- **Igualmente, cuando su importe no exceda de 3.000 €, IVA incluido, en las operaciones siguientes:**
 - Ventas al por menor, incluso las realizadas por fabricantes o elaboradores de los productos entregados.
 - Ventas o servicios en ambulancia.
 - Ventas o servicios a domicilio del consumidor.
 - Transportes de personas y sus equipajes.
 - Servicios de hostelería y restauración prestados por restaurantes, bares, cafeterías, horchaterías, y establecimientos similares, así como el suministro de bebidas o comidas para consumir en el acto.
 - Servicios prestados por salas de baile y discotecas.
 - Servicios telefónicos prestados mediante la utilización de cabinas telefónicas de uso público, así como mediante tarjetas que no permitan la identificación del portador.
 - Servicios de peluquería y los prestados por institutos de belleza.
 - Utilización de instalaciones deportivas.
 - Revelado de fotografías y servicios prestados por estudios fotográficos.
 - Aparcamiento y estacionamiento de vehículos.
 - Alquiler de películas.
 - Servicios de tintorería y lavandería.
 - Utilización de autopistas de peaje.

No podrá expedirse factura simplificada por las siguientes operaciones:

- Las entregas de bienes destinados a otro Estado miembro a que se refiere el artículo 25 de la Ley del Impuesto. Adquisiciones y entregas intracomunitarias
- Las entregas de bienes a que se refiere el artículo 68. Tres y cinco de la Ley del Impuesto cuando, por aplicación de las reglas referidas en dicho precepto, se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto.
- Las entregas de bienes o las prestaciones de servicios que se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto, cuando el proveedor del bien o prestador del servicio no se encuentre establecido en el citado territorio, el sujeto pasivo del impuesto sea el destinatario para quien se realice la operación sujeta al mismo y la factura sea expedida por este último con arreglo a lo establecido en el artículo 5 de este Reglamento.
- Las operaciones a que se refiere el artículo 2.3.b). a) y b).

Cumplimiento de la obligación de expedir factura por el destinatario o por un tercero:

La obligación podrá ser cumplida materialmente por los destinatarios de las operaciones o por terceros. En cualquier caso, el obligado a la expedición de la factura será el responsable.

Para ello, **se deben cumplir los siguientes requisitos:**

- a) Existir un acuerdo previo a la realización de las operaciones.
- b) Cada factura así expedida deberá ser objeto de un procedimiento de aceptación.
- c) El destinatario de las operaciones que proceda a la expedición de las facturas deberá remitir una copia al que las realizó.
- d) Estas facturas serán expedidas en nombre y por cuenta del que haya realizado las operaciones que en ellas se documentan.

La obligación podrá ser cumplida mediante la contratación de **terceros** a los que encomienden su expedición.

Contenido de la factura

De acuerdo con el artículo 6 del RD de facturación el contenido será el siguiente:

- Número y serie
- Fecha de expedición
- Nombre y apellidos, razón o denominación social completa, tanto del expedidor como del destinatario.
- NIF atribuido por la Administración Tributaria española o, en su caso, por la de otro Estado miembro de la Unión Europea.
- Domicilio, tanto del obligado a expedir factura como del destinatario de las operaciones.
- Descripción de las operaciones
- Tipo impositivo
- Cuota tributaria
- Fecha de la operación



- En caso de que sea el adquirente o destinatario de la entrega o prestación quien expida la factura en lugar del proveedor o prestador, de conformidad con lo establecido en el artículo 5 de este Reglamento, la mención «facturación por el destinatario»

Contenido de las facturas simplificadas

Las facturas simplificadas y sus copias contendrán los siguientes datos o requisitos:

- Número y, en su caso, serie
- La fecha de su expedición
- La fecha en que se hayan efectuado las operaciones o en la que, en su caso, se haya recibido el pago anticipado.
- NIF, así como el nombre y apellidos, razón o denominación social completa del obligado a su expedición.
- La identificación del tipo de bienes entregados o de servicios prestados.
- Tipo impositivo aplicado y, opcionalmente, también la expresión «IVA incluido»
- Contraprestación total.

Cuando el **destinatario sea un empresario o profesional** y así lo **exija**, el expedidor de la factura simplificada deberá hacer constar, además, los siguientes datos:

- NIF atribuido por la Administración Tributaria española o, en su caso, por la de otro Estado miembro de la Unión Europea, así como el domicilio del destinatario de las operaciones.
- La cuota tributaria que, en su caso, se repercuta, que deberá consignarse por separado.

También deberán hacerse constar los datos referidos en el apartado anterior, cuando el destinatario de la operación no sea un empresario o profesional y así lo exija para el ejercicio de cualquier derecho de naturaleza tributaria

Plazos de las facturas

- **Expedición.**
 - Las facturas deberán ser expedidas en el momento de realizarse la operación.
 - Cuando el destinatario de la operación sea un empresario o profesional que actúe como tal, las facturas deberán expedirse antes del día 16 del mes siguiente a aquél en que se haya producido el devengo.
- **Remisión**
 - Esta obligación deberá cumplirse en el mismo momento de la expedición,
 - Cuando el destinatario de la operación sea un empresario o profesional que actúe como tal, las facturas deberán expedirse antes del día 16 del mes siguiente a aquél en que se haya producido el devengo.

Conservación de facturas

Durante el plazo de prescripción 4 años, No obstante, el código de comercio nos indica un plazo de seis años.

Excepciones a este plazo:

- Los contribuyentes por el Impuesto sobre Sociedades deberán conservarlas mientras que se arrastren bases negativas durante un plazo de diez años
- Los contribuyentes que practiquen amortización deberán conservarlas durante todo el plazo que amorticen y cuatro más.

Medios de expedición de las facturas.

Las facturas podrán expedirse por cualquier medio, en papel o en formato electrónico, que permita garantizar al obligado a su expedición la autenticidad de su origen, la integridad de su contenido y su legibilidad, desde su fecha de expedición y durante todo el periodo de conservación.

Factura electrónica.

- Aquella factura que se ajuste a este Reglamento y que haya sido expedida y recibida en formato electrónico.
- La expedición de la factura electrónica estará condicionada a que su destinatario haya dado su consentimiento.

La Gestión Censal

Cualquier censo tributario incluirá necesariamente los siguientes datos:

- Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, así como el anagrama, si lo tuviera.
- NIF
- Domicilio fiscal.
- En su caso, domicilio en el extranjero

Artículo 3 RGAT: Los Censos Tributarios son los siguientes:

- **El Censo de Obligados Tributarios** estará formado por la totalidad de las personas o entidades que deban tener un número de identificación fiscal para sus relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria.
- **El Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores** estará formado por las personas o entidades que desarrollen o vayan a desarrollar en territorio español alguna de las actividades u operaciones que se mencionan a continuación:
- **El Registro de operadores intracomunitarios** estará formado por las personas o entidades que tengan asignado el número de identificación fiscal regulado a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido para la realización de AIB y EIB.
- **El Registro de devolución mensual** a que se refiere el artículo 30 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, que tengan derecho al procedimiento de devolución que se regula en el referido artículo 30 de dicho reglamento.
- **El Registro de grandes empresas** estará formado por aquellos obligados tributarios cuyo volumen de operaciones supere la cifra de 6.010.121,04 euros durante el año natural inmediato anterior, incluso cuando desarrollen su actividad fuera del territorio de aplicación de este impuesto.
- **El Registro territorial de los impuestos especiales** estará integrado por las personas y entidades a que se refieren los artículos 40, 138 y 146 del Reglamento de los Impuestos

Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

- El Registro de extractores de depósitos fiscales de productos incluidos en los ámbitos objetivos de los Impuestos sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas o sobre Hidrocarburos.
- El Registro territorial del Impuesto sobre Gases Fluorados de Efecto Invernadero.
- El Registro territorial del Impuesto especial sobre los envases de plástico no.
- El Registro territorial del Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos.

Censo de empresarios, profesionales y retenedores

- Estará formado por quienes desarrollen en territorio español algunas de siguientes:
 - Actividades empresariales o profesionales, incluidas las agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras.
 - Abono de rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta.
 - Adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas por quienes no actúen como empresarios o profesionales.
 - Personas o entidades no residentes que operen en territorio español mediante establecimiento permanente o satisfagan en dicho territorio rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta.
 - Las personas o entidades que sean socios, herederos, comuneros o partícipes de entidades en régimen de atribución de rentas que desarrollen actividades empresariales o profesionales y tengan obligaciones derivadas de su condición.
- Constará la siguiente información:
 - Declaraciones o autoliquidaciones que deba presentar periódicamente por razón de sus actividades o por satisfacer rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta.
 - Situación tributaria en los impuestos que le resulten aplicables: Impuesto sobre Sociedades (entidad total o parcialmente exenta, régimen especial de entidades sin fines lucrativos); IRPF (régimen de determinación del rendimiento neto; inclusión, renuncia o exclusión del régimen de estimación objetiva); IVA (régimen general o regímenes especiales)
 - Inclusión o baja en el registro de devolución mensual y el registro de grandes empresas.
 - Clasificación de las actividades económicas desarrolladas de acuerdo con la codificación prevista a efectos del Impuesto sobre Actividades Económicas (Disposición Transitoria cuarta RD 1065/2007)
 - Locales o establecimientos en los que se desarrolla la actividad.
 - Teléfono y, en su caso, dirección de correo electrónico.

Modelo 030

Será presentado por personas físicas que no desarrollen actividades empresariales o profesionales y no satisfagan rendimientos sujetos a retención o ingreso a cuenta para:

- Solicitar el alta en el Censo de obligados tributarios
- Solicitar el NIF por personas físicas
- Comunicar el cambio de domicilio fiscal o un domicilio a efectos de notificaciones si es distinto del fiscal
- Comunicar la modificación de datos identificativos
- Comunicar el cambio de estado civil
- Solicitar etiquetas identificativas
- Comunicar la representación legal o voluntaria

El plazo de presentación:

- No hay plazo salvo si se presenta para comunicar el cambio de domicilio fiscal el plazo de presentación será de tres meses desde que se produzca el citado cambio.
- Si con anterioridad al vencimiento de dicho plazo finalizase el de presentación de la declaración del IRPF que el obligado tuviera que presentar después del cambio de domicilio, la comunicación deberá efectuarse en el correspondiente modelo de autoliquidación del IRPF.

Modelo 036/037

Será obligatoria presentar del modelo 036 con certificado electrónico para los obligados tributarios que:

- Tengan la condición de Administración Pública,
- Adscritos a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes o a alguna de las Unidades de Gestión de Grandes Empresas de la AEAT
- Tengan la forma de sociedad anónima o sociedad de responsabilidad limitada,
- Cuando el modelo 036 se utilice para solicitar la inscripción en el registro de devolución mensual.

Declaración de alta, modificación y baja

• Declaración de alta

- Deberá contener la identificación del declarante y su domicilio fiscal. En las declaraciones correspondientes a personas jurídicas o entidades del artículo 35.4 LGT deberá incluirse, asimismo, con carácter general, la identificación de cada uno de los socios, miembros o partícipes fundadores o que promuevan su constitución.
- Información sobre las declaraciones o autoliquidaciones que deben presentar periódicamente por razón de sus actividades, la situación tributaria que le corresponda tanto en el ámbito de la imposición directa como en el IVA, y la clasificación de las actividades económicas desarrolladas.
- La declaración de alta servirá, en el caso de personas jurídicas o entidades del artículo 35.4 LGT, para solicitar la asignación del NIF provisional o definitivo.



- Plazo: Deberá presentarse con anterioridad al inicio de las actividades, a la realización de las operaciones, o al nacimiento de la obligación de retener.
- **Declaración de modificación.**
 - Servirá para comunicar el cambio de domicilio fiscal, comunicar la variación de cualquier dato de la situación tributaria o ejercer o revocar las opciones que ofrece la normativa propia de cada tributo.
 - Plazo de un mes desde que se hayan producido los hechos que determinan su presentación.
- **Declaración de baja:**
 - La presentarán quienes cesen en el desarrollo de todo tipo de actividades o dejen de satisfacer rendimientos sujetos a retención.
 - Plazo: Deberá presentarse esta declaración en el plazo de un mes desde que se produzca dicho cese efectivo de actividades.

Existe un modelo simplificado 037 que podrán utilizar para solicitar el alta en el censo aquellas personas físicas residentes cuyo domicilio fiscal coincida con el de gestión administrativa, con exclusión de aquellos que figuren en ROI o REDEME o estén acogidos a determinados regímenes especiales o realicen determinadas operaciones.

Forma y lugar de presentación

- La presentación en impreso se realizará en la Administración o Delegación de la AEAT correspondiente al domicilio fiscal del titular.
- Las personas no residentes en España o no establecidas en la correspondiente al domicilio fiscal de su representante.
- Podrá realizarse mediante entrega directa en las oficinas indicadas o por correo certificado a las mismas.
- La presentación por vía telemática podrá ser efectuada por el propio declarante o por un tercero que actúe en su representación.
- Cuando la declaración censal deba acompañarse de otros documentos como, por ejemplo, la escritura pública de constitución de la entidad o sus estatutos sociales, se presentarán en el registro telemático general.

Contenido del Censo de Obligados Tributarios.

- **Tratándose de personas físicas, deberán constar los siguientes datos:**
 - Nombre y apellidos, sexo, fecha de nacimiento, lugar de nacimiento, estado civil y fecha del estado civil.
 - NIF español.
 - NIF de otros países, en su caso, para los residentes.
 - Código de identificación fiscal del Estado de residencia, en su caso, para no residentes.
 - Número de pasaporte, en su caso.
 - Condición de residente o no residente en territorio español.

- Domicilio fiscal en España y la referencia catastral del inmueble, salvo que no esté obligado a ello de acuerdo con la normativa que le sea de aplicación.
- En su caso, domicilio en el extranjero.
- Nombre y apellidos o razón social o denominación completa y NIF de los representantes legales para las personas que carezcan de capacidad de obrar en el orden tributario.
- **Tratándose de personas jurídicas y demás entidades, deberán constar los siguientes datos:**
 - Razón social o denominación completa, así como el anagrama, si lo tuviera.
 - NIF español.
 - NIF de otros países, en su caso, para los residentes.
 - Código de identificación fiscal del Estado de residencia, en su caso, para no residentes.
 - Condición de persona jurídica o entidad residentes o no residentes en territorio español.
 - Constitución en España o en el extranjero. En este último caso incluirá el país de constitución.
 - Fecha de constitución y, en su caso, fecha de inscripción en el registro público correspondiente.
 - Capital social de constitución.
 - Domicilio fiscal en España y la referencia catastral del inmueble, salvo que no esté obligado a ello.
 - En su caso, domicilio en el extranjero.
 - Nombre y apellidos o razón social o denominación completa y NIF de los representantes legales.
 - La declaración de que la entidad se constituye con la finalidad específica de la posterior transmisión a terceros de sus participaciones, acciones y demás títulos representativos de los fondos propios, y de que no realizará actividad económica hasta dicha transmisión. Hasta ese momento estas entidades no formarán parte del Registro de Empresarios, Profesionales y Retenedores.

Contenido del Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores

Además de los datos que deben constar del Censo de Obligados Tributarios, **deberá constar** la siguiente información:

- a) Las declaraciones o autoliquidaciones que deba presentar periódicamente por razón de sus actividades.
- b) Su situación tributaria en relación con los siguientes extremos:
 - La condición de entidad total o parcialmente exenta a efectos del Impuesto sobre Sociedades.
 - La opción o la renuncia al régimen fiscal especial previsto en el título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.
 - El método de determinación del rendimiento neto de las actividades económicas que desarrolle y, en su caso, la modalidad aplicada en el IRPF.

- La inclusión, renuncia, revocación de la renuncia o exclusión del método de estimación objetiva o de la modalidad simplificada del régimen de estimación directa en el IRPF.
 - La sujeción del obligado tributario al régimen general o a algún régimen especial en el IVA.
 - La inclusión, renuncia, revocación de la renuncia o exclusión del régimen simplificado, del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca y del régimen especial del criterio de caja del IVA.
 - La inclusión o baja en el Registro de operadores intracomunitarios.
 - La inclusión o baja en el Registro de exportadores y otros operadores económicos en régimen comercial a que se refiere el artículo 30 del Reglamento del IVA.
 - La inclusión o baja en el Registro de grandes empresas.
 - La clasificación de las actividades económicas desarrolladas de acuerdo con la Clasificación Nacional de Actividades Económicas 2009.
 - La relación, en su caso, de los establecimientos o locales en los que desarrolle sus actividades económicas, con identificación de la comunidad autónoma, provincia, municipio, dirección completa y la referencia catastral de cada uno de ellos.
- c) El número de teléfono y, en su caso, la dirección de correo electrónico y la dirección de Internet.

En el caso de no residentes constarán en dicho censo los siguientes datos complementarios:

- El Estado o territorio de residencia.
- La nacionalidad y la forma jurídica o clase de entidad sin personalidad jurídica de que se trate.
- En su caso, nombre y apellidos o razón social, NIF, domicilio fiscal y nacionalidad de su representante.
- Cuando opere en territorio español por medio establecimiento deberá inscribirse éste.

Procedimientos de comprobación censal

Actuaciones de comprobación censal

De acuerdo con el artículo 144 RGAT la **comprobación de la veracidad de los datos comunicados** en las declaraciones censales de alta, modificación y baja, se realizará de acuerdo con los datos comunicados o declarados por el propio obligado tributario, con los datos que obren en poder de la Administración, así como mediante el examen físico y documental de los hechos y circunstancias en las oficinas, despachos, locales y establecimientos del obligado tributario. A estos efectos, los órganos competentes tendrán las facultades previstas en el artículo 172.

Cuando se pongan de manifiesto **omisiones o inexactitudes en la información que figure en el censo**, la rectificación de la situación censal del obligado tributario se realizará de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 145 y 146.

Se podrá acordar la baja cautelar en los ROI y de REDEME mediante acuerdo motivado del delegado o del director de

departamento competente de la AEAT, previo informe del órgano proponente, **en los siguientes supuestos:**

- a) Cuando se constate la inexistencia de la actividad económica o del objeto social declarado o de su desarrollo en el domicilio comunicado, o que en el domicilio fiscal no se desarrolla la gestión administrativa y la dirección efectiva de los negocios.
- b) Cuando el obligado tributario hubiera resultado desconocido en la notificación de cualquier actuación o procedimiento.
- c) Cuando se constate la posible intervención del obligado tributario en operaciones de comercio exterior de las que pueda derivarse el incumplimiento de la obligación tributaria o la obtención indebida de beneficios o devoluciones fiscales en relación con el IVA.

Procedimiento de rectificación censal.

Según el artículo 145 RGAT, podrá iniciarse **mediante requerimiento** para que el obligado tributario **aclare o justifique la discrepancia** observada o los datos relativos a su declaración censal **o mediante la notificación de la propuesta de resolución** cuando la Administración Tributaria cuente con datos suficientes para formularla.

Una vez notificada la propuesta de resolución, se concederá al obligado tributario **un plazo de 10 días**, contados a partir del siguiente al de la notificación de dicha propuesta, para que alegue lo que convenga a su derecho.

El procedimiento de rectificación censal **terminará de alguna de las siguientes formas:**

- a) Por resolución motivada en la que se rectifiquen los datos censales del obligado tributario.
- b) Por la subsanación, aclaración o justificación de la discrepancia.
- c) Por caducidad, 6 meses.
- d) Por el inicio de un procedimiento de comprobación limitada o de inspección que incluya el objeto del procedimiento.

Rectificación de oficio de la situación censal.

Se podrá realizar la rectificación de oficio en los siguientes supuestos:

- a) Cuando así se derive de actuaciones o procedimientos de aplicación de los tributos en los que haya sido parte el propio obligado tributario y en los que se hayan realizado actuaciones de control censal, siempre que en dicha rectificación no sean tenidos en cuenta otros hechos ni otras alegaciones y pruebas que los constatados en dichos procedimientos.
- b) Cuando las personas o entidades a las que se haya asignado un NIF provisional no aporten, la documentación necesaria para obtener el NIF definitivo.
- c) Cuando durante un periodo superior a un año y después de realizar al menos tres intentos de notificación hubiera resultado imposible la práctica de notificaciones al obligado tributario en el domicilio fiscal o cuando se hubieran dado de baja deudas por insolvencia durante tres periodos impositivos o de liquidación.



d) Cuando conforme a lo dispuesto en el artículo 21.3 de este reglamento proceda la rectificación censal.

Revocación del NIF

De acuerdo con el artículo 147 RGAT se podrá revocar el NIF cuando se acredite alguna de las siguientes **circunstancias**:

- Las previstas en el artículo 146.1 b), c) o d) de este reglamento.
- Que se hubiera comunicado a la Administración Tributaria el desarrollo de actividades económicas inexistentes.
- Que la sociedad haya sido constituida por uno o varios fundadores sin que en el plazo de tres meses desde la solicitud del NIF se inicie la actividad económica ni tampoco los actos que de ordinario son preparatorios para el ejercicio efectivo de la misma.
- Que se constate que un mismo capital ha servido para constituir una pluralidad de sociedades, de forma que, de la consideración global de todas ellas, se deduzca que no se ha producido el desembolso mínimo exigido por la normativa aplicable.
- Que se comunique el desarrollo de actividades económicas en un domicilio aparente o falso.
- El acuerdo de revocación requerirá la previa audiencia al obligado tributario por un plazo de 10 días, salvo que dicho acuerdo se incluya en la propuesta de resolución a que se refiere el artículo 145.3 de este reglamento.

La revocación deberá publicarse en el BOE y notificarse al obligado tributario.

La Administración Tributaria podrá rehabilitar el NIF mediante acuerdo que estará sujeto a los mismos requisitos de publicidad.

La falta de resolución expresa de la solicitud en tres meses determinará que la misma se entienda denegada.

Obligaciones relativas al NIF

- Toda persona física o jurídica debe tener un NIF para sus relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria. También deberán disponer de NIF las entidades sin personalidad a que se refiere el artículo 35.4 de la LGT.
- Los españoles que realicen o participen en operaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria y no estén obligados a obtener el DNI por residir en el extranjero o por ser menores de 14 años, deberán obtener un NIF propio. Este NIF tendrá una letra inicial, que será la L para los españoles residentes en el extranjero y la K para los españoles que, residiendo en España, sean menores de 14 años.
- En el caso de que no lo soliciten, la Administración Tributaria podrá proceder de oficio a asignarles el NIF que corresponda.

NIF de personas físicas

Personas físicas de nacionalidad española

De acuerdo con el artículo 19 RGAR, para las personas físicas de nacionalidad española, el número de identificación fiscal **será el número de su documento nacional de identidad seguido del correspondiente código o carácter de verificación**, constituido por una letra mayúscula que habrá de constar en el propio

documento nacional de identidad, de acuerdo con sus disposiciones reguladoras.

Los españoles que realicen o participen en operaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria y no estén obligados a obtener el documento nacional de identidad por residir en el extranjero o por ser menores de 14 años, deberán obtener un número de identificación fiscal propio. Para ello, podrán solicitar el documento nacional de identidad con carácter voluntario o **solicitar de la Administración tributaria la asignación de un número de identificación fiscal**. Este último estará integrado por nueve caracteres con la siguiente composición: una letra inicial destinada a indicar la naturaleza de este número, **que será la L** para los españoles residentes en el extranjero **y la K** para los españoles que, residiendo en España, sean menores de 14 años; siete caracteres alfanuméricos y un carácter de verificación alfabético.

En el caso de que no lo soliciten, la Administración tributaria podrá proceder de oficio a darles de alta en el Censo de Obligados Tributarios y a asignarles el número de identificación fiscal que corresponda.

Para la identificación de los menores de 14 años en sus relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria habrán de figurar tanto los datos de la persona menor de 14 años, incluido su número de identificación fiscal, como los de su representante legal.

NACIONALIDAD	SUPUESTOS	TIPO NIF	ORGANO COMPETENTE ASIGNACION
ESPAÑOLES	General	DNI	Ministerio del Interior
	Menores de 14 años residentes en España sin DNI	K	AEAT
	Residentes en el extranjero	L	AEAT
EXTRANJEROS	General	NIE (X,Y,Z)	Ministerio del Interior
	Que no dispongan de NIE transitoria o definitivamente	M	AEAT

Personas físicas de nacionalidad extranjera.

De acuerdo con el artículo 20 RGAT para las personas físicas que carezcan de la nacionalidad española, el número de identificación fiscal **será el número de identidad de extranjero que se les asigne** o se les facilite de acuerdo con la Ley Orgánica 4/2000, de 11 de enero, sobre derechos y libertades de los extranjeros en España y su integración social, y su normativa de desarrollo.

Las personas físicas que carezcan de la nacionalidad española y no dispongan del número de identidad de extranjero, bien de forma transitoria por estar obligados a tenerlo o bien de forma definitiva al no estar obligados a ello, **deberán solicitar a la Administración tributaria la asignación de un número de identificación fiscal** cuando vayan a realizar operaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria. Dicho número estará integrado por nueve caracteres con la siguiente composición: una letra inicial, **que será la M**, destinada a indicar la naturaleza de este número, siete caracteres alfanuméricos y un carácter de verificación alfabético.

En el caso de que no lo soliciten, la Administración tributaria podrá proceder de oficio a darles de alta en el Censo de Obligados Tributarios y a asignarles el número de identificación fiscal que corresponda.

Tramitación

De acuerdo con el artículo 21 RGAT, el número de identificación fiscal asignado directamente por la Administración tributaria de acuerdo con los artículos 19 y 20 **tendrá validez en tanto su titular no obtenga el documento nacional de identidad o su número de identidad de extranjero.**

Quienes disponiendo de número de identificación fiscal obtengan posteriormente el documento nacional de identidad o un número de identidad de extranjero **deberán comunicar en un plazo de dos meses esta circunstancia** a la Administración tributaria y a las demás personas o entidades ante las que deba constar su nuevo número de identificación fiscal. El anterior número de identificación fiscal surtirá efectos hasta la fecha de comunicación del nuevo.

Cuando se trate de personas físicas que no tengan nacionalidad española, el órgano de la Agencia Estatal de Administración Tributaria que se determine en sus normas de organización específica, podrá recibir y trasladar directamente al Ministerio del Interior la solicitud de asignación de un número de identidad de extranjero.

Cuando se detecte que una persona física dispone simultáneamente de un número de identificación fiscal asignado por la Administración tributaria y de un documento nacional de identidad o un número de identidad de extranjero, **prevalecerá este último.** La Administración tributaria deberá notificar al interesado la pérdida de validez del número de identificación fiscal previamente asignado de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 1 de este artículo, y pondrá en su conocimiento la obligación de comunicar su número válido a todas las personas o entidades a las que deba constar dicho número por razón de sus operaciones.

NIF de personas jurídicas

De acuerdo con el artículo 22 RGAT la Administración Tributaria asignará a las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica un número de identificación fiscal que las identifique, y que será invariable cualesquiera que sean las modificaciones que experimenten aquellas, salvo que cambie su forma jurídica o nacionalidad.

Precisión:

En los términos que establezca el Ministro de Economía y Hacienda, la composición del número de identificación fiscal de las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica incluirá:

- a) Información sobre la forma jurídica, si se trata de una entidad española, o, en su caso, el carácter de entidad extranjera o de establecimiento permanente de una entidad no residente en España.
- b) Un número aleatorio.
- c) Un carácter de control.

La letra informa sobre su forma jurídica, en el caso de las entidades españolas las claves son:

Letra	Tipo de entidad	Letra	Tipo de entidad
A	Sociedades Anónimas	P	Corporaciones locales
B	Sociedades de responsabilidad limitada	Q	Organismos públicos
C	Sociedades colectivas	R	Congregaciones e instituciones religiosas
D	Sociedades comanditarias	S	Órganos de la Administración del Estado y de las CCAA
E	Comunidades de bienes y herencias yacentes	U	Uniones Temporales de Empresas
F	Sociedades cooperativas	V	Otros tipos no definidos en el resto de las claves
G	Asociaciones	N	Personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica que carezcan de la nacionalidad española
H	Comunidades de propietarios en régimen de propiedad horizontal	W	Establecimientos permanentes de entidad no residente en España
J	Sociedades civiles con o sin personalidad jurídica		

Solicitud

Según el artículo 23 RGAT las personas jurídicas o entidades sin personalidad jurídica que vayan a ser titulares de relaciones con trascendencia tributaria deberán solicitar la asignación de un NIF.

Precisión:

En el caso de que **no lo soliciten**, la Administración tributaria podrá proceder de oficio a darles de alta en el Censo de Obligados Tributarios y a asignarles el número de identificación fiscal que corresponda.

Deberán solicitar su número de identificación fiscal **antes de la realización de cualquier entrega, prestación o adquisición de bienes o servicios**, de la percepción de cobros o del abono de pagos, o de la contratación de personal laboral, efectuados para el desarrollo de su actividad. En todo caso, la solicitud se formulará dentro del mes siguiente a la fecha de su constitución o de su establecimiento en territorio español.

La solicitud se efectuará mediante la presentación de la oportuna declaración censal de alta.

Estimada la petición, el órgano competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria procederá a asignar el número de identificación fiscal.



Asignación

Según el artículo 24 RGAT, la asignación se realizará en el **plazo de 10 días**.

La Administración tributaria **podrá comprobar la veracidad de los datos comunicados**. Cuando de la comprobación resultara que los datos no son veraces, la Administración tributaria, previa audiencia a los interesados por un plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, **podrá denegar la asignación de dicho número**.

El número de identificación fiscal de las personas jurídicas y entidades sin personalidad **tendrá carácter provisional** mientras la entidad interesada **no haya aportado copia de la escritura pública o documento fehaciente de su constitución y de los estatutos sociales o documento equivalente, así como certificación de su inscripción, cuando proceda, en un registro público**.

Precisiones:

El número de identificación fiscal, provisional o definitivo, no se asignará a las personas jurídicas o entidades que no aporten, al menos, un documento debidamente firmado en el que los otorgantes manifiesten su **acuerdo de voluntades** para la constitución de la persona jurídica o entidad u otro documento que acredite situaciones de cotitularidad.

El firmante de la declaración censal de solicitud deberá acreditar que actúa en representación de la persona jurídica, entidad sin personalidad o colectivo que se compromete a su creación.

Cuando se asigna un número de identificación fiscal provisional, la entidad quedará obligada a la **aportación de la documentación pendiente necesaria** para la asignación del número de identificación fiscal definitivo en el **plazo de un mes desde la inscripción** en el registro público correspondiente o desde el otorgamiento de las escrituras públicas o documentos fehacientes de su constitución y de los estatutos sociales o documentos equivalentes de su constitución, cuando no fuera necesaria la inscripción de los mismos en el registro correspondiente.

Trascurrido el plazo del mes, o vencido el plazo de seis meses desde la asignación de un número de identificación fiscal provisional, sin que se haya aportado la documentación pendiente, la Administración tributaria podrá requerir su aportación otorgando un plazo máximo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento, para su presentación o para que se justifiquen los motivos que la imposibiliten, con indicación del plazo necesario para su aportación definitiva.

La falta de atención en tiempo y forma del requerimiento para la aportación de la documentación pendiente podrá determinar, previa audiencia al interesado, la revocación del número de identificación asignado, en los términos a que se refiere el artículo 147.

Para solicitar el número de identificación fiscal definitivo se deberá presentar la **declaración censal de modificación**, en la que se harán constar, en su caso, todas las modificaciones que se hayan producido respecto de los datos consignados en la declaración presentada para solicitar el número de identificación fiscal provisional que todavía no hayan sido comunicados a la Administración en anteriores declaraciones censales de

modificación, y a la que se acompañará la documentación pendiente.

Cumplida esta obligación, se asignará el número de identificación fiscal definitivo.

Especialidades a efectos del IVA

A efectos del IVA, quienes realicen operaciones intracomunitarias, el número de identificación será el definido de acuerdo con lo establecido en el reglamento General, al que se antepondrá el prefijo ES.

Dicho número se asignará cuando se solicite por el interesado la inclusión en el Registro de operadores intracomunitarios.

La AEAT podrá denegar la asignación de este número cuando se compruebe que los datos comunicados en la solicitud no son veraces, o cuando no se aporte en el plazo correspondiente la documentación que debe acompañar a la declaración censal de alta para la obtención del NIF definitivo.

Si la AEAT no hubiera resuelto en un **plazo de tres meses podrá considerarse denegada** la asignación del número solicitado.

Utilización del NIF

Utilización ante la Administración Tributaria

El artículo 26 RGAT nos indica que, los obligados tributarios deberán incluir su número de identificación fiscal **en todas las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones o escritos que presenten ante la Administración tributaria**. En caso de no disponer de dicho número deberán solicitar su asignación de acuerdo con lo previsto en los artículos 19, 20 y 23 de este reglamento.

La Administración tributaria podrá admitir la presentación de autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones o escritos en los que no conste el número de identificación fiscal pero, **la tramitación quedará condicionada a la aportación del correspondiente número**. **Trascurridos 10 días** desde la presentación sin que se haya acreditado la solicitud del número de identificación fiscal se podrá tener por no presentada la autoliquidación, declaración, comunicación o escrito, previa resolución administrativa que así lo declare.

Teniendo en cuenta que se deben incluir en determinadas declaraciones los NIF de otros obligados con los que el presentador haya tenido relaciones económicas, los obligados tributarios podrán exigir de las personas o entidades con las que realicen operaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria que les comuniquen su número de identificación fiscal. Dichas personas o entidades deberán facilitarlos y, en su caso, acreditarlos.

Utilización en operaciones con trascendencia tributaria

El artículo 27 RGAT indica que los obligados tributarios deberán incluir su número de identificación fiscal en todos los documentos de naturaleza o con trascendencia tributaria que expidan como consecuencia del desarrollo de su actividad, y deberán comunicarlo a otros obligados de acuerdo con lo previsto en este reglamento o en otras disposiciones. En caso de no disponer de dicho número deberán solicitar su asignación de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 19, 20 y 23 de este reglamento.

En particular, deberá incluirse o comunicarse el número de identificación fiscal en las siguientes operaciones con trascendencia tributaria:

- Cuando se perciban o paguen rendimientos del trabajo, se deberá comunicar el número de identificación fiscal al pagador o perceptor de los referidos rendimientos.
- Cuando se pretenda adquirir o transmitir valores representados por medio de títulos o anotaciones en cuenta y situados en España.
- Cuando se formalicen actos o contratos ante notario que tengan por objeto la declaración, constitución, adquisición, transmisión, modificación o extinción del dominio y los demás derechos reales sobre bienes inmuebles o cualquier otro acto o contrato con trascendencia tributaria.
- Cuando se contrate cualquier operación de seguro o financiera con entidades aseguradoras españolas o que operen en España en régimen de derecho de establecimiento o mediante sucursal o en régimen de libre prestación de servicios.
- Cuando se realicen contribuciones o aportaciones a planes de pensiones o se perciban las correspondientes prestaciones.
- Cuando se realicen operaciones de suscripción, adquisición, reembolso o transmisión de acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva españolas o que se comercialicen en España conforme a la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva.

Utilización en operaciones bancarias

El artículo 28 RGAT indica que las personas o entidades que realicen operaciones con entidades de crédito españolas o que operen en España mediante sucursal o en régimen de libre prestación de servicios, deberán comunicarles su número de identificación fiscal.

Precisiones:

- No será necesario comunicar el número de identificación fiscal a las entidades de crédito en las operaciones de cambio de moneda y compra de cheques de viaje **por importe inferior a 3.000 euros, por quien acredite su condición de no residente** en el momento de la realización de la operación.
- Podrá constituirse un depósito o abrirse una cuenta en una entidad de crédito sin acreditar el número de identificación fiscal en el momento de la constitución. **La comunicación del número de identificación fiscal deberá efectuarse en el plazo de 15 días**, sin que pueda realizarse ningún movimiento hasta que se aporte.
- En las cuentas o depósitos a nombre de menores de edad o incapacitados, así como en los cheques en los que los tomadores o tenedores sean menores de edad o incapacitados, se consignará su número de identificación fiscal, así como el de las personas que tengan su representación legal.
- En las cuentas o depósitos a nombre de varios titulares, autorizados o beneficiarios deberá constar el número de identificación fiscal de todos ellos.



Tema 7 Normas comunes a los procedimientos tributarios

Normas comunes sobre Procedimientos Tributarios

Nos indica el artículo 98 de la LGT que los procedimientos podrán iniciarse de oficio o a instancia del obligado tributario, mediante autoliquidación, declaración, comunicación, solicitud o cualquier otro medio previsto en la normativa tributaria.

Iniciación de oficio

En desarrollo de ese artículo 98 LGT, el RGAT señala, en el artículo 87.1, que la iniciación de oficio de las actuaciones y procedimientos requerirá acuerdo del órgano competente para su inicio, **por propia iniciativa, como consecuencia de orden superior o a petición razonada de otros órganos**. Es decir, que estas también son formas de inicio de oficio.

Continúa ese artículo señalando que la iniciación del procedimiento se realizará mediante comunicación que deberá ser notificada al obligado tributario o mediante personación.

Precisión:

Si la Agencia Tributaria notifica por Correos o por notificación telemática no tenemos problema en distinguir ambas formas de inicio. El problema surge (sobre todo al inicio del estudio de la oposición) cuando un supuesto nos dice que Manolo Pérez acude al domicilio fiscal del deudor.

En este caso, si Manolo entrega la notificación y se va estamos ante un inicio por comunicación mientras que si Manolo entrega la comunicación de inicio y le dice al obligado tributario que quiere ver los libros en ese momento (o cualquier otra actuación) estamos ante un inicio por personación.

Cuando así estuviese previsto, el procedimiento **podrá iniciarse directamente con la notificación de la propuesta de resolución o de liquidación**. En todo caso, el inicio mediante propuesta de liquidación únicamente podrá ser en aquellos casos en los que la Administración disponga de los datos necesarios para cuantificar la deuda, sino tendrá que emitir el correspondiente requerimiento.

Salvo en los supuestos de iniciación mediante personación, se concederá al obligado tributario un **plazo no inferior a 10 días**, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la comunicación de inicio, **para que comparezca, aporte la documentación requerida y la que considere conveniente, o efectúe cuantas alegaciones tenga por oportunas**.

El apartado 3 del artículo 87 del RGAT dispone que la comunicación de inicio contendrá, cuando proceda:

- Procedimiento que se inicia.
- Objeto del procedimiento.
- Requerimiento que se formule y plazo para su contestación.
- Efecto interruptivo del plazo legal de prescripción.

- En su caso, propuesta de resolución. Se concederá un plazo de 10 días para presentar documentos o formular alegaciones.
- En su caso, indicación de la finalización de otro procedimiento de aplicación de los tributos.

El artículo 87.5 RGAT nos indica los efectos de las declaraciones presentadas una vez iniciado el procedimiento.

- En ningún caso iniciarán un procedimiento de devolución.
- Los ingresos tendrán carácter de ingresos a cuenta sobre el importe de la liquidación que, en su caso, se practique, sin que esta circunstancia impida la apreciación de las infracciones tributarias que puedan corresponder. En este caso, no se devengarán intereses de demora sobre la cantidad ingresada desde el día siguiente a aquel en que se realizó el ingreso.

Aclaración y ejemplo:

Este es un tema muy importante en todos los procedimientos tributarios. Veamos un ejemplo. Si un contribuyente que ha recibido el 10 de marzo de 2022 una comunicación de inicio sobre su declaración presentada respecto al IRPF de 2019 considera que de la comprobación va a resultar una liquidación de 10.000 € puede presentar una complementaria el 17 de marzo de 2022.

Pero esa presentación no le va a evitar la sanción ya que la infracción de dejar de ingresar la cometió el 30 de junio de 2020. Lo que si va a evitar es el devengo de intereses por esa cantidad ingresada.

Si finalmente de la comprobación se deriva una liquidación de 12.500 euros que se practica el 18 de agosto de 2022, la presentación de la complementaria tendrá los siguientes efectos:

- La cuota a ingresar será sólo 2.500 ya que la autoliquidación tiene carácter de ingreso a cuenta.
- La base de la sanción seguirá siendo 12.500 ya que, como se ha indicado antes, la infracción se cometió el 30 de junio de 2020.
- Los intereses se calcularán en dos tramos: el primero, intereses sobre 10.000 (complementaria) entre el 1 de julio de 2020 y el 17 de marzo de 2022. Un segundo tramo de intereses sobre los 2.500 entre también el 1 de julio de 2020 y el 18 de agosto de 2022.

Iniciación a instancia del obligado

La iniciación a instancia del obligado tributario se encuentra recogida en el artículo 88 del RGAT, que nos indica que **podrá realizarse mediante autoliquidación, declaración, comunicación de datos, solicitud o cualquier otro medio previsto** en la normativa aplicable. Podrán ser presentados en papel o por medios electrónicos, informáticos y telemáticos.

En el caso de solicitud, esta **deberá contener**, al menos, los siguientes extremos:

- Identificación del obligado tributario y, en su caso, de la persona que le represente, así como el lugar que se señale a efectos de notificaciones.
- Hechos, razones y petición en que se concrete la solicitud.
- Lugar, fecha y firma del solicitante.
- Órgano al que se dirige.

La Administración Tributaria pondrá a disposición de los obligados tributarios modelos preferentemente por medios telemáticos.

Si el documento de iniciación no reúne los requisitos señalados o los exigidos por su normativa específica, se requerirá al interesado para que, en un **plazo de 10 días**, subsane la falta o acompañe los documentos preceptivos, con indicación de que, si así no lo hiciera, se le tendrá por desistido y se procederá al archivo.

Las recepciones a través de medios y técnicas electrónicos, informáticos y telemáticos **serán provisionales** a resultados de su procesamiento, requiriéndose la subsanación de defectos cuando no se ajusten al diseño y demás especificaciones establecidas en la normativa aplicable.

Cuando los requerimientos de subsanación a que se refieren los apartados anteriores **hayan sido atendidos en plazo, pero no se entiendan subsanados** los defectos observados, **deberá notificarse el archivo**.

Tramitación de las actuaciones y los procedimientos tributarios

Derechos de los obligados tributarios en la tramitación del procedimiento

En el artículo 99 LGT se recoge la tramitación de los procedimientos tributarios donde podemos ver que además de los derechos recogidos en el artículo 34 LGT se mencionan expresamente los siguientes extremos:

- Se impone a la Administración la obligación de facilitar en todo momento a los obligados tributarios el ejercicio de los derechos y el cumplimiento de sus obligaciones.
- 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.
- Derecho a que se les expida certificación de las autoliquidaciones, declaraciones y comunicaciones que hayan presentado o de extremos concretos contenidos en las mismas.
- Posibilidad de obtener a su costa copia de los documentos que figuren en el expediente. Las copias se facilitarán en el trámite de audiencia o, en defecto de éste, en el de alegaciones posterior a la propuesta de resolución.
- Limitación del acceso a los registros y documentos que formen parte de un expediente concluido a la fecha de la solicitud al obligado tributario.

- 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.

Precisión:

Estos últimos derechos tienen un desarrollo reglamentario en los artículos 93 a 95 del RGAT.

Lugar y horario de tramitación

En el artículo 90 RGAT podemos encontrar el desarrollo reglamentario de esta materia que nos indica:

- Cuando las actuaciones se desarrollen en oficinas públicas** se realizarán dentro del horario oficial de apertura al público y, en todo caso, dentro de la jornada de trabajo. **Si se desarrollan en los locales del OT**, se respetará la jornada laboral de oficina o de la actividad que se realice en ellos.
- Cuando se disponga de autorización judicial** para la entrada en el domicilio del obligado tributario constitucionalmente protegido, las actuaciones se ajustarán a lo que disponga la autorización en relación con la jornada y el horario para realizarlas.
- Cuando el obligado tributario fuese una persona con discapacidad o con movilidad reducida, las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos se desarrollarán en el lugar que resulte más apropiado.

Ampliación de los plazos de tramitación del procedimiento

De acuerdo con el artículo 91 RGAT hay dos tipos de ampliaciones de plazos

a) Ampliación para cumplir trámites

- Podrá concederse por una sola vez por un periodo que no exceda de la mitad de los plazos.
- La solicitud **deberá presentarse antes de los tres días antes de que finalice el plazo**, justificando la concurrencia de circunstancias que lo aconsejen. La ampliación de plazos no podrá perjudicar derechos de terceros.
- Una vez presentada en plazo la solicitud de ampliación **se entenderá automáticamente concedida** por la mitad del plazo inicialmente fijado, salvo que se notifique de forma expresa la denegación antes de la finalización de ese plazo inicial.

b) Ampliación para comparecer.

- Cuando se requiera la comparecencia, podrá solicitar un aplazamiento cuando justifique circunstancias que se lo impidan.
- La solicitud deberá presentarse, en general, dentro de los tres días siguientes a la notificación del requerimiento.



- Los acuerdos de concesión o denegación de la ampliación de plazos o del aplazamiento serán notificados al interesado.

Precisiones.

Mientras que la ampliación de un plazo no puede solicitarse más de una vez en las ampliaciones para comparecer no hay limitación legal para que se puede solicitar más de una en el mismo trámite.

Trámite de audiencia y alegaciones

En el artículo 96 del RGAT se desarrolla esta materia de forma pormenorizada.

En primer lugar, se indica que durante el trámite de audiencia se **pondrá de manifiesto al obligado tributario** el expediente, que incluirá las actuaciones realizadas, los elementos de prueba en poder de la Administración y los informes emitidos por otros órganos.

Precisión:

En caso de que se hubiera iniciado directamente mediante propuesta de resolución estas opciones se entenderán referidas al trámite de alegaciones.

Se incorporarán también las alegaciones y documentos presentados por el obligado tributario **en cualquier momento anterior** al trámite de audiencia, que deberán ser tenidos en cuenta al redactar la correspondiente propuesta de resolución o de liquidación.

Se podrá prescindir del trámite de audiencia previo a la propuesta de resolución cuando en las normas reguladoras del procedimiento esté previsto un trámite de alegaciones posterior a dicha propuesta.

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

Si antes del vencimiento del plazo de audiencia o de alegaciones, **el obligado tributario manifiesta su decisión de no efectuar alegaciones** ni aportar nuevos documentos ni justificantes, se tendrá por realizado el trámite, dejando constancia en el expediente de esta circunstancia.

Podrá prescindirse del trámite de audiencia o del plazo de alegaciones cuando no figuren en el procedimiento ni sean tenidos en cuenta en la resolución otros hechos ni otras alegaciones y pruebas que las presentadas por el interesado.

Una vez realizado el trámite de audiencia o el de alegaciones **no se podrá incorporar al expediente** más documentación acreditativa de los hechos, salvo que se demuestre la imposibilidad de haberla aportado antes.

Terminación

De acuerdo con el artículo 100 LGT:

- **Formas:** 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.
- **Motivación:** Las resoluciones que pongan fin al procedimiento deberán ser motivadas, con referencia sucinta a los hechos y fundamentos de derecho, cuando así lo disponga la normativa vigente y, en todo caso, los actos de liquidación, los de comprobación de valor, los que impongan una obligación y los que denieguen un beneficio fiscal o la suspensión de la ejecución de actos de aplicación de los tributos.
- **Extensión:** La resolución dictada decidirá todas las cuestiones planteadas y aquellas otras que se deriven de él.
- **Contenido:** Deberá contener el nombre y apellidos o razón social y NIF del OT, su fecha, la identificación del órgano que la dicta, el derecho u obligación tributaria objeto del procedimiento y, en su caso, los hechos y fundamentos de derecho que la motivan.

Documentación de los procedimientos tributarios

Comunicaciones

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. El contenido de las comunicaciones se define en el artículo 97 del RGAT.

Diligencias

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. Tendrán el contenido que se indica en el artículo 98 del RGAT, sin que puedan contener propuestas de liquidaciones tributarias.

Con carácter general, de cada diligencia se extenderán, al menos **dos ejemplares**, que serán **firmados** por el personal al servicio de la Administración Tributaria que practique las actuaciones y por la persona con quien se entiendan las mismas, a la que se **entregará un ejemplar**. Si se negare a recibirlo se considerará rechazo a efectos de que se entienda efectuada la notificación de su contenido, de acuerdo con lo previsto en el artículo 111 LGT.

Informes

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.

Liquidaciones Tributarias

De acuerdo con el artículo 101 LGT, 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.

Clases de liquidaciones

- **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.
 - Las demás a las que la normativa tributaria otorgue tal carácter”.
- **En todos los demás casos, las liquidaciones tributarias tendrán el carácter de provisionales.**
 - Por tanto, las liquidaciones que dicten los órganos de gestión serán siempre provisionales. Lo son incluso, las derivadas de las actas incoadas por las Unidades de Módulos que aplican el procedimiento inspector.
 - **Las liquidaciones definitivas tienen efecto preclusivo**, lo que impide la práctica de posteriores liquidaciones sobre el mismo concepto y periodo impositivo y, en su caso, regularizarlos, salvo que se acuda a los procedimientos especiales de revisión.
- **Una liquidación provisional permite una nueva liquidación, pero la liquidación original sólo podrá ser rectificada:**
 - Si fue dictada en un procedimiento de verificación de datos por un órgano de gestión tributaria, por otra liquidación dictada en un procedimiento de comprobación limitada o de inspección posterior (artículo 133.2 de la LGT).
 - Si fue dictada en un procedimiento de comprobación limitada, podrá ser revisada únicamente si en un nuevo procedimiento de comprobación limitada o en un procedimiento inspector se descubren nuevos hechos o circunstancias al emplear medios distintos a los utilizados en la comprobación inicial (artículo 140.2 de la LGT).

Notificación de las liquidaciones tributarias

Las liquidaciones se notificarán con expresión de:

- La identificación del obligado tributario.
- Los elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria.
- 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, elementos esenciales y fundamentos de derecho.

- Los medios de impugnación que puedan ser ejercidos, órgano ante el que hayan de presentarse y plazo para su interposición.
- El lugar, plazo y forma en que debe ser satisfecha la deuda tributaria.
- Su carácter de provisional o definitiva.

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.

Competencia territorial para dictar liquidaciones tributarias

El artículo 59 RGAT establece reglas para los casos en los que se comunica un cambio de domicilio durante la tramitación.

- Cuando se hubiera iniciado de oficio un **procedimiento de verificación de datos o de comprobación limitada** con anterioridad a la comunicación del nuevo domicilio, dicha comunicación surtirá efectos en relación con la competencia del órgano administrativo una vez transcurrido un mes desde de su presentación, salvo que durante dicho plazo la Administración Tributaria inicie un procedimiento de comprobación de la procedencia del cambio de domicilio. Si se inicia este último procedimiento, todos los procedimientos iniciados de oficio antes de la referida comunicación se continuarán y finalizarán por el órgano que los viniese tramitando en tanto no se resuelva el expediente de comprobación del cambio de domicilio.
- **En un procedimiento inspector**, la comunicación del nuevo domicilio no alterará en ningún caso la competencia del órgano que inició el procedimiento.

Obligación de resolver

El artículo 103 LGT nos indica que 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.

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 sobrevinida 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.

El desarrollo reglamentario de esta obligación la encontramos en el **artículo 101 del RGAT**, del cual podemos resaltar los siguientes extremos:

- Cuando la resolución contenga una liquidación incluirá, cuando proceda, los **intereses de demora** correspondientes.
- El incumplimiento de los plazos máximos de terminación de los procedimientos producirá los efectos previstos en su normativa específica o, en su defecto, los previstos en el artículo 104 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General



Tributaria, sin perjuicio de la obligación de la Administración de dictar resolución expresa cuando proceda.

- En los casos de estimación por silencio administrativo, la resolución expresa posterior sólo podrá ser confirmatoria del mismo.
- En los casos de desestimación por silencio administrativo, la resolución expresa posterior al vencimiento del plazo se adoptará por la Administración sin vinculación alguna al sentido del silencio.
- **Cuando un procedimiento de aplicación de los tributos finalice como consecuencia del inicio de otro procedimiento**, a los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro de su plazo máximo de duración la terminación del primer procedimiento, será suficiente haber realizado un intento de notificación de la comunicación de inicio del segundo procedimiento.
- **Si se hubiese iniciado un procedimiento sancionador** como consecuencia de un procedimiento de aplicación de los tributos y este último finalizase como consecuencia del inicio de otro procedimiento de aplicación de los tributos, el procedimiento sancionador terminará mediante resolución expresa en la que se declarará dicha circunstancia, sin perjuicio de que posteriormente se pueda iniciar un nuevo procedimiento sancionador derivado del procedimiento de aplicación de los tributos iniciado con posterioridad.
- **Las actuaciones realizadas en el curso de un procedimiento** de aplicación de los tributos o de un procedimiento sancionador que hubiesen terminado de la forma prevista en este apartado, así como los documentos y otros elementos de prueba obtenidos en dichos procedimientos **conservarán su validez y eficacia a efectos probatorios en los procedimientos de aplicación de los tributos o sancionadores que puedan iniciarse con posterioridad**, siempre que su examen pueda realizarse de acuerdo con lo dispuesto en la normativa reguladora del procedimiento.

Plazo para resolver

El artículo 104 LGT nos señala expresamente que el plazo máximo en que debe notificarse la resolución será el fijado por la normativa del procedimiento, **sin que pueda exceder de seis meses**, salvo que esté establecido por una norma con rango de ley.

El plazo se contará:

- En los procedimientos iniciados de oficio, desde la fecha de notificación del acuerdo de inicio. Existe una STS reciente que indica que el plazo se cuenta desde el día siguiente al de notificación
- 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.

Interrupciones y dilaciones

Los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente y 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 la LGT **no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución.**

De acuerdo con el artículo 103 RGAT, se consideran periodos de interrupción justificada:

- Cuando se pidan datos, informes, dictámenes o valoraciones a otros órganos de la misma o de otras Administraciones, sin que la interrupción por este concepto pueda exceder de seis meses, o de doce meses, si las solicitudes se formulan a otros Estados.
- Cuando concurra alguna causa de fuerza mayor que obligue a interrumpir las actuaciones.

Según lo dispuesto en el artículo 104 del RGAT son dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración:

- Retrasos por parte del obligado tributario en la comparecencia o en el íntegro cumplimiento de requerimientos de aportación de documentos o información con trascendencia tributaria.
- La aportación de nuevos documentos y pruebas una vez realizado el trámite de audiencia.
- La concesión de ampliación de plazos o aplazamiento de actuaciones, así como la paralización del procedimiento iniciado a instancia del obligado por la falta de cumplimentación de algún trámite indispensable para dictar resolución.
- La presentación de declaraciones, comunicaciones de datos o de solicitudes de devolución complementarias o sustitutivas de otras presentadas con anterioridad.
- Los periodos de interrupción justificada y las dilaciones **deberán documentarse adecuadamente en el expediente** y no impedirán la práctica de las actuaciones que puedan desarrollarse.

El artículo 104.2 LGT establece una regla fundamental para computar el fin de los procedimientos: 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 relación a la notificación electrónica, la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos se entenderá cumplida con la puesta a disposición en la sede electrónica de la Administración Tributaria o en la dirección electrónica habilitada.

Aclaración y ejemplo:

Suele ser habitual para el opositor que se inicia aplicar el artículo 104.2 a cualquier notificación que se practique dando validez al primer intento como si se hubiera notificado de forma fehaciente.

Un procedimiento de comprobación limitada iniciado el 12 de marzo de 2022 debe finalizar como muy tarde el 12 de septiembre de 2022 de forma que si se notificara el 14 de septiembre de 2022 (por ejemplo) el procedimiento habría caducado.

En este sentido si se ha realizado un intento el 11 de septiembre de 2022 que contiene íntegramente la resolución, esto evitará que el procedimiento se entienda caducado ya que el 104.2 así lo

establece, aunque la notificación fehaciente se haya realizado en el segundo intento practicado el 14 de septiembre de 2022.

Dado que la norma establece que es “a los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar la resolución en plazo. Esto significa que a efectos de plazos de recursos y de plazos de ingreso debemos tomar como referencia la notificación fehaciente y no el intento.

Efectos de la falta de resolución

El artículo 104 de la LGT regula los efectos de la falta de resolución en plazo indicando:

- A) 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.
- 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.
 - En el caso de que se produzca la paralización del procedimiento iniciado a instancia de parte, por causa imputable al OT, la Administración le advertirá que, transcurridos tres meses, podrá declarar la caducidad del mismo.
- B) En los procedimientos iniciados de oficio, el vencimiento del plazo máximo producirá los efectos previstos en cada procedimiento:
- 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.
- b) En los procedimientos susceptibles de producir efectos desfavorables o de gravamen se producirá la caducidad.

Caducidad del procedimiento.

La caducidad 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 la LGT.

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 probatoria** en otros procedimientos iniciados o que puedan iniciarse con posterioridad en relación con el mismo u otro obligado tributario.

La prueba

En relación con la carga de la prueba, el artículo 105 LGT dispone que:

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

Sobre las normas sobre medios y valoración de la prueba indica el artículo 106:

- 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.

Sobre el valor probatorio de las diligencias se pronuncia el artículo 107 señalando que.

- Las diligencias extendidas tienen naturaleza de documentos públicos y hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario.
- 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**.

En materia de presunciones en materia tributaria, dispone el artículo 108 LGT:

- 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.
- Los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones 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 Arts. 93 y 94 de la LGT 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.



- 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, atribuirle a un periodo de liquidación concreto conforme a la normativa reguladora del tributo, y el OT, requerido expresamente a tal efecto, no justifique que procede un reparto temporal diferente”.

Notificaciones

Lugar de notificación

Según el artículo 110 LGT:

- 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.
- 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.

Sujetos legitimados para recibir la notificación

De acuerdo con el artículo 111 de la LGT, 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.

Precisión.

El requisito de la edad mínima de **14 años**, de la persona que se encuentre en el domicilio y se haga cargo de la misma, para que se entienda practicada esta notificación no tiene su origen en la LGT sino en el artículo 42 de la Ley 39/2015.

La notificación **la pueden aceptar las personas que se identifiquen y que se encuentren en el domicilio** señalado al efecto o en el domicilio fiscal o los empleados de la comunidad de uno u otro inmueble.

En el caso de que la notificación se realice en **cualquier otro sitio distinto del domicilio** señalado al efecto o del domicilio fiscal, sólo podrá ser recibida por el interesado o su representante.

En relación al rechazo de las notificaciones:

- El rechazo, cualquiera que sea el lugar en el que se produzca, sólo puede efectuarse por el interesado o su representante.
- El rechazo de la notificación realizado por el **interesado o su representante** implicará que se tenga por efectuada la misma.

- La no recepción de la notificación por persona distinta del interesado o su representante podrá considerarse como un intento de notificación, pero no como rechazo.

Notificación por comparecencia

La notificación por comparecencia está regulada en el artículo 112 de la LGT. De su regulación podemos obtener las notas esenciales.

- Cuando no sea posible efectuar la notificación 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.**

El artículo 114 del RGAT dispone que cuando sea posible se dejará al destinatario aviso de llegada en el correspondiente casillero domiciliario, indicándole en la diligencia que se extienda por duplicado, la posibilidad de personación ante la dependencia al objeto de hacerle entrega del acto, plazo y circunstancias relativas al segundo intento de entrega. **Dicho aviso de llegada se dejará a efectos exclusivamente informativos.**

- En los supuestos previstos en el artículo 112 LGT, **se citará al obligado** 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 "BOE"**.

La publicación en el "BOE" se efectuará los lunes, miércoles y viernes de cada semana.

En la publicación constará la relación de notificaciones pendientes con indicación del OT, el procedimiento que las motiva, el órgano competente de su tramitación y 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 "BOE" Transcurrido dicho plazo sin comparecer, la notificación se entenderá producida a todos los efectos legales el día siguiente al del vencimiento del plazo señalado.
- 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 expuesto anteriormente.**

Régimen de las notificaciones en la Ley 39/2015

El artículo 41 de la Ley 39/2015 señala que:

- Las notificaciones se practicarán preferentemente por medios electrónicos y, en todo caso, cuando el interesado resulte obligado a recibirlas por esta vía.
- Las Administraciones podrán practicar las notificaciones por medios no electrónicos:
 - a) Cuando la notificación se realice con ocasión de la comparecencia espontánea del interesado o su representante en las oficinas de asistencia en materia de registro y solicite la comunicación o notificación personal en ese momento.
 - b) Cuando para asegurar la eficacia de la actuación administrativa resulte necesario practicar la notificación por entrega directa de un empleado público de la Administración notificante.
- Con independencia del medio utilizado, las notificaciones serán válidas siempre que permitan tener constancia de su envío o puesta a disposición, de la recepción o acceso por el interesado o su representante, de sus fechas y horas, del contenido íntegro, y de la identidad fidedigna del remitente y destinatario de la misma. La acreditación de la notificación efectuada se incorporará al expediente.
- Los interesados que no estén obligados a recibir notificaciones electrónicas podrán decidir y comunicar en cualquier momento a la Administración Pública, mediante los modelos normalizados que se establezcan al efecto, que las notificaciones sucesivas se practiquen o dejen de practicarse por medios electrónicos.
- El interesado podrá identificar un dispositivo electrónico y/o una dirección de correo electrónico que servirán para el envío de los avisos regulados en este artículo, **pero no para la práctica de notificaciones**.
- En ningún caso se efectuarán por medios electrónicos las siguientes notificaciones:
 - a) Aquellas en las que el acto vaya acompañado de elementos que no sean susceptibles de conversión en formato electrónico.
 - b) Las que contengan medios de pago a favor de los obligados, tales como cheques.
- **Cuando el interesado o su representante rechace la notificación** de una actuación administrativa, se hará constar en el expediente, dando por efectuado el trámite y siguiéndose el procedimiento.
- Las Administraciones Públicas enviarán un aviso al dispositivo electrónico y/o a la dirección de correo electrónico del interesado que éste haya comunicado, informándole de la puesta a disposición de una notificación en la sede electrónica de la Administración u Organismo correspondiente o en la dirección electrónica habilitada única. La falta de práctica de este aviso no impedirá que la notificación sea considerada plenamente válida.
- Cuando el interesado fuera notificado por distintos cauces, se tomará como fecha de notificación la de aquella que se hubiera producido en primer lugar.

Por su parte el artículo 42 de la Ley 39/2015 nos indica que:

- Todas las notificaciones que se practiquen en papel deberán ser puestas a disposición del interesado en la sede electrónica de la Administración u Organismo actuante para que pueda acceder al contenido de las mismas de forma voluntaria.
- Cuando la notificación se practique en el domicilio del interesado, de no hallarse presente éste en el momento de entregarse la notificación, podrá hacerse cargo de la misma **cualquier persona mayor de catorce años** que se encuentre en el domicilio y haga constar su identidad.
- Si nadie se hiciera cargo de la notificación, se hará constar esta circunstancia en el expediente, junto con el día y la hora en que se intentó la notificación, intento que se repetirá por una sola vez y en una hora distinta dentro de los tres días siguientes.
- En caso de que el primer intento de notificación se haya realizado antes de las quince horas, el segundo intento deberá realizarse después de las quince horas y viceversa, dejando en todo caso al menos un margen de diferencia de tres horas entre ambos intentos de notificación.
- Cuando el interesado accediera al contenido de la notificación en sede electrónica, se le ofrecerá la posibilidad de que el resto de notificaciones se puedan realizar a través de medios electrónicos.

El artículo 43 Ley 39/2015 señala que

- Las notificaciones por medios electrónicos se practicarán **mediante comparecencia en la sede electrónica**, a través de la dirección electrónica habilitada única o mediante ambos sistemas.
- Se entiende por comparecencia en la sede electrónica, el acceso por el interesado o su representante debidamente identificado al contenido de la notificación.
- Las notificaciones por medios electrónicos se entenderán practicadas en el momento en que se produzca el acceso a su contenido.
- Cuando la notificación por medios electrónicos sea de carácter obligatorio, o haya sido expresamente elegida por el interesado, **se entenderá rechazada cuando hayan transcurrido diez días naturales desde la puesta a disposición de la notificación sin que se acceda a su contenido**.
- Se entenderá cumplida la obligación a la que se refiere el artículo 40.4 con la puesta a disposición de la notificación en la sede electrónica de la Administración u Organismo actuante o en la dirección electrónica habilitada única.
- Los interesados podrán acceder a las notificaciones desde el Punto de Acceso General electrónico de la Administración, que funcionará como un portal de acceso.



Términos y plazos

• Cómputo por horas

- Cuando los plazos se señalen por horas, se entiende que éstas son hábiles, y son hábiles todas las horas del día que formen parte de un día hábil.
- Los plazos expresados por horas se contarán de hora en hora y de minuto en minuto desde la hora y minuto en que tenga lugar la notificación o publicación del acto de que se trate y no podrán tener una duración superior a veinticuatro horas, en cuyo caso se expresarán en días.

• Cómputo por días

- Cuando los plazos se señalen por días, se entiende que éstos son hábiles, excluyéndose del cómputo los sábados, los domingos y los declarados festivos.
- Cuando un día fuese hábil en el municipio o Comunidad Autónoma en que residiese el interesado, e inhábil en la sede del órgano administrativo, o a la inversa, se considerará inhábil en todo caso.
- Cuando los plazos se hayan señalado por días naturales se hará constar esta circunstancia en las correspondientes notificaciones.
- Los plazos expresados en días se contarán a partir del día siguiente a aquel en que tenga lugar la notificación o publicación del acto de que se trate, o desde el siguiente a aquel en que se produzca la estimación o la desestimación por silencio administrativo.

• Cómputo por meses o años

- Si el plazo se fija en meses o años, éstos se computarán a partir del día siguiente a aquel en que tenga lugar la notificación o publicación del acto de que se trate, o desde el siguiente a aquel en que se produzca la estimación o desestimación por silencio administrativo.
- El plazo concluirá el mismo día en que se produjo la notificación, publicación o silencio administrativo en el mes o el año de vencimiento.
- Si en el mes de vencimiento no hubiera día equivalente a aquel en que comienza el cómputo, se entenderá que el plazo expira el último día del mes.

• Cómputo de plazos en Sedes electrónicas

- En los registros electrónicos se permitirá la presentación de documentos todos los días del año durante las veinticuatro horas.
- A los efectos del cómputo de plazo fijado en días hábiles, y en lo que se refiere al cumplimiento de plazos por los interesados, la presentación en un día inhábil se entenderá realizada en la primera hora del primer día hábil siguiente.
- La sede electrónica del registro de cada Administración Pública u Organismo determinará, atendiendo al ámbito territorial en el que ejerce sus competencias el titular de aquélla y al calendario de días inhábiles aprobado, los días que se considerarán inhábiles a los efectos del registro electrónico. Este será el único calendario de días inhábiles que se aplicará a efectos del cómputo de plazos en los

registros electrónicos, por lo que no se aplicará el cómputo particular que depende de la existencia de días inhábiles en la sede del órgano administrativo o en la localidad o Comunidad Autónoma de residencia del interesado.

• Ampliación y reducción de plazos

- La Administración, salvo precepto en contrario, podrá conceder de oficio o a petición de los interesados, una ampliación de los plazos establecidos, que no exceda de la mitad de los mismos, si las circunstancias lo aconsejan y con ello no se perjudican derechos de tercero. Tanto la petición de los interesados como la decisión sobre la ampliación deberán producirse, en todo caso, antes del vencimiento del plazo de que se trate, ya que, en ningún caso puede ser objeto de ampliación un plazo ya vencido.
- En caso de incidencia técnica que haya imposibilitado el funcionamiento ordinario del sistema o aplicación que corresponda, y hasta que se solucione el problema, la Administración podrá determinar una ampliación de los plazos no vencidos, debiendo publicar en la sede electrónica tanto la incidencia técnica acontecida como la ampliación concreta del plazo no vencido.
- Cuando razones de interés público lo aconsejen, se podrá acordar, de oficio o a petición del interesado, la aplicación al procedimiento de la tramitación de urgencia, por la cual se reducirán a la mitad los plazos establecidos para el procedimiento ordinario, salvo los relativos a la presentación de solicitudes y recursos.

Tema 8 Las Declaraciones tributarias

Las declaraciones tributarias

De acuerdo con el artículo 119 de la LGT es 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.

Según recoge el artículo 119.3 LGT, las opciones que 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.

Efectos de la presentación de una declaración

Las declaraciones tributarias, de acuerdo con el artículo 118 de la LGT, suponen la iniciación de la gestión tributaria.

Si se trata de declaraciones con solicitud de devolución, deberá acordarse la devolución en el plazo de seis meses, salvo que en ese plazo se inicie un procedimiento de comprobación.

Una vez acordada la devolución solicitada por el contribuyente **se podrá comprobar la procedencia** de la misma con posterioridad, dentro del plazo de prescripción del artículo 66 LGT.

Las declaraciones presentadas fuera de plazo interrumpen la prescripción de acuerdo con el artículo 68.1. c) LGT.

Las declaraciones **crean una presunción de certeza** en cuanto a los hechos consignados en las mismas (artículo 108.4 de la LGT) y sólo pueden rectificarse por el contribuyente mediante prueba en contrario.

Clases de declaraciones.

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.

Comunicaciones de datos: Declaraciones presentadas ante la Administración por los obligados tributarios no obligados a declarar para que ésta determine la cantidad que, en su caso, resulte a devolver.

Declaraciones complementarias o sustitutivas: señala el artículo 122 LGT que 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 los demás casos, se estará a lo dispuesto en los apartados 3 y 4 del artículo 120 de esta Ley, es decir mediante la presentación de autoliquidaciones rectificativas.**

- **Art 118 RGAT: tendrán la consideración de declaraciones complementarias** las que se refieran a la misma obligación tributaria y periodo que otras presentadas con anterioridad, en las que se incluyan nuevos datos no declarados o se modifique parcialmente el contenido de las anteriormente presentadas, que subsistirán en la parte no afectada.

Las autoliquidaciones complementarias son aquellas que tienen como finalidad completar o modificar las presentadas con anterioridad (por tanto, se refieren a la misma obligación tributaria y período que otras presentadas con anterioridad), y se podrán presentar cuando de ellas resulte un importe a ingresar superior o una cantidad a devolver o a compensar inferior al importe resultante de la autoliquidación anterior, que subsistirá en la parte no afectada.

El obligado tributario deberá realizar la cuantificación de la obligación tributaria teniendo en cuenta todos los elementos consignados en la autoliquidación complementaria. De la cuota tributaria resultante de la autoliquidación complementaria se deducirá el importe de la autoliquidación inicial.

- Tendrán la consideración de declaraciones sustitutivas las que se refieran a la misma obligación tributaria y periodo que otras presentadas con anterioridad y que las reemplacen en su contenido.
- 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.
- Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la **rectificación de dicha autoliquidación** según el art 126 del RGAT, **salvo que proceda la presentación de una autoliquidación rectificativa.**

Autoliquidaciones rectificativas. Desde el 26 de mayo de 2023 se modifican los artículos 120 y 122 de la LGT para incluir este tipo de autoliquidaciones en algunos tributos El artículo 120.3 LGT nos dice que, 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.

Profundizando en este cambio, **el RD 117/2024 ha modificado la normativa de los principales impuestos** incluyendo un artículo o modificando alguno existente que bajo el epígrafe



“autoliquidación rectificativa” da cumplimiento de que exista esta exigencia en la normativa de cada impuesto.

Esta regulación, idéntica en todos los impuestos es la siguiente:

Los contribuyentes **deberán** rectificar, completar o modificar las autoliquidaciones presentadas por este Impuesto mediante la presentación de una autoliquidación rectificativa, utilizando el modelo de declaración aprobado por la persona titular del Ministerio de Hacienda.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando el motivo de la rectificación del obligado tributario sea exclusivamente la alegación razonada de una eventual vulneración por la norma aplicada en la autoliquidación previa de los preceptos de otra norma de rango superior legal, constitucional, de Derecho de la Unión Europea o de un Tratado o Convenio internacional se podrá instar la rectificación mediante escrito. Si este motivo concurrese con otros de distinta naturaleza, por estos últimos el obligado tributario deberá presentar una autoliquidación rectificativa.

Explicación.

Este párrafo hace referencia a una rectificación por la anulación de una norma que vulnera otra de rango superior. Si hemos incluido un dato obligado por una norma que se indica que vulnera otra, la rectificación se instará por escrito.

De la unión de los dos párrafos anteriores queda claro que el contribuyente no puede optar por una u otra forma de iniciar el procedimiento sino que debe hacerse necesariamente (salvo lo indicado en el segundo párrafo) mediante una autoliquidación rectificativa.

La autoliquidación rectificativa de una autoliquidación previa **se podrá presentar antes de que haya prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria** mediante liquidación o el derecho a solicitar la devolución que, en su caso, proceda. Cuando se presente fuera del plazo de declaración tendrá el carácter de **extemporánea**.

3. En la autoliquidación rectificativa constará expresamente esta circunstancia y la obligación tributaria y período a que se refiere, así como la totalidad de los datos que deban ser declarados y otros que puedan establecerse en la Orden Ministerial reguladora del modelo de declaración aprobada por la persona titular del Ministerio de Hacienda, como los motivos de rectificación. A estos efectos, **se incorporarán los datos incluidos en la autoliquidación presentada con anterioridad que no sean objeto de modificación, los que sean objeto de modificación y los de nueva inclusión.**

La autoliquidación rectificativa podrá rectificar, completar o modificar la autoliquidación presentada con anterioridad.

En particular:

a) **Cuando de la rectificación efectuada resulte un importe a ingresar superior** al de la autoliquidación anterior o una cantidad a devolver inferior a la anteriormente autoliquidada se aplicará el régimen previsto para las **autoliquidaciones complementarias** en el artículo 122.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y su normativa de desarrollo.

b) En los casos no contemplados en la letra anterior, **cuando del cálculo efectuado en la autoliquidación rectificativa resulte una cantidad a devolver**, con la presentación de la autoliquidación rectificativa se entenderá solicitada la devolución, que se tramitará conforme al régimen del procedimiento previsto en los artículos 124 a 127 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General

Tributaria, y su normativa de desarrollo, sin perjuicio de la obligación de abono de intereses de demora conforme a lo establecido en el apartado 3 del artículo 120 de dicha Ley.

El plazo para efectuar la devolución será de seis meses contados desde la finalización del plazo reglamentario para la presentación de la autoliquidación o, si éste hubiese concluido, desde la presentación de la autoliquidación rectificativa.

Si con la presentación de la autoliquidación previa se hubiera solicitado una devolución y ésta no se hubiera efectuado al tiempo de presentar la autoliquidación rectificativa, con la presentación de esta última se considerará finalizado el procedimiento iniciado mediante la presentación de la autoliquidación previa.

c) **Cuando de la rectificación efectuada resulte una minoración del importe a ingresar de la autoliquidación previa y no proceda una cantidad a devolver**, se mantendrá la obligación de pago hasta el límite del importe a ingresar resultante de la autoliquidación rectificativa.

Si la deuda resultante de la autoliquidación previa estuviera aplazada o fraccionada, con la presentación de la autoliquidación rectificativa **se entenderá solicitada la modificación en las condiciones del aplazamiento o fraccionamiento** conforme a lo previsto en el segundo párrafo del apartado 3 del artículo 52 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio.

La autoliquidación rectificativa no producirá efectos respecto a aquellos elementos que hayan sido regularizados mediante liquidación definitiva o provisional en los términos a que se refieren los apartados 2 y 3 del artículo 126 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, respectivamente.

Solicitudes de devolución complementarias las que se refieran a la misma obligación tributaria y periodo que otras presentadas con anterioridad, en las que se incluyan nuevos datos no declarados o se modifique parcialmente el contenido de las anteriormente presentadas, que subsistirán en la parte no afectada.

La presentación de una solicitud de devolución complementaria o sustitutiva **podrá hacerse antes de que la Administración Tributaria**, de acuerdo con la normativa propia de cada tributo, **haya acordado la devolución correspondiente** o dictado la resolución en la que comunique que no procede efectuar devolución alguna. En este caso, la devolución o resolución administrativa que se acuerde tomará en consideración los datos completados o sustituidos.

Una vez acordada la devolución o dictada la resolución administrativa a que se refiere el apartado anterior, el obligado tributario podrá instar la rectificación de su solicitud de devolución conforme a lo establecido en el artículo 130 del Reglamento General.

Retenciones

De acuerdo con el artículo 23 de la LGT, esta obligación tributaria **tiene carácter autónomo** respecto de la obligación tributaria principal.

El contribuyente podrá deducir de la obligación tributaria principal el importe de los pagos a cuenta soportados, salvo que

Tema 8 Las Declaraciones tributarias

la ley propia de cada tributo establezca la posibilidad de deducir una cantidad distinta a dicho importe.

El artículo 37 LGT dispone que:

- 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 antes que ésta resulte exigible.
- 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.
- Es obligado a practicar ingresos a cuenta la persona o entidad que satisfice rentas en especie o dinerarias y a quien la ley impone la obligación de realizar ingresos a cuenta de cualquier tributo”.

Obligación de practicar retenciones e ingresos a cuenta del IRPF

Con carácter general, estarán obligados a retener o ingresar a cuenta, en cuanto satisfagan rentas sometidas a esta obligación:

- Las personas jurídicas y entidades, incluidas las comunidades de propietarios y entidades en régimen de atribución de rentas.
- Los contribuyentes que ejerzan actividades económicas, cuando satisfagan rentas en el ejercicio de sus actividades.
- Los no residentes en territorio español, que operen en él mediante establecimiento permanente.
- Las personas físicas, jurídicas y demás entidades no residentes en territorio español, que operen en él sin mediación de establecimiento permanente, en cuanto a los rendimientos del trabajo que satisfagan, así como respecto de otros rendimientos sometidos a retención o ingreso a cuenta que constituyan gasto deducible.

No se considerará que una persona satisfice rentas cuando se limite a efectuar una simple mediación de pago.

Rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta

- a) Los rendimientos del trabajo.
- b) Los rendimientos del capital mobiliario.
- c) Los rendimientos de las siguientes actividades económicas:
 - Los rendimientos de actividades profesionales.
 - Los rendimientos de actividades agrícolas y ganaderas.
 - Los rendimientos de actividades forestales.
 - Los rendimientos de las actividades empresariales previstas en el artículo 95.6. 2º del Reglamento del IRPF que determinen su rendimiento neto por el método de estimación objetiva.
- d) Las ganancias patrimoniales obtenidas como consecuencia de las transmisiones o reembolsos de acciones y participaciones representativas del capital o patrimonio de las instituciones de inversión colectiva, así como las derivadas de los aprovechamientos forestales de los vecinos en montes públicos.

- e) Los rendimientos procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos.
- f) Los rendimientos procedentes de la propiedad intelectual, industrial, de la prestación de asistencia técnica, del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas, del subarrendamiento sobre los bienes anteriores y los procedentes de la cesión del derecho a la explotación del derecho de imagen.
- g) Los premios que se entreguen como consecuencia de la participación en juegos, concursos, rifas o combinaciones aleatorias, estén o no vinculados a la oferta, promoción o venta de determinados bienes, productos o servicios.

No existirá obligación de practicar retención:

- a) Las rentas exentas y las dietas y gastos de viaje exceptuados de gravamen.
- b) Los rendimientos de valores emitidos por el Banco de España.
- c) Las primas de conversión de obligaciones en acciones.
- d) Los premios que se entreguen como consecuencia de juegos cuya base de retención no supere 300 €.

Importe de la retención o ingreso a cuenta

De acuerdo con el artículo 101 LIRPF para determinar el porcentaje de **retención se podrán tener en consideración las circunstancias personales y familiares** y, en su caso, las rentas del cónyuge y las reducciones y deducciones, así como las retribuciones variables previsibles, y se aplicará la escala de establecida en la Ley del Impuesto, en función de los rendimientos de trabajo del perceptor.

El tipo de retención resultante de lo dispuesto en el apartado anterior no podrá ser inferior al 2% cuando se trate de contratos o relaciones de duración inferior al año, ni inferior al 15% cuando los rendimientos del trabajo se deriven de relaciones laborales especiales de carácter dependiente. Los citados porcentajes serán el 1% y el 8%, respectivamente, cuando se trate de rendimientos del trabajo obtenidos en Ceuta y Melilla que se beneficien de la deducción prevista en el artículo 68.4 de la Ley del Impuesto.

Para los rendimientos de capital mobiliario se establece una retención del 19%.

Respecto a los rendimientos de una actividad profesional, se aplicará el tipo de retención del 15%. No obstante, en el caso de contribuyentes que inicien el ejercicio de actividades profesionales, el tipo de retención será del 7% en el período impositivo de inicio de actividades y en los dos siguientes.

Finalmente, para las ganancias patrimoniales derivadas de Fondos de inversión el porcentaje será del 19%.

Plazos para el ingreso del importe retenido o del ingreso a cuenta.

Primeros veinte días naturales de los meses de abril, julio, octubre y enero, declaración de las cantidades retenidas y de los ingresos a cuenta que correspondan por el trimestre natural inmediato anterior e ingresar su importe en el Tesoro Público.

No obstante, se efectuará en los veinte primeros días naturales de cada mes, para las grandes empresas (volumen de operaciones en el año natural anterior superior a 6.010.121,04 €)



Se presentará declaración negativa cuando, a pesar de haber satisfecho rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta, no hubiera procedido, por razón de su cuantía, la práctica de retención o ingreso a cuenta alguno.

No procederá presentación de declaración negativa cuando no se hubieran satisfecho en el período de declaración rentas sometidas a retención e ingreso a cuenta.

Obligados al pago fraccionado IRPF

Los contribuyentes que ejerzan actividades económicas estarán obligados a autoliquidar e ingresar en el Tesoro, en concepto de pago a cuenta de IRPF, la cantidad que resulte de lo establecido en los artículos 110 y siguientes del Reglamento del IRPF, sin perjuicio de las excepciones previstas legalmente.

Los contribuyentes que desarrollen actividades agrícolas, ganaderas o forestales no estarán obligados a efectuar pago fraccionado en relación con las mismas si, en el año natural anterior, **al menos el 70% de los ingresos** procedentes de la explotación, con excepción de las subvenciones corrientes y de capital y las indemnizaciones, fueron objeto de retención o ingreso a cuenta.

Los contribuyentes que desarrollen actividades profesionales no estarán obligados a efectuar pago fraccionado en relación con las mismas si, en el año natural anterior, **al menos el 70% de los ingresos** de la actividad, fueron objeto de retención o ingreso a cuenta.

Importe del fraccionamiento

Los contribuyentes que ejerzan actividades económicas ingresarán, en cada plazo, las cantidades siguientes:

- Por las actividades que estuvieran en régimen de **estimación directa**, en cualquiera de sus modalidades, **el 20% del rendimiento neto** correspondiente al período transcurrido desde el primer día del año hasta el último día del trimestre.
- Actividades en régimen de **estimación objetiva, el 4% de los rendimientos netos** de dicho régimen.

Declaración e ingreso

De acuerdo con el artículo 110 RIRPF deberá presentar el pago fraccionado en las siguientes fechas

- Los tres primeros trimestres, entre el día 1 y el 20 de los meses de abril, julio y octubre.
- El cuarto trimestre, entre el día 1 y el 30 del mes de enero. Cuando de la aplicación de lo dispuesto en el artículo anterior no resultasen cantidades a ingresar, los contribuyentes presentarán una declaración negativa.

Pagos a cuenta en el Impuesto sobre Sociedades

De acuerdo con el artículo 40 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre:

En los primeros 20 días naturales de los meses de abril, octubre y diciembre.

La base para calcular el pago fraccionado será:

- la cuota íntegra del último período impositivo cuyo plazo de declaración estuviese vencido el primer día de los 20 naturales a que hace referencia el apartado anterior, minorado en las deducciones y bonificaciones que le fueren

de aplicación al contribuyente, así como en las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a aquél.

La cuantía será el resultado de aplicar a la base el porcentaje del 18%.

- También podrán realizarse, a opción del contribuyente, sobre la parte de la base imponible del período de los 3, 9 u 11 primeros meses de cada año natural determinada según las normas previstas en esta Ley.

Para que esta opción sea válida y produzca efectos, deberá ser ejercida en la correspondiente declaración censal, durante el mes de febrero del año natural a partir del cual deba surtir efectos.

La **cuantía** del pago fraccionado previsto en este apartado será el resultado de aplicar a la base el porcentaje que resulte de **multiplicar por cinco séptimos el tipo de gravamen redondeado por defecto**. De la cuota resultante se deducirán las bonificaciones, las retenciones, y los pagos fraccionados efectuados correspondientes al período impositivo.

Declaraciones informativas

El artículo 30 del RGAT atribuye la obligación de suministrar información de carácter general, en los términos que establezca la normativa, a los obligados tributarios que realicen actividades económicas, así como a aquellos que satisfagan rentas o rendimientos sujetos a retención o ingreso a cuenta, intermedien o intervengan en operaciones económicas, profesionales o financieras.

Declaración resumen de retenciones

El retenedor u obligado a ingresar a cuenta deberá presentar en el mes de enero una declaración anual (Modelo 190) de las retenciones e ingresos a cuenta efectuados.

En esta declaración constará una relación nominativa de los perceptores con los siguientes datos:

- Nombre y apellidos.
- NIF.
- Renta obtenida.
- Reducciones aplicadas.
- Gastos deducibles, menos las cuotas satisfechas a sindicatos y colegios profesionales y los de defensa jurídica.
- Circunstancias personales y familiares e importe de las reducciones que haya tenido en cuenta por el pagador.
- Importe de las pensiones compensatorias entre cónyuges y anualidades por alimentos.
- Que el contribuyente le ha comunicado que está destinando cantidades para la adquisición o rehabilitación de su vivienda habitual.
- Retención practicada o ingreso a cuenta efectuado.
- Cantidades reintegradas al pagador procedentes de rentas devengadas en ejercicios anteriores.

La Declaración de operaciones con terceros

De los artículos 31 a 35 del RGAT podemos sacar las siguientes notas en cuanto al modelo 347:

Obligados a suministrar información sobre operaciones con terceras personas

Con carácter general deberán presentar esta declaración las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como las entidades a que se refiere el artículo 35.4 LGT, **que desarrollen actividades empresariales o profesionales.**

Contribuyentes excluidos de la obligación de presentar 347 (Art 32 RGAT)

- a) No residentes sin Establecimiento permanente.
- b) Las personas físicas y entidades en atribución de rentas en estimación objetiva y, simultáneamente, en el IVA por simplificado o de la agricultura, ganadería y pesca o del recargo de equivalencia, salvo por las operaciones por las que emitan factura.
- c) Los obligados tributarios que no hayan realizado operaciones que, en su conjunto, respecto de otra persona o entidad, hayan superado la cifra de 3.005,06 € durante el año natural correspondiente o de 300,51 €, cuando realicen la función de cobro por cuenta de terceros de honorarios profesionales o de derechos derivados de la propiedad intelectual, industrial o de autor u otros por cuenta de sus socios, asociados o colegiados.
- d) Los obligados tributarios que hayan realizado exclusivamente operaciones no sometidas al deber de declaración.
- e) Los obligados tributarios que deban informar sobre las operaciones incluidas en los libros registro del IVA de acuerdo con el artículo 36 del Reglamento General. (Suministro inmediato de información)

Operaciones que se incluyen

- Deberán relacionar todas aquellas personas o entidades, cualquiera que sea su naturaleza o carácter, con quienes hayan efectuado operaciones que en su conjunto hayan superado la cifra de 3.005,06 € durante el año natural correspondiente.
- La información se suministrará desglosada trimestralmente.
- Los del criterio de caja también, aunque con especialidades.

Operaciones que no se incluyen

- Las operaciones por las que los obligados tributarios no debieron expedir y entregar factura.
- Aquellas operaciones realizadas al margen de la actividad empresarial o profesional del obligado tributario.
- Las entregas, prestaciones o adquisiciones de bienes o servicios efectuadas a título gratuito no sujetas o exentas.
- Los arrendamientos de bienes exentos de IVA realizados por personas físicas al margen de actividad.
- Las operaciones realizadas por las entidades o establecimientos de carácter social que estén exentas.
- Las entregas y adquisiciones de bienes que supongan envíos entre la península o las islas Baleares y las islas Canarias, Ceuta y Melilla.
- En general, todas aquellas operaciones informadas con otra declaración.

Cuantificación de la operación

- Se declarará el importe total de las contraprestaciones, incluidas las cuotas y recargos repercutidos o soportados por dicho impuesto.
- El importe total de las operaciones se declarará neto de las devoluciones, descuentos y bonificaciones.
- Las operaciones que deben incluirse en la declaración anual son las realizadas por el obligado tributario en el año natural.
- Las operaciones se entenderán producidas en el período en el que, se debe realizar la anotación registral de la factura o documento sustitutivo que sirva de justificante de las mismas.
- Si bien las declaraciones informativas más relevantes son el Modelo 190 y el 347.

La obtención de información con trascendencia tributaria

Según el artículo 30 RGAT, el cumplimiento de las obligaciones de información establecidas en los arts. 93 y 94 LGT, puede realizarse a través de la presentación de declaraciones informativas o mediante la contestación a requerimientos individualizados relativos a 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, aunque no existiera obligación de haberlos suministrado con carácter general mediante declaraciones informativas.

La solicitud de datos, informes, antecedentes justificantes **que se realice al obligado tributario en el curso de un procedimiento** de aplicación de los tributos, no tiene la consideración de requerimiento de información (artículo 30.4 RGAT)

Requerimiento individualizado de información – Art 55 RGAT

Deberán ser notificados al obligado tributario requerido e incluirán:

- El nombre o denominación completa y NIF del obligado tributario que debe suministrar la información.
- El periodo de tiempo a que se refiere la información requerida.
- Los datos relativos a los hechos respecto de los que se requiere la información.

En general, se concederá un plazo **no inferior a 10 días**, para aportar la información solicitada.

Podrán iniciarse inmediatamente, incluso sin previo requerimiento escrito, en caso de que lo justifique la naturaleza de los datos a obtener o de las actuaciones a realizar y el órgano actuante se limite a examinar documentos, elementos o justificantes que deban estar a su disposición.

Cuando la entidad requerida sea una entidad bancaria deberá aportar los datos solicitados en el plazo otorgado para ello que no podrá ser inferior a 15 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento. Ese mismo plazo habrá de transcurrir como mínimo entre la notificación del requerimiento y la iniciación, en su caso, de las actuaciones en las oficinas, despacho o domicilio del obligado a suministrar la información.



De acuerdo con el artículo 93.3 LGT, el incumplimiento de las obligaciones de información NO podrá ampararse en el secreto bancario.

Tema 9 Actuaciones y procedimientos de Gestión

Procedimiento de Verificación de datos

Iniciación del procedimiento

De acuerdo con el artículo 131 LGT el procedimiento de verificación de datos se podrá iniciar en los siguientes supuestos:

- Cuando la declaración o autoliquidación del obligado tributario adolezca de defectos formales o incurra en errores aritméticos.
- 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 AT.
- 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.
- 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 (por ejemplo, justificación de las cantidades depositadas en la cuenta vivienda)".

El procedimiento de verificación de datos sólo puede iniciarse cuando concurren estos motivos tasados previstos en el artículo 131 de la misma. **Si no concurren estos motivos se deberá incoar otro procedimiento.**

Cualquiera que sea el motivo de iniciación del procedimiento, el artículo 155 del RGAT permite la posterior ampliación o reducción del objeto de las actuaciones, mediante acuerdo motivado que se notificará al obligado tributario con carácter previo a la apertura del plazo de alegaciones.

El procedimiento **podrá iniciarse** mediante:

- Requerimiento para que el obligado tributario aclare los datos o justifique la discrepancia observada.
- La notificación de la propuesta de liquidación cuando cuente con datos suficientes para cuantificar la cuota.

Tramitación

Se tramita sin existir la personación por citación del interesado, sin perjuicio de hacerlo voluntariamente.

En el supuesto de que el obligado tributario sea requerido para que justifique una discrepancia entre lo declarado por él y lo que haya declarado un tercero, y manifieste su disconformidad con lo declarado por este último, **la Administración deberá requerir al tercero para que se ratifique** en lo declarado y aporte los medios de prueba que lo justifiquen. Así, la simple negación obliga a la Administración a requerir al tercero para que confirme los datos declarados y aporte prueba.

El retraso por la emisión de este requerimiento a terceros, y su tramitación, será siempre imputable a la Administración, a los efectos del cómputo del plazo de duración del procedimiento.

Si dichas pruebas no son aportadas prevalecerá lo declarado por el obligado tributario. Pero, de acuerdo con el artículo 92.2 del

RGAT **la alegación sobre la inexactitud o falsedad** de los datos incluidos en declaraciones o contestaciones a requerimientos **deberá efectuarse en el plazo de 15 días**, contados a partir del día siguiente a aquel en que dichos datos le sean puestos de manifiesto por la Administración Tributaria mediante comunicación o diligencia.

Con carácter previo a la resolución en la que se corrijan los defectos advertidos o a la práctica de la liquidación provisional, la Administración deberá comunicar al obligado tributario la propuesta de resolución o de liquidación para que, en un plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la propuesta, alegue lo que convenga a su derecho.

Deberá ser en todo caso motivada con una referencia sucinta a los hechos y fundamentos de derecho que hayan sido tenidos en cuenta.

Terminación del procedimiento – Art 133 LGT

De acuerdo con el artículo 133 LGT el procedimiento terminará:

- Por resolución** en la que se indique que no procede practicar liquidación provisional o en la que se corrijan los defectos advertidos.
- 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.
- Por la **subsanción, aclaración o justificación** de la discrepancia o del dato objeto del requerimiento por parte del obligado tributario. En estos casos, la circunstancia de la subsanción, aclaración o justificación producida se hará constar en diligencia **y no será necesario dictar resolución expresa.**
Esta es una diferencia fundamental con la comprobación limitada donde es necesaria una resolución expresa.
- Por caducidad**, una vez transcurrido el plazo regulado en el artículo 104 de la LGT sin haberse notificado liquidación provisional, sin perjuicio de que la Administración también pueda iniciar de nuevo este procedimiento dentro del plazo de prescripción.
- Por el inicio de un procedimiento de comprobación limitada o de inspección que incluya el objeto.

Las actuaciones realizadas, los documentos y elementos de prueba obtenidos en el procedimiento de verificación de datos y, en su caso, en el procedimiento sancionador, **conservarán su validez y eficacia a efectos probatorios en los procedimientos de aplicación de los tributos o sancionadores que se inicien con posterioridad**, siempre que la normativa reguladora del procedimiento permita el examen de esos documentos o pruebas.



Procedimiento de comprobación Limitada

Dentro del procedimiento de comprobación limitada regulado en los artículos 136 y ss de la LGT, se podrán llevar a cabo las siguientes actuaciones:

- Examen de los datos consignados en sus declaraciones y de los justificantes presentados o que se requieran.
- Examen de los datos y antecedentes en poder de la Administración Tributaria que pongan de manifiesto el hecho imponible o el 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.
- 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.

Precisión.

Se pueden requerir para su examen los siguientes libros registros:

- En el ámbito del IRPF, el libro registro de ventas e ingresos, de compras y gastos y de bienes de inversión para los obligados tributarios que realizan una actividad empresarial sin carácter mercantil y libro registro de ingresos, de gastos, de bienes de inversión y de provisiones de fondos y suplidos para los que ejerzan actividades profesionales (RIRPF art.68).
- A partir del 26 de mayo de 2023** se puede asimismo comprobar la contabilidad de las actividades empresariales en régimen de estimación directa normal.
- En la esfera del IVA, se podrá requerir el libro registro de facturas expedidas, de facturas recibidas, de bienes de inversión, de determinadas operaciones intracomunitarias, así como los exigidos por los regímenes especiales (RIVA art.61 a 70)
- Otros libros, registro o documento de carácter oficial: los exigidos por la normativa de la Seguridad Social y los libros de actas en las sociedades mercantiles.

Podrán requerirse en todo caso las facturas y documentos que sirvan de soporte a las operaciones anotadas en los libros.

- Requerimientos a terceros para que aporten la información que se encuentren obligados a suministrar con carácter general o para que la ratifiquen mediante la presentación de los correspondientes justificantes”.

Precisión.

Si el obligado tributario alega la inexactitud o falsedad de los datos incluidos en declaraciones o contestaciones a requerimientos efectuados por terceros en cumplimiento de la obligación de suministro de información **dispondrá de un plazo de 15 días contados a partir del día siguiente a aquel en que dichos datos le sean puestos de manifiesto** por la Administración tributaria.

No se podrá requerir Movimientos financieros, aunque sí se puede requerir al obligado tributario la justificación documental de operaciones financieras que tengan incidencia en la base o en la cuota de una obligación tributaria.

De acuerdo con el artículo 138 en su redacción vigente desde el 26 de mayo de 2023, 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.

El artículo 164-2 del RGAT ha sido modificado por el RD 117/2024 indicando que las actuaciones relativas al análisis de la contabilidad a que se refiere el artículo 136.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, deberán practicarse en el lugar donde legalmente deban hallarse los libros de contabilidad o documentos, con las siguientes excepciones:

- Cuando exista previa conformidad del obligado tributario, que se hará constar en diligencia, podrán examinarse en las oficinas de la Administración tributaria o en cualquier otro lugar en el que así se acuerde.

- Cuando se hubieran obtenido copias en cualquier soporte podrán examinarse en las oficinas de la Administración tributaria.

A efectos del examen de la contabilidad en el domicilio, local, despacho u oficina del obligado tributario, los órganos competentes tendrán las facultades previstas en el artículo 172 de este reglamento.

Iniciación

De acuerdo con el artículo 163 del RGAT, las actuaciones de comprobación limitada **se iniciarán de oficio** por acuerdo del órgano competente.

El artículo 163 del RGAT prevé los siguientes supuestos específicos para iniciar este procedimiento:

- Cuando en relación con las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas por el OT, se adviertan **errores en su contenido o discrepancias** entre los datos declarados o los justificantes aportados y los elementos de prueba que obren en poder de la AT.
- Cuando en relación con las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas por el obligado tributario **se considere conveniente comprobar todos o algún elemento de la obligación tributaria.**
- Cuando de acuerdo con los antecedentes que obren en poder de la Administración, se ponga de manifiesto la

obligación de declarar o la realización del hecho imponible **sin que conste la presentación** de la autoliquidación o declaración tributaria

El inicio de las actuaciones se notificará a los obligados mediante comunicación en la que conste la naturaleza y alcance de las actuaciones.

En el procedimiento de comprobación limitada los obligados tributarios deberán:

- Atender a la Administración Tributaria y prestarle colaboración
- Personarse en el día, hora y lugar señalado cuando así hubiere sido requerido.
- Aportar la documentación solicitada, facilitando el examen de libros y registros.
- Ratificar los datos previamente suministrados en declaraciones presentadas.

El artículo 137 de la LGT señala que 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**. La propuesta de liquidación deberá cumplir todos los requisitos que se le exigen a la comunicación de inicio, contener los derechos y obligaciones del interesado y la naturaleza y el alcance de la comprobación.

En este caso directamente se envía al obligado tributario una propuesta de liquidación para que en el plazo de diez días haga las alegaciones que tenga por conveniente.

Tramitación

En la tramitación de este procedimiento serán de aplicación las normas generales de procedimiento.

Expresamente se recoge la posibilidad de exigir la presencia del obligado tributario.

El artículo 164 del RGAT recoge la posibilidad de que, con carácter previo a la apertura del plazo de alegaciones, se acuerde motivadamente **la ampliación o reducción del objeto de las actuaciones**, acuerdo que deberá notificarse al Obligado Tributario.

Con carácter previo a la resolución, la **Administración deberá comunicar al obligado tributario la propuesta de resolución o de liquidación para que, en un plazo de 10 días**, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la propuesta, alegue lo que convenga a su derecho. No obstante, se podrá prescindir del trámite de alegaciones cuando la resolución contenga la manifestación expresa de que no procede regularizar la situación tributaria como consecuencia de la comprobación realizada.

Terminación

- a) Por **resolución** expresa de la Administración Tributaria,
- b) Por **caducidad** en los casos en que, hayan transcurrido seis meses desde el inicio del procedimiento 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.

Precisión.

Recordemos que el artículo 26.4 LGT nos dice que 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.

Sin embargo, en el procedimiento de comprobación limitada el incumplimiento del plazo para notificar la resolución determinará la caducidad del procedimiento, pero no limitará los intereses en caso de que se inicie uno nuevo. Esto implica que, si un procedimiento de comprobación limitada de IRPF ha caducado el 16 de marzo de 2022, y se inicia uno nuevo, la liquidación que se practique como consecuencia de este podrá incluir intereses más allá del 16 de marzo de 2022. Así, la liquidación del procedimiento nuevo que se practique por ejemplo el 30 de agosto de 2022 llevará intereses hasta esa fecha.

- c) Por el **inicio de un procedimiento inspector** que incluya el objeto de la comprobación limitada.

Precisión.

Para ello **debe notificarse al interesado simultáneamente** la finalización del procedimiento de comprobación limitada y el inicio del procedimiento inspector. Se entiende que no resulta válido, a efectos de finalizar el procedimiento de comprobación limitada, el inicio de un procedimiento inspector, si con el inicio de este no se comunica al obligado tributario que finaliza la comprobación limitada.

Contenido de la resolución

- 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.

Efectos de la regularización

Dictada resolución en un procedimiento de comprobación limitada, la Administración Tributaria no podrá iniciar una nueva comprobación **en relación con la misma obligación tributaria** o elementos de la misma y ámbito temporal objeto de la comprobación.

Sólo hay una excepción que permitiría una comprobación sobre el mismo objeto, **cuando 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.

Termina el artículo 140 de la LGT la regulación del procedimiento de comprobación limitada estableciendo que 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.



El Procedimiento de comprobación de valores

Según el artículo 57 de la LGT, el valor de los elementos determinantes de la obligación tributaria **podrá ser comprobado mediante:**

- Capitalización o imputación de rendimientos al porcentaje que la ley de cada tributo señale.
- Estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal.
- Precios medios en el mercado.
- Cotizaciones en mercados nacionales y extranjeros.
- Dictamen de peritos de la Administración.
- Valor asignado a los bienes en las pólizas de contratos de seguros.
- Valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas.
- 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.
- Cualquier otro medio que se determine en la ley propia de cada tributo".

Procedimiento

El artículo 134.1 LGT indica que la Administración Tributaria podrá proceder a la comprobación de valores, **salvo que el obligado tributario hubiera declarado utilizando los valores publicados** por la propia Administración actuante en aplicación de alguno de los citados medios, o como añade el artículo 157.1 RAT, declarado el valor que le haya sido comunicado en los términos del artículo 90 LGT.

Se podrá iniciar mediante comunicación o notificación conjunta de las propuestas de liquidación y valoración.

Precisión.

- La comprobación de valores también puede realizarse como una actuación concreta del procedimiento iniciado mediante declaración, procedimiento de comprobación limitada y de inspección, pero no en el caso de procedimiento de verificación de datos.
- Es conforme a derecho utilizar un procedimiento de comprobación limitada cuyo único objeto sea la comprobación de valor.

El plazo máximo no puede exceder de 6 meses.

Si el valor determinado por la Administración Tributaria es distinto al declarado por el OT, 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 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.

Tasación pericial contradictoria

La regulación la encontramos en el artículo 135 LGT.

Precisión.

La tasación pericial contradictoria no es un medio de comprobación de valores, sino un procedimiento que tienen como finalidad confirmar o modificar la valoración que se dio a aquellos bienes.

Se interpondrá **dentro del plazo del primer recurso** o reclamación que proceda contra la liquidación efectuada de acuerdo con los valores comprobados administrativamente contra el acto de comprobación de valores debidamente notificado.

La solicitud de tasación, o la reserva del derecho a promoverla, determina la **suspensión** de la ejecución de la liquidación y del plazo para interponer recurso o reclamación contra la misma. Del mismo modo suspende el plazo para iniciar el oportuno procedimiento sancionador.

Reglas de funcionamiento:

- 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.

Precisión.

A estos efectos, el órgano competente remitirá a los servicios técnicos correspondientes una relación de los bienes y derechos a valorar. **En el plazo de 15 días**, el personal con título adecuado a la naturaleza de los mismos formulará por duplicado la correspondiente hoja de aprecio, en la que deberán constar el resultado de la valoración realizada y los criterios empleados

- 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 **es igual o inferior a 120.000 € y al 10% de dicha tasación;** esta última servirá de base para la liquidación. Si la diferencia es superior deberá designarse un perito tercero.

Precisión.

Cada Administración tributaria competente **solicita 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, la designación se efectúa 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 solicita al Banco de España la designación de una sociedad de tasación inscrita en el correspondiente registro oficial.

Una vez designado el perito por el obligado tributario, **se entregará la relación de bienes y derechos para que, en el plazo de 1 mes**, contado a partir del día siguiente al de la recepción de

la relación, formule la correspondiente hoja de aprecio, la cual deberá estar motivada.

Transcurrido el plazo de 1 mes sin haber presentado la valoración, se entenderá que desiste de su derecho a promover la tasación pericial contradictoria y se dará por terminado el procedimiento. En este caso, la liquidación que se dicte tomará el valor comprobado que hubiera servido de base a la liquidación inicial y no podrá promoverse una nueva tasación pericial contradictoria.

Honorarios de los peritos

- 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 % del valor declarado**, los gastos del tercer perito serán abonados por el obligado tributario y, en caso contrario, correrán a cargo de la Administración.
- La valoración del perito tercero se comunicará y se concederá un plazo de 15 días para justificar el pago de los honorarios a su cargo.
- El perito tercero podrá exigir, con carácter previo, que se haga provisión del importe de sus honorarios mediante depósito en el Banco de España. La falta de depósito supone la aceptación de la valoración realizada por el perito de la otra.
- 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 AT.

Ejemplo. Contribuyente que declara el valor de un bien en 100.000 €. La Administración considera que ese bien debe ser valorado en 118.000 €. El contribuyente acude a un perito propio que indica que el valor correcto debe ser 105.000 €. La Administración encarga a un perito de la misma una valoración del bien controvertido. Este perito de la Administración aporta su valoración que asciende a 125.000 €

Teniendo en cuenta que la diferencia entre los valores de los dos peritos (20.000€), aunque inferior a 120.000, es superior al 10 % de la del perito del obligado (10.500 €) se debe acudir a un perito tercero.

- Si éste corrobora la valoración del perito de la Administración y la fija en 125.000 € se deberá tomar como valor el comprobado inicialmente, es decir, 118.000. Los honorarios del tercer perito serán de cuenta del obligado tributario ya que la diferencia entre la valoración declarada (100.000 €) y la del tercer perito (125.000 €) supera el 20% del valor declarado.
- Si el tercer perito indica que la valoración correcta es de 110.000 se tomará este valor, ya que se encuentra entre el declarado y el comprobado inicialmente. Dado que en este caso la diferencia (10.000 €) es inferior al 20% del valor declarado, los honorarios del tercer perito correrán a cargo de la Administración.

Formas de terminación

De acuerdo con el artículo 162 RGAT finalizará:

- a) Por la entrega en la Administración Tributaria de la valoración efectuada por el perito tercero.
- b) Por el desistimiento del obligado tributario.
- c) Por no ser necesaria la designación del perito tercero de acuerdo con lo previsto en el artículo 135.2 de la LGT.

La liquidación que se dicte tomará la valoración que resulte de la tasación efectuada por el perito del obligado tributario y no podrá efectuarse una nueva comprobación de valor.

- d) Por la falta del depósito de honorarios por cualquiera de las partes.

La liquidación que se dicte tomará la valoración que corresponda de acuerdo con lo previsto en el artículo 135.3 de la LGT, y no podrá promoverse nuevamente la tasación pericial contradictoria por parte del obligado tributario o, en su caso, no podrá efectuarse una nueva comprobación de valor.

- e) Por caducidad en los términos previstos en el artículo 104.3 de la LGT.

La liquidación que se dicte tomará el valor comprobado que hubiera servido de base a la liquidación inicial y no podrá promoverse nuevamente la tasación pericial contradictoria.

Una vez terminado el procedimiento, la Administración Tributaria competente **notificará en el plazo de 1 mes** la liquidación que corresponda a la valoración que deba tomarse como base en cada caso, así como la de los intereses de demora que correspondan; el incumplimiento del plazo determinará que no se exijan intereses de demora desde que se produzca dicho incumplimiento.



Tema 10 Actuaciones y procedimientos de inspección

Funciones de la Inspección

De acuerdo con el artículo 141 de la LGT, las funciones de la Inspección de los tributos serán:

- La investigación de los supuestos de hecho.
- La comprobación de la veracidad y exactitud de las declaraciones.
- La **obtención de información**, de acuerdo con lo establecido en los Arts. 93 y 94 de la LGT.
- La comprobación del valor de derechos, rentas, productos, bienes, patrimonios, empresas, etc.
- La comprobación del cumplimiento de los requisitos para beneficios o incentivos fiscales y devoluciones tributarias, así como para la aplicación de regímenes tributarios especiales.
- 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.
- La **práctica de las liquidaciones tributarias** resultantes de sus actuaciones de comprobación e investigación.
- La realización de actuaciones de comprobación limitada.
- El **asesoramiento e informe** a órganos de la Administración pública.
- 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 relativas a las actuaciones y procedimiento de inspección de la LGT, con exclusión del artículo 149.
- Las demás que se establezcan en otras disposiciones o se le encomienden por las autoridades competentes.

El ejercicio de las funciones de inspección tributaria corresponderá a:

- Los órganos con funciones inspectoras de la AEAT en los términos establecidos en la normativa aplicable.
- Los órganos de la Dirección General del Catastro que tengan atribuida la inspección catastral.

Los órganos con funciones inspectoras de la AEAT ejercerán sus funciones respecto a:

- Aquellos cuya aplicación corresponda a la Administración tributaria del Estado.
- Los tributos cedidos de las CCAA
- El Impuesto sobre Actividades Económicas en el ámbito local

Facultades de la Inspección

Examen de la documentación necesaria

Nos indica el artículo 142.1 LGT que 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.

El artículo 171 del RGAT desarrolla esta cuestión indicando que

Se podrán examinar, entre otros, los siguientes documentos de los obligados tributarios:

- a) Declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas.
- b) Contabilidad, que comprenderá tanto los registros y soportes contables como las hojas previas o accesorias.
- c) Libros registro establecidos por las normas tributarias.
- d) Facturas, justificantes y documentos sustitutivos que deban emitir o conservar los obligados tributarios.
- e) Documentos, datos, informes, antecedentes y cualquier otro documento con transcendencia tributaria.

Los obligados tributarios deberán poner a disposición del personal inspector esta documentación, que podrá ser analizada directamente, y de la que se podrán obtener copias en cualquier soporte.

Cuando el personal inspector solicite al obligado tributario datos, **informes o antecedentes que no deban hallarse a disposición inmediata** de la Administración tributaria, se concederá con carácter general un plazo de **10 días hábiles**, contados a partir del siguiente al de la notificación del requerimiento. El plazo concedido para la contestación a las reiteraciones de los requerimientos de información que no deba hallarse a disposición inmediata de la Administración tributaria será con carácter general de 5 días hábiles.

Precisión. La documentación que debe estar a disposición inmediata es la recogida en el artículo 171 RGAT.

Cuando los sujetos obligados a relacionarse a través de medios electrónicos con las Administraciones Públicas a los que se refiere el artículo 14 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, **aporten documentación directamente al órgano** de inspección actuante en el curso de su comparecencia, **podrá ser admitida por éste con el objeto de lograr la eficacia de la actuación administrativa**. En caso de admitirse, el obligado tributario no estará obligado a remitir tales documentos por medios electrónicos.

Entrada y reconocimiento de fincas. Artículo 142.2 LGT

Los funcionarios y demás personal que desarrollen actuaciones inspectoras tienen la facultad de entrada y reconocimiento de 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 impositivos 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.

Los funcionarios de inspección podrán adoptar las medidas cautelares que estimen necesarias. Una vez finalizada la entrada y reconocimiento, se comunicará al órgano jurisdiccional que las autorizaron las circunstancias, incidencias y resultados.

Se considerará que el obligado tributario o la persona bajo cuya custodia se encuentren los lugares a que se refiere el artículo 142.2 de la LGT, **prestan su conformidad** a la entrada y reconocimiento cuando ejecuten los actos normalmente necesarios que dependan de ellos para que las actuaciones puedan llevarse a cabo.

Si se produce la **revocación del consentimiento** del obligado tributario para la permanencia en los lugares en los que se estén desarrollando las actuaciones, los funcionarios de inspección, antes de la finalización de estas, podrán adoptar las medidas cautelares que resulten procedentes.

Importante.

No vale cualquier cosa como consentimiento. Hablando en plata: Si llamamos a un timbre de una empresa y el recepcionista, amablemente, nos dice “adelante, ¿Qué querían?”, no nos está dando consentimiento a las actuaciones, simplemente está siendo correcto.

El consentimiento ha de ser informado, es decir, hemos de indicar a lo que vamos y si después de eso nos dicen, adelante, ahí si hay consentimiento.

Si después de ese consentimiento informado cambia de idea, podremos tomar medidas cautelares antes de irnos.

Obligación de colaborar con la Inspección. artículo 142.3 LGT

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 incluso requerir la comparecencia personal del obligado tributario cuando la naturaleza de las actuaciones a realizar así lo exija.

Cuando el personal inspector se persone sin previa comunicación en el lugar donde deban practicarse las actuaciones, el obligado tributario o su representante deberán atenderles si estuviesen presentes. En su defecto, deberá colaborar en las actuaciones cualquiera de las personas encargadas o responsables de tales lugares, sin perjuicio de que en el mismo momento y lugar se pueda requerir la continuación de las actuaciones en el plazo que se señale y adoptar las medidas cautelares que resulten procedentes.

El obligado tributario o su representante deberán hallarse presentes en las actuaciones inspectoras cuando a juicio del órgano de inspección sea preciso para la adecuada práctica de aquellas.

Consideración de agentes de la autoridad

El artículo 142.4 de la LGT establece que 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.

Otras facultades de la inspección

En los puertos, estaciones de ferrocarril y de los demás transportes terrestres, en los aeropuertos o en los mercados centrales, mataderos, lonjas y lugares de naturaleza análoga, se permitirá libremente la entrada del personal inspector a sus estaciones, muelles, oficinas y demás instalaciones para la toma de datos de facturaciones, entradas y salidas u otros similares, y se podrá requerir a los empleados para que ratifiquen los datos y antecedentes tomados.

Asimismo, el personal inspector está facultado para:

- Recabar información de los trabajadores sobre cuestiones relativas a las actividades en que participan.
- Realizar mediciones o tomar muestras, así como obtener fotografías, croquis o planos.
- Recabar el dictamen de peritos. en los órganos con funciones de inspección podrá prestar sus servicios el personal facultativo.
- Exigir la exhibición de objetos determinantes de la exacción de un tributo.
- Verificar los sistemas de control interno de la empresa.
- Verificar y analizar los sistemas y equipos informáticos mediante los que se lleve a cabo la gestión de la actividad económica.

Documentación de las actuaciones inspectoras



Diligencias

De acuerdo con el artículo 99.7 LGT, son documentos públicos que se extienden para hacer constar hechos, así como manifestaciones del obligado tributario o persona con la que se entiendan las actuaciones. Las diligencias no podrán contener propuestas de liquidaciones tributarias.

De acuerdo con el artículo 98 RGAT, el contenido mínimo de las Diligencias será:

- Lugar y fecha de expedición.
- Nombre, apellidos y firma de la persona al servicio de la Administración tributaria interviniente.
- Nombre, apellidos y NIF de la persona con la que se entienden las actuaciones, así como el carácter o representación.
- Identificación completa del obligado tributario al que se refieren las actuaciones.
- Procedimiento o actuación en cuyo curso se expide.
- Hechos y circunstancias que se hagan constar.
- Las alegaciones o manifestaciones con relevancia tributaria realizadas, en su caso, por el obligado tributario, entre las que deberá figurar la conformidad o no con los hechos y circunstancias que se hacen constar.

No necesitan un modelo preestablecido, pero cuando fuese posible, se extenderán en él.

Las diligencias podrán suscribirse mediante firma manuscrita o electrónica.

Las diligencias **serán firmadas** por el personal al servicio de la Administración tributaria que practique las actuaciones y por la persona o persona con quienes se entiendan estas, a las que se les entregará un ejemplar. En el caso de diligencias que se suscriban mediante firma electrónica, la entrega del ejemplar se podrá sustituir por la entrega de los datos necesarios para su acceso por medios electrónicos adecuados.

Cuando la persona con quien se entiendan las actuaciones se negase a firmar la diligencia o no pudiese hacerlo, se hará constar así en ella, sin perjuicio de la entrega del ejemplar correspondiente. Si se negase a recibir la diligencia o los datos necesarios para su acceso por medios electrónicos adecuados, se hará constar así en ella, y, en su caso, **se considerará un rechazo a efectos de lo previsto en el artículo 111** de la LGT.

No obstante, cuando la naturaleza de las actuaciones cuyo resultado se refleje en una diligencia no requiera la presencia de persona alguna para su realización, la diligencia será firmada por el personal al servicio de la Administración que realice la actuación, y de la misma se remitirá un ejemplar al obligado tributario o se le pondrá de manifiesto en el correspondiente trámite de audiencia o de alegaciones.

Las diligencias se incorporarán al expediente, y cuando recojan hechos o circunstancias que puedan tener incidencia en otro procedimiento de aplicación de los tributos o sancionador se remitirá copia al órgano competente.

Comunicaciones

Son 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.

Contenido: De acuerdo con el artículo 97 del RGAT constarán, al menos, los siguientes datos:

- Lugar y fecha de su expedición.
- Nombre y apellidos o razón social y NIF de la persona o entidad a la que se dirige.
- Lugar al que se dirige.
- Hechos o circunstancias que se comunican o contenido del requerimiento que se realiza mediante la comunicación.
- Órgano que la expide y nombre y apellidos y firma de la persona que la emite.

Las comunicaciones se notificarán al obligado y se incorporarán al expediente.

Informes

De acuerdo con el artículo 99.7 LGT, los órganos encargados de la aplicación de los tributos, en general, deberán emitir informe:

- Cuando se complementen las diligencias que recojan hechos o conductas que pudieran ser constitutivos de infracciones tributarias y no corresponda al mismo órgano la tramitación del procedimiento sancionador.
- Cuando se aprecien indicios de delito contra la HP y se remita el expediente al órgano judicial o al Ministerio Fiscal.

En el procedimiento inspector **está prevista la emisión de informes:**

- **Actas de disconformidad.** En él, se expondrán los fundamentos de derecho en que se base la propuesta de regularización.

Precisión.

Desde el 12 de julio de 2021 este informe deja de ser preceptivo para convertirse en optativo para el actuario de acuerdo con la Ley 11/2021 de prevención del fraude.

- Cuando resulte aplicable el método de **estimación indirecta.**

Procedimiento de inspección

Inicio. Los planes de inspección.

El artículo 116 de la LGT nos indica que **el Plan de control tributario tendrá carácter reservado**, aunque ello no impedirá que se hagan públicos los criterios generales que lo informen

El artículo 170 del RGAT desarrolla este precepto de la ley indicando que cada Administración tributaria integrará en el Plan de control el plan o **los planes parciales de inspección**, que se basarán en los criterios de riesgo fiscal, oportunidad, aleatoriedad u otros que se estimen pertinentes.

El plan o los planes parciales de inspección recogerán los programas de actuación, ámbitos prioritarios y directrices que sirvan para seleccionar a los obligados tributarios sobre los que deban iniciarse actuaciones inspectoras en el año de que se trate.

Los planes de inspección, los medios informáticos de tratamiento de información y los demás sistemas de selección de los obligados tributarios que vayan a ser objeto de actuaciones inspectoras tendrán carácter reservado, no serán objeto de publicidad o de comunicación ni se pondrán de manifiesto a los obligados tributarios ni a órganos ajenos a la aplicación de los tributos, es decir, **el contribuyente no tiene derecho a conocer el motivo de su carga en plan, o lo que es lo mismo, el motivo por el cual se le inspecciona.**

La determinación por el órgano competente para liquidar de los obligados tributarios que vayan a ser objeto de comprobación en ejecución del correspondiente plan de inspección tiene el carácter de acto de mero trámite y no será susceptible de recurso o reclamación económico-administrativa.

Inicio del Procedimiento Inspector

Por lo que respecta al inicio del procedimiento de inspección, el artículo 147 de la LGT señala que podrá iniciarse:

- De oficio
- A petición del obligado tributario, en los términos del artículo 149 de la LGT

Iniciación de oficio del procedimiento inspector

Se iniciará generalmente mediante comunicación notificada al obligado tributario para que se persone en el lugar, día y hora que se le señale y tenga a disposición o aporte la documentación y demás elementos que se estimen necesarios.

El artículo 87.4 del RGAT señala que **deberá concederse al obligado tributario un plazo no inferior a 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la comunicación de inicio**, para que comparezca, aporte la documentación requerida y la que considere conveniente, o efectúe cuantas alegaciones tenga por oportunas, salvo en los casos de personación.

El artículo 177.2 del RGAT nos indica que, cuando se estime conveniente para la adecuada práctica de las actuaciones, **el procedimiento de inspección podrá iniciarse sin previa comunicación mediante personación** en la empresa, oficinas, dependencias, instalaciones, centros de trabajo o almacenes del obligado tributario o donde exista alguna prueba de la obligación tributaria, aunque sea parcial. En este caso, las actuaciones se entenderán con el obligado tributario si estuviese presente y, de no estarlo, con los encargados o responsables de tales lugares.

Precisión.

Si el inicio se hace mediante personación y esa actuación se lleva a cabo ante el obligado tributario la siguiente actuación se puede llevar a cabo incluso al día siguiente. De todas formas, el artículo 87.4 RGAT nos dice que, **salvo en los supuestos de iniciación mediante personación, se concederá al obligado tributario un plazo no inferior a 10 días**, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la comunicación de inicio, para que comparezca, aporte la documentación requerida y la que considere conveniente, o efectúe cuantas alegaciones tenga por oportunas.

El inicio del procedimiento inspector produce los siguientes efectos:

- **La interrupción del plazo de prescripción** del derecho de la Administración para determinar las deudas tributarias mediante la oportuna liquidación y del plazo de prescripción para imponer las sanciones correspondientes en cuanto al tributo o tributos a que se refiera la actuación de comprobación e investigación, y para imponer sanciones tributarias por el incumplimiento de cualesquiera obligaciones o deberes afectados por las actuaciones inspectoras (artículo 189.3 de la LGT).
- **Los ingresos efectuados por el obligado tributario con posterioridad** al inicio de las actuaciones tendrán carácter de ingresos a cuenta sobre el importe de la liquidación que, en su caso, se practique, sin perjuicio de la aplicación de las infracciones tributarias que puedan corresponder. No se devengarán intereses de demora sobre la cantidad ingresada desde el día siguiente a aquel en que se realizó el ingreso (artículo 87.5 del RGAT).
- **Las declaraciones** o autoliquidaciones tributarias que presente el obligado tributario una vez iniciadas las actuaciones o procedimientos, en relación con las obligaciones tributarias y períodos objeto de la actuación o procedimiento, en ningún caso iniciarán un procedimiento de devolución ni producirán los efectos previstos en los Arts. 27 y 179.3 de la LGT, dicho de otro modo, estas declaraciones, autoliquidaciones o ingresos, en su caso, no se consideran realizados de manera espontánea.
- **Las contestaciones a las consultas tributarias** planteadas respecto a cuestiones relacionadas con el procedimiento inspector iniciado previamente no vincularán a la Administración, según el artículo 89.2 de la LGT.

Iniciación a petición del obligado tributario

De acuerdo con el artículo 149 LGT, todo obligado tributario que esté siendo objeto de unas actuaciones de inspección **de carácter parcial** podrá solicitar que las mismas tengan carácter general respecto al tributo y, en su caso, períodos afectados, sin que tal solicitud interrumpa las actuaciones en curso.

La solicitud deberá efectuarse en **un plazo de 15 días a contar desde la notificación del inicio de las actuaciones** de carácter parcial, y se hará mediante escrito dirigido al Inspector-jefe correspondiente o mediante comunicación expresa al actuario, quien deberá recoger esta manifestación en diligencia y dará traslado de la solicitud al órgano competente para liquidar.

Contenido mínimo - Artículo 88.2 del RGAT

- Nombre y apellidos o razón social, NIF del obligado tributario y, en su caso, del representante.
- Razones y petición en que se concrete la solicitud.
- Lugar, fecha y firma del solicitante o acreditación de la autenticidad de su voluntad expresada.
- Órgano al que se dirige.

Plazo para resolver: Seis meses desde la solicitud, si bien, en caso de incumplir el plazo se entiende 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.



La inadmisión de la solicitud por no cumplir los requisitos establecidos en el artículo 149 de la LGT, deberá estar motivada y será notificada al obligado tributario. **Contra el acuerdo de inadmisión no podrá interponerse recurso de reposición** ni reclamación económico-administrativa, sin perjuicio de que pueda reclamarse contra el acto o actos administrativos que pongan fin al procedimiento de inspección.

Precisión.

La Administración no puede desestimar la solicitud correctamente presentada, sólo puede “dejar de cumplir la obligación.

Carácter parcial o general

De acuerdo con el artículo 148 LGT, las actuaciones del procedimiento de inspección **tendrán carácter general**, salvo que se indique otra cosa en la comunicación de inicio del procedimiento o en el acuerdo motivado que modifique la extensión de las actuaciones o amplíe o reduzca su alcance.

Las actuaciones del procedimiento inspector **tendrán carácter parcial en los siguientes supuestos:**

- Cuando no afecten a la totalidad de los elementos de la obligación tributaria en el periodo objeto de comprobación.
- Cuando se refieran al cumplimiento de los requisitos exigidos para la obtención de beneficios o incentivos fiscales, o cuando las actuaciones tengan por objeto la comprobación del régimen tributario aplicable.
- Cuando tengan por objeto la comprobación de una solicitud de devolución siempre que se limite exclusivamente a constatar que el contenido de la declaración se ajusta formalmente a lo anotado en la contabilidad, registros y justificantes contables

La extensión y el alcance general o parcial de las actuaciones deberán hacerse constar al inicio de estas mediante la correspondiente comunicación. Cuando el procedimiento de inspección se extienda a distintas obligaciones tributarias o periodos, deberá determinarse el alcance general o parcial de las actuaciones en relación con cada obligación y periodo comprobado. En caso de actuaciones de alcance parcial deberán comunicarse los elementos que vayan a ser comprobados o los excluidos de ellas.

En el curso del procedimiento, si se ponen de manifiesto razones para ello, **el órgano competente podrá acordar** de forma motivada:

- a) **La modificación de la extensión** de las actuaciones para incluir obligaciones tributarias o periodos no comprendidos en la comunicación de inicio o excluir alguna obligación tributaria o periodo de los señalados en dicha comunicación.
- b) **La ampliación o reducción del alcance** de las actuaciones que se estuvieran desarrollando respecto de las obligaciones tributarias y periodos inicialmente señalados.

Precisión.

En muchos exámenes se pregunta por la posibilidad de ampliar la extensión a solicitud del obligado. La respuesta debe ser siempre

negativa. El obligado puede solicitar la ampliación del alcance, pero no la extensión.

Plazo de duración de las actuaciones inspectoras (Art 150 LGT)

- El plazo general será de 18 meses
- El plazo será de 27 meses:
 - Si la Cifra Anual de Negocios sea igual o superior al requerido para auditar sus cuentas (5.700.000 € según artículo 263 de la Ley de Sociedades de Capital)
 - 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 vinculadas** la concurrencia de las circunstancias señaladas en cualquiera de ellos determinará la aplicación de este plazo a todos.

Precisión.

Es necesario que se lleven a cabo actuaciones inspectoras con las vinculadas, no sólo que exista la vinculación.

- En la comunicación de inicio del procedimiento inspector **se informará al obligado tributario del plazo** que le resulte aplicable.
- El final del procedimiento se produce cuando se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante del procedimiento. 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.

Dilaciones e interrupciones por causas no imputables a la Administración.

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

- Si se tendrán en cuenta cuando concurren en el tiempo con el procedimiento de declaración de responsabilidad a efectos del cómputo del plazo de este.
- Deberán documentarse adecuadamente para su constancia en el expediente.
- Se contarán por días naturales.

Precisión.

La forma correcta de contestar esta cuestión en un examen es decir que tal o cual cosa no afecta a la duración porque es una dilación y las dilaciones no se tienen en cuenta en el cálculo del plazo de duración del procedimiento inspector. Es decir, no vale con decir que no influye sino explicar el motivo por el que no influye.

Suspensión del plazo.

Las causas de suspensión son:

Tema 10 Actuaciones y procedimientos de inspección

- a) La **remisión del expediente al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción** competente sin practicar liquidación.
- b) La recepción de una **comunicación de un órgano jurisdiccional** en la que se ordene la suspensión.
- c) El planteamiento de un **conflicto ante las Juntas Arbitrales** previstas en los regímenes forales.
- d) La notificación al interesado de la remisión del expediente de conflicto en la aplicación de la norma tributaria a la Comisión consultiva.

Precisión.

De acuerdo con el artículo 159.4 LGT, 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.**

- e) 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.
- f) 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 Concerto 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.
- g) La concurrencia de una causa de fuerza mayor que obligue a suspender las actuaciones.

Salvo en el caso e), la inspección no podrá realizar ninguna actuación en relación al procedimiento suspendido.

- El procedimiento continuará por el plazo que reste.
- La suspensión de plazo **se comunicará al obligado tributario a efectos meramente informativos**, y producirá efectos desde que concurran las circunstancias antes enumeradas.
- La suspensión del cómputo del plazo tendrá efectos desde que concurran las circunstancias anteriormente señaladas, y finalizará cuando tenga entrada en el registro de la correspondiente Administración 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.

Días de cortesía

Al amparo de lo dispuesto en los artículos 150.4 LGT y 184 RGAT, el obligado tributario podrá solicitar 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.

- Antes del trámite de Audiencia
- Mínimo 7 días naturales cada uno.
- Requisitos de solicitud:

- Que se solicite directamente al órgano actuante con anterioridad a los siete días naturales previos al inicio del periodo al que se refiera la solicitud.
- Que se justifique la concurrencia de circunstancias que lo aconsejen.
- Que se aprecie que la concesión de la solicitud no puede perjudicar el desarrollo de las actuaciones.

- **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.

Se podrá denegar la solicitud si no se encuentra suficientemente justificada

La denegación no podrá ser objeto de recurso o reclamación económico-administrativa.

La solicitud que cumpla los requisitos establecidos en el primer párrafo de este apartado se entenderá automáticamente concedida por el periodo solicitado, hasta el límite de los 60 días como máximo, con su presentación en plazo, salvo que se notifique de forma expresa la denegación antes de que se inicie el periodo solicitado.

Se entenderá **automáticamente denegada la solicitud de un periodo inferior a 7 días.**

La notificación expresa de la concesión antes de que se inicie el periodo solicitado podrá establecer un plazo distinto al solicitado por el obligado tributario.

Extensión del plazo

A tenor de lo dispuesto en el artículo 150.5 LGT

- Si el obligado tributario manifiesta 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 período de tres meses, siempre que dicha aportación se produzca una vez transcurrido al menos nueve meses desde su inicio.
- **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.
- También se extenderá en 6 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.

Precisión.

A estos efectos tienen las mismas consecuencias que no conteste en tres requerimientos o que tras el primero diga que no va a aportar, siempre que finalmente aporte.

Nueva regularización tras resolución judicial o Administrativa

De acuerdo con el artículo 150.7, cuando una resolución judicial o económico-administrativa aprecie defectos formales y ordene la retroacción de las actuaciones, éstas deberán finalizar en el



período que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo previsto (18 o 27) o en seis meses, si este último fuera superior.

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.

Efectos del incumplimiento de la duración máxima.

No determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, con los siguientes efectos:

- **No se considerará interrumpida la prescripción.** La prescripción se entenderá interrumpida (si no se alcanzó anteriormente) por la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo anterior. El obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos 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 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 la LGT.
- **No se exigirán intereses de demora** desde que se produzca dicho incumplimiento hasta la finalización del procedimiento.

Lugar de realización de las actuaciones

De acuerdo con el artículo 151 LGT, 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 puedan ser examinados en ellas.

- En los lugares anteriores o en otro lugar, cuando dichas actuaciones se realicen a través de los sistemas digitales previstos en el artículo 99.9 de la LGT.

La utilización de dichos sistemas requerirá la **conformidad** del obligado tributario

Tramitación del Procedimiento

De acuerdo con el artículo 180 RGAT:

- Se realizarán las actuaciones necesarias para la obtención de los datos y pruebas que sirvan para fundamentar la regularización.
- **La dirección de las actuaciones inspectoras corresponde a los órganos de inspección.** Los funcionarios que tramiten el procedimiento decidirán el lugar, día y hora en que dichas actuaciones deban realizarse.
- **Se podrá requerir la comparecencia del obligado tributario** en las oficinas de la Administración tributaria o en cualquier otro de los lugares a que se refiere el artículo 151 de la LGT.
- Cuando exista personación se deberá **prestar la debida colaboración y proporcionar el lugar y los medios auxiliares necesarios** para el ejercicio de las funciones inspectoras.
- Al término de las actuaciones de cada día que se hayan realizado **en presencia del obligado tributario**, el personal inspector que esté desarrollando las actuaciones podrá fijar el lugar, día y hora para su reanudación, **que podrá tener lugar el día hábil siguiente**. No obstante, **los requerimientos de comparecencia en las oficinas de la Administración tributaria no realizados en presencia del obligado tributario deberán habilitar para ello un plazo mínimo de 10 días**, contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento.

Precisión.

Es muy frecuente en los exámenes preguntar por el día de la reanudación de actuaciones. Hay que observar detenidamente la información de la que disponemos. Si la actuación se ha llevado a cabo con un trabajador de la empresa vamos a tener que dar 10 días para la siguiente, pero si la actuación se ha llevado a cabo con el obligado podremos fijar la actuación para día siguiente **incluso en las oficinas de la Inspección.**

- Las actuaciones del procedimiento deberán practicarse de **forma que se perturbe lo menos** posible el desarrollo normal de las actividades laborales o económicas del obligado tributario.

Medidas Cautelares en Inspección

Según el 181 RGAT, 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** o que se niegue posteriormente su existencia o exhibición.

Precisión.

Como veremos cuando lleguemos a Recaudación, los actuarios de Inspección pueden tomar medidas para asegurar el cobro de la deuda futura o de la posible derivación, pero en estos casos se podrán aplicar las medidas cautelares del artículo 81 LGT. Las que aquí vemos son para evitar la desaparición de pruebas.

Las medidas podrán consistir, en su caso, en:

- El **precinto** se realizará mediante la ligadura sellada o por cualquier otro medio que permita el cierre o atado de libros, registros, equipos electrónicos, sobres, paquetes, cajones, puertas de estancias o locales u otros elementos de prueba, a fin de que no se abran sin la autorización y control de los órganos de inspección.

La apertura de precintos se efectuará en presencia del obligado tributario, salvo que concurra causa debidamente justificada.

- El **depósito** consistirá en poner dichos elementos de prueba bajo la custodia o guarda de la persona física o jurídica que se determine por la Administración. En este caso se dejará constancia de la identidad del depositario, de su aceptación expresa y de que ha quedado advertido sobre el deber de conservar a disposición de los órganos de inspección en el mismo estado en que se le entregan los elementos depositados y sobre las responsabilidades civiles o penales en las que pudiera incurrir en caso de incumplimiento.

- La **incautación** consistirá en la toma de posesión de elementos de prueba de carácter mueble y se deberán adoptar las medidas que fueran precisas para su adecuada conservación. Los documentos u objetos depositados o incautados podrán, en su caso, ser previamente precintados.

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.

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.

Se podrá recabar el auxilio y colaboración que se consideren precisos de las autoridades y sus agentes.

Deberá documentarse mediante diligencia en la que junto a la medida adoptada y el inventario de los bienes afectados se harán constar sucintamente las circunstancias y la finalidad que determinan su adopción y se informará al obligado tributario de su derecho a formular alegaciones. Dicha diligencia se extenderá en el mismo momento en el que se adopte la medida cautelar, salvo que ello no sea posible por causas no imputables a la Administración, en cuyo caso se extenderá en cuanto desaparezcan las causas que lo impiden, y se remitirá inmediatamente copia al obligado tributario.

En el plazo improrrogable de cinco días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la medida cautelar, el obligado tributario podrá formular alegaciones ante el órgano competente para liquidar, que deberá ratificar, modificar o levantar la medida adoptada mediante acuerdo debidamente motivado en el plazo de 15 días desde su adopción, que deberá comunicarse al obligado.

Este acuerdo **no podrá ser objeto de recurso** o reclamación económico-administrativa.

Cuando las medidas cautelares adoptadas se levanten se documentará esta circunstancia en diligencia, que deberá comunicarse al obligado.

Horario de las actuaciones del procedimiento inspector

De acuerdo con el artículo 182 RGAT, cuando se desarrollen en las oficinas públicas podrán realizarse fuera del horario oficial de apertura al público de dichas oficinas o de la jornada de trabajo vigente cuando lo requieran las circunstancias de dichas actuaciones o medie el consentimiento del obligado tributario.

Cuando se desarrollen en los locales del OT, podrán realizarse fuera de la jornada laboral de oficina o de la actividad:

- Cuando medie el consentimiento del obligado tributario.
- Cuando se considere necesario para que no desaparezcan, se destruyan o alteren elementos de pruebas o las circunstancias del caso requieran que las actuaciones se efectúen con una especial celeridad y se obtenga, la previa autorización del órgano competente de la Administración tributaria. (En el ámbito de la AEAT son delegado o al director de departamento del que dependa el órgano actuante)

El obligado tributario podrá exigir que se le entregue copia de la autorización.

Para la adopción de las medidas cautelares, **se podrá recabar el auxilio y colaboración que se consideren precisos de las autoridades competentes y sus agentes.**

La adopción de las medidas cautelares deberá documentarse mediante diligencia en la que junto a la medida adoptada y el inventario de los bienes afectados se harán constar sucintamente las circunstancias y la finalidad que determinan su adopción y se informará al obligado tributario de su derecho a formular alegaciones en los términos del apartado siguiente. **Dicha diligencia se extenderá en el mismo momento en el que se adopte la medida cautelar**, salvo que ello no sea posible por causas no imputables a la Administración, en cuyo caso se extenderá en cuanto desaparezcan las causas que lo impiden, y se remitirá inmediatamente copia al obligado tributario.



Trámite de audiencia previo a las actas de inspección

El artículo 183 RGAT señala que cuando el órgano de inspección considere que se han obtenido los datos y las pruebas necesarios para fundamentar la propuesta de regularización o para considerar correcta la situación tributaria del obligado, **se notificará el inicio del trámite de audiencia previo a la formalización de las actas de conformidad o de disconformidad**, que se regirá por lo dispuesto en el artículo 96.

En la misma notificación de apertura del trámite de audiencia podrá fijarse el lugar, fecha y hora para la formalización de las actas a que se refiere el artículo 185 RGAT.

Actas. Terminación de las actuaciones

La regulación de las actas está recogida en los artículos 153 a 157 LGT. Podemos extraer las siguientes notas esenciales:

Contenido necesario

- El lugar y fecha de su formalización.
- El nombre y apellidos o razón social completa, NIF y el domicilio fiscal del obligado tributario, así como el nombre, apellidos y NIF de la persona con la que se entienden las actuaciones y el carácter o representación con que interviene en las mismas.
- 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.
- En su caso, la regularización de la situación tributaria del obligado y la propuesta de liquidación que proceda.
- La conformidad o disconformidad del obligado tributario con la regularización y con la propuesta de liquidación.
- 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.
- La existencia o inexistencia, en opinión del actuario, de indicios de la comisión de infracciones tributarias.
- Las demás que se establezcan reglamentariamente.

En las actas de inspección, **se consignarán, además de las menciones contenidas en el artículo 153 de la LGT**, la fecha de inicio de las actuaciones, el plazo del procedimiento y las circunstancias que afectan a su cómputo de acuerdo con los apartados 3, 4 y 5 del artículo 150 de la LGT, etc.

Las actas serán firmadas por el funcionario y por el obligado tributario. Si el obligado tributario no supiera o no pudiera firmarlas, si no compareciera en el lugar y fecha señalados para su firma o si se negara a suscribirlas, serán firmadas sólo por el funcionario y se hará constar la circunstancia de que se trate. Las actas podrán suscribirse mediante firma manuscrita o mediante firma electrónica.

- **En caso de que el acta se suscriba mediante firma manuscrita**, de cada acta se entregará un ejemplar al obligado tributario, que se entenderá notificada por su firma.

- **En el caso de que el acta se suscriba mediante firma electrónica**, la entrega del ejemplar se podrá sustituir por la entrega de datos necesarios para su acceso por medios electrónicos adecuados.

Si el obligado tributario no hubiera comparecido, las actas deberán ser notificadas conforme la LGT, y se suspenderá el cómputo del plazo desde el intento de notificación del acta al obligado tributario hasta que se consiga efectuar la notificación.

Si el obligado tributario compareciese y se negase a suscribir las actas se considerará rechazada la notificación a efectos de lo previsto en el artículo 111 de dicha ley.

Cuando el interesado no comparezca o se niegue a suscribir las actas, **deberán formalizarse actas de disconformidad**.

Las actas de inspección no pueden ser objeto de recurso o reclamación económico-administrativa, sin perjuicio de los que procedan contra las liquidaciones tributarias resultantes de aquellas.

Valor probatorio

El artículo 144 LGT recoge el valor probatorio de las actas indicando que tienen naturaleza de documentos públicos y hacen prueba de los hechos que motivan su formalización, salvo que se acredite lo contrario.

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.

Actas con acuerdo.

Circunstancias que lo posibilitan:

- Cuando para la elaboración de la propuesta 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,

Precisión.

Es el actuario el que pondrá en conocimiento del obligado tributario que existen estas circunstancias. Tras esta comunicación, el obligado tributario podrá formular una propuesta con el fin de alcanzar un acuerdo. Todo ello de acuerdo con el artículo 186 RGAT.

Contenido adicional

- El fundamento de la aplicación, estimación, valoración o medición realizada.
- Los elementos de hecho, fundamentos jurídicos y cuantificación de la propuesta de regularización.
- 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 la LGT, así como la renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador.

- Manifestación expresa de la conformidad del obligado tributario con la totalidad del contenido a que se refieren los párrafos anteriores.

Requisitos:

- Autorización del órgano competente para liquidar.
- La constitución de un depósito o aval de cuantía suficiente para garantizar el cobro del acta.

El acuerdo se perfeccionará mediante la suscripción del acta.

Se entenderá producida y notificada el día siguiente 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 la LGT**, 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 la LGT.

Una vez firmada el acta con acuerdo, el órgano competente para liquidar **dispone de un plazo de 10 días hábiles, contados a partir del día siguiente al de la fecha del acta, para notificar al obligado tributario una liquidación que rectifique los errores materiales**. Si dicha notificación no se produce en el plazo citado, la liquidación se entenderá dictada y notificada el día siguiente conforme a la propuesta contenida en el acta.

En el caso de que se hubiese notificado liquidación rectificando los errores materiales, se seguirán los siguientes trámites:

- Si la liquidación es inferior al importe del depósito, se procederá a aplicar este al pago de la deuda y a liberar el resto.
- Si la liquidación es superior al importe del depósito, se aplicará este al pago de la deuda y se entregará documento de ingreso por la diferencia.
- Si la liquidación es superior al importe de la garantía, se entregará documento de ingreso por el importe de la liquidación

Acta con acuerdo parcial

Regulado en el artículo 186.8 RGAT señala que **cuando se suscriba un acta con acuerdo que no afecte a todos los elementos regularizados**, se procederá de la siguiente forma:

- a) Si se manifestase la conformidad al resto de los elementos regularizados no incluidos en el acta con acuerdo se redactará un acta de conformidad que incluirá todos los elementos regularizados de la obligación tributaria y la cuota tributaria incluida en la propuesta de liquidación contenida en el acta con acuerdo minorará la contenida en el acta de conformidad.

b) Si manifestase la disconformidad al resto de los elementos regularizados no incluidos en el acta con acuerdo, se tramitará un acta de disconformidad incluirá todos los elementos regularizados de la obligación tributaria. La cuota tributaria incluida en la propuesta de la liquidación contenida en el acta con acuerdo minorará la contenida en el acta de disconformidad.

c) Si respecto a los elementos regularizados de la obligación tributaria no incluidos en el acta con acuerdo se otorgase la conformidad parcial, se procederá de la siguiente manera:

1.º Si de los elementos a los que presta conformidad, no sale cantidad a devolver:

- Un acta de conformidad que contendrá los elementos regularizados de la obligación tributaria a los que el obligado tributario haya prestado su conformidad.
- Un acta de disconformidad que incluirá la totalidad de los elementos regularizados de la obligación tributaria. Las cuotas tributarias incluidas en las propuestas de liquidación contenidas en el acta de conformidad y en el acta con acuerdo minorarán la contenida en el acta de disconformidad.

2.º Si de los elementos a los que presta conformidad, resultara cantidad a devolver:

- Se formalizará una única acta de disconformidad en la que se harán constar los elementos regularizados de la obligación tributaria a los que el obligado tributario presta su conformidad a efectos de la aplicación de la reducción de la sanción prevista en el artículo 188.1 de la LGT.
- La cuota tributaria incluida en la propuesta de liquidación contenida en el acta con acuerdo minorará la contenida en el acta de disconformidad.

Impugnación

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 la LGT**, y sin perjuicio del recurso que pueda proceder en vía contencioso-administrativa por la existencia de vicios en el consentimiento.

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.

Actas de conformidad.

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. 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.

Se entenderá producida y notificada el día siguiente 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.

Si se notifica alguno de esos acuerdos, de acuerdo con el artículo 186 RGAT se procederá de la siguiente forma:

- a) **Si se confirma la propuesta de liquidación** contenida en el acta o se rectifican errores materiales, se notificará el acuerdo al obligado tributario. El procedimiento finalizará con dicha notificación.
- b) Si se estima que en la propuesta de liquidación **ha existido error en la apreciación de los hechos** o indebida aplicación de las normas jurídicas, se notificará al obligado tributario acuerdo de rectificación conforme a los hechos aceptados por este en el acta y se concederá un plazo de 15 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, para que formule alegaciones. Transcurrido dicho plazo se dictará la liquidación que corresponda, que deberá ser notificada.
- c) **Si se ordena completar el expediente** mediante la realización de actuaciones complementarias, se dejará sin efecto el acta formalizada, se notificará esta circunstancia al obligado tributario y se realizarán las actuaciones que procedan cuyo resultado se documentará en un acta que sustituirá a todos los efectos a la anteriormente formalizada y se tramitará según proceda.

De no notificarse alguno de dichos acuerdos en el plazo citado, la liquidación **se entenderá dictada y notificada el día siguiente** conforme a la propuesta contenida en el acta.

El obligado tributario no podrá revocar la conformidad manifestada en el acta, sin perjuicio de su derecho a recurrir contra la liquidación resultante de esta y a presentar alegaciones de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3.b) de este artículo.

Si resultase una deuda a ingresar, se entregará junto con el acta el documento de ingreso. Para el inicio de los plazos de pago previstos en el artículo 62.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se tendrá en cuenta la fecha en que se entienda dictada y notificada la liquidación, salvo que se dicte expresamente liquidación en cuyo caso se estará a la fecha de su notificación.

Actas de conformidad parcial.

- a) Si de la propuesta no resultara una cantidad a devolver, se formalizarán simultáneamente dos actas:
 - 1º. Un acta de conformidad que contendrá los elementos a los que el obligado tributario haya prestado su conformidad.
 - 2º. Un acta de disconformidad que incluirá la totalidad de los elementos regularizados de la obligación tributaria. La cuota del acta de conformidad minorará la contenida en el acta de disconformidad.
- b) Si de la propuesta resultara una cantidad a devolver, se formalizará una única acta de disconformidad en la que se harán constar los elementos regularizados de la obligación tributaria a los que el obligado tributario presta su conformidad a efectos de la aplicación de la reducción de la sanción prevista en el artículo 188.1 de la LGT.

Actas de disconformidad.

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.

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

Precisión.

Desde el 12 de julio de 2021 el informe deja de ser obligatorio para pasar a ser optativo de acuerdo con la modificación introducida por la Ley 11/2021 de lucha contra el fraude fiscal.

También se tramita de disconformidad cuando el obligado tributario o su representante se niegue a recibir o suscribir el acta.

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.

De acuerdo con el artículo 188 RGAT, una vez recibidas las alegaciones formuladas por el obligado tributario o concluido el plazo para su presentación, el órgano competente para liquidar, a la vista del acta, del informe y de las alegaciones en su caso presentadas, **dictará el acto administrativo que corresponda que deberá ser notificado.**

Si el órgano competente para liquidar acordase la rectificación de la propuesta contenida en el acta por considerar que en ella ha existido error en la apreciación de los hechos o indebida aplicación de las normas jurídicas y dicha rectificación afectase a cuestiones no alegadas por el obligado tributario, notificará el acuerdo de rectificación para que en el plazo de 15 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, efectúe alegaciones y manifieste su conformidad o disconformidad con la nueva propuesta formulada en el acuerdo de rectificación. Transcurrido dicho plazo se dictará la liquidación que corresponda, que deberá ser notificada.

El órgano competente para liquidar podrá acordar que se complete el expediente en cualquiera de sus extremos. Dicho acuerdo se notificará al obligado tributario y se procederá de la siguiente forma:

- a) Si se considera necesario modificar la propuesta de liquidación se dejará sin efecto el acta incoada y se formalizará una nueva acta que sustituirá a todos los efectos a la anterior y se tramitará según corresponda.
- b) Si se mantiene la propuesta de liquidación contenida en el acta de disconformidad, se concederá al obligado tributario un plazo de 15 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, para la puesta de manifiesto del expediente y la formulación de las alegaciones que estime oportunas. Una vez recibidas las alegaciones o concluido el plazo para su realización, el órgano competente para liquidar dictará el acto administrativo que corresponda que deberá ser notificado.

Finalización del procedimiento inspector

De acuerdo con el artículo 189 del RGAT el procedimiento inspector terminará mediante liquidación del órgano competente para liquidar, por el acto de alteración catastral o por las demás formas previstas en este artículo.

Las actuaciones que se refieran a la comprobación del Impuesto sobre Sociedades de una entidad en régimen de consolidación fiscal o del Impuesto sobre el Valor Añadido de una entidad en régimen especial del grupo de entidades, que no sea la representante del grupo, terminarán conforme a lo dispuesto en el artículo 195 mediante diligencias resumen que servirán para la liquidación ante la sociedad representante.

Cuando el objeto del procedimiento inspector sea la comprobación e investigación de la aplicación de métodos objetivos de tributación y se constate la exclusión de la aplicación de dichos métodos por el incumplimiento de los requisitos establecidos en la normativa específica, el procedimiento podrá terminar por el inicio de un procedimiento de comprobación limitada cuando el órgano que estuviese realizando dicha comprobación carezca de competencia para su continuación.

Cuando haya prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria, cuando se trate de un supuesto de no sujeción, cuando el obligado tributario no esté sujeto a la obligación tributaria o cuando por otras circunstancias no proceda la formalización de un acta, el procedimiento terminará mediante acuerdo del órgano competente para liquidar a propuesta del órgano que hubiese desarrollado las actuaciones del procedimiento de inspección, que deberá emitir informe en el que constarán los hechos acreditados en el expediente y las circunstancias que determinen esta forma de terminación del procedimiento.

Las actuaciones de comprobación de obligaciones formales terminarán mediante diligencia o informe, salvo que la normativa tributaria establezca otra cosa.

Liquidación de los intereses de demora

De acuerdo con el artículo 191 RGAT

Actas a ingresar

- Actas con acuerdo → los intereses de demora se calcularán hasta el día en que deba entenderse dictada.
- Actas de conformidad → los intereses de demora se calcularán hasta el día en que deba entenderse dictada.
- Actas de disconformidad → los intereses de demora se calcularán hasta la conclusión del plazo establecido para formular alegaciones. (No hay plazo para liquidar)

Actas a devolver:

- Cuando se trate de una devolución de ingresos indebidos, se liquidarán a favor del obligado tributario intereses de demora en los términos del artículo 32.2 de la LGT. A efectos del cálculo de los intereses, no se computarán los días a los que se refiere el apartado 4 del artículo 150 de la LGT, ni los periodos de extensión a los que se refiere el apartado 5 de dicho artículo
- Cuando se trate de una devolución derivada de la normativa de un tributo, se liquidarán intereses de demora a favor del obligado tributario de acuerdo con lo previsto el artículo 31 de la LGT.

Liquidaciones derivadas de las actas

De acuerdo con el artículo 190 RGAT, las liquidaciones podrán ser:

- **Definitivas:** Las derivadas de las actuaciones inspectoras de alcance general, salvo que sean provisionales.
- **Provisionales:**
 - Las derivadas de las actuaciones de alcance parcial tendrán siempre el carácter de provisionales.
 - Cuando alguno de los elementos de la obligación tributaria se determine en función de los correspondientes a otras obligaciones que no hubieran sido comprobadas, o que hubieran sido regularizadas mediante que no fuera firme.
 - Cuando existan elementos de la obligación tributaria cuya comprobación con carácter definitivo no hubiera sido posible:
 - a) Cuando exista una reclamación judicial o proceso penal que afecte a los hechos comprobados.
 - b) Cuando no se haya podido finalizar la comprobación como consecuencia de no haberse obtenido los datos solicitados a terceros o a que no se hayan recibido los datos, informes, dictámenes o documentos solicitados a otra Administración.
 - c) Cuando se compruebe la procedencia de una devolución y las actuaciones inspectoras se hayan limitado a comprobar la adecuación con los libros.
 - d) Cuando se realicen actuaciones de comprobación por los servicios de intervención en materia de impuestos especiales.



- También en los siguientes casos:

- a) Cuando se haya planteado un supuesto de **conflicto en la aplicación de la norma** tributaria y no constituya el objeto único de la regularización, cuando sea posible la práctica de liquidación por los restantes elementos de la obligación tributaria.
- b) Cuando concluyan las actuaciones en relación con parte de los elementos de la obligación tributaria, siempre que esta pueda ser desagregada. El procedimiento de inspección deberá continuar respecto de los demás elementos.
- c) Cuando en un procedimiento de inspección se realice una **comprobación de valores** de la que se derive una deuda a ingresar y se regularicen otros elementos de la obligación tributaria. En este supuesto se dictarán dos liquidaciones provisionales, una como consecuencia de la comprobación de valores y otra que incluirá la totalidad de lo comprobado. Esta última tendrá carácter provisional respecto de las posibles consecuencias que de la comprobación de valores puedan resultar en dicha liquidación.
- d) Cuando por un mismo concepto impositivo y periodo se hayan diferenciado elementos respecto de los que se aprecia **delito contra la Hacienda Pública**, junto con otros elementos respecto de los que no se aprecia esa situación.
- e) Cuando así se determine en otras disposiciones legales o reglamentarias.

Responsabilidad en el procedimiento inspector

A tenor de lo dispuesto en el artículo 196 RGAT, cuando en el curso de un procedimiento de inspección, el **órgano actuante tenga conocimiento de hechos o circunstancias que pudieran determinar la existencia de responsables** a los que se refiere el artículo 41 de la LGT, **se podrá acordar el inicio del procedimiento para declarar dicha responsabilidad.**

- **El inicio se notificará al obligado** tributario con indicación de las obligaciones tributarias y períodos a los que alcance la declaración de responsabilidad y el precepto legal en que se fundamente.
- **Cuando el alcance de la responsabilidad incluya las sanciones** será necesario que se haya iniciado previamente el procedimiento sancionador.

El trámite de audiencia al responsable se realizará con posterioridad a la formalización del acta al deudor principal y, cuando la responsabilidad alcance a las sanciones, a la propuesta de resolución del procedimiento sancionador al sujeto infractor.

El responsable dispondrá de un plazo de 15 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, para formular las alegaciones y aportar la documentación que estime oportunas, **tanto respecto del presupuesto de hecho de la responsabilidad como de las liquidaciones o sanciones a las que alcance dicho presupuesto.**

Durante el trámite de audiencia se deberá dar, en su caso, la conformidad expresa a la que se refiere el artículo 41.4 de la LGT.

Salvo en aquellos supuestos en los que la ley disponga que no es necesario el acto previo de derivación de responsabilidad, el responsable no tendrá la condición de interesado en el procedimiento de inspección o en el sancionador y se tendrán por no presentadas las alegaciones que formule en dichos procedimientos.

El acuerdo de declaración de responsabilidad corresponderá al órgano de recaudación, de acuerdo con la redacción dada al artículo 174 LGT por la Ley 13/2023 de modificación de la Ley General Tributaria, y **habrá de dictarse con posterioridad al acuerdo de liquidación** al deudor principal o, en su caso, de imposición de sanción al sujeto infractor.

El acuerdo de declaración de responsabilidad se notificará al responsable. **De no efectuarse la notificación antes de la finalización del plazo voluntario de ingreso otorgado al deudor principal**, o si en dicho plazo no se hubiera acreditado al menos un intento de notificación que contenga el texto íntegro del acuerdo o, en su caso, de no haberse efectuado la puesta a disposición de la notificación en la sede electrónica de la Administración tributaria o en la dirección electrónica habilitada **se procederá de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 124.3 del Reglamento General de Recaudación.**

En aquellos supuestos en los que la ley disponga que no es necesario el acto previo de derivación de responsabilidad, las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación podrán realizarse directamente con el responsable. En estos supuestos, las actas se formalizarán y las liquidaciones se practicarán a nombre del responsable.

Tema 11 La extinción de la deuda I. Aplazamientos. El Pago

Pago en período voluntario

De acuerdo con el artículo 62 LGT se realizará el pago en voluntaria:

- 1º. **Resultantes de una autoliquidación** → en los plazos que establezca la normativa de cada tributo (artículo 62.1)
- 2º. Resultantes de liquidaciones practicadas por la Administración:
 - 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.
- 3º. En las deudas de notificación colectiva y periódica que no tengan establecido otro plazo en el período comprendido entre el día uno de septiembre y el 20 de noviembre 62.3).

Pago en período ejecutivo

Dispone el artículo 62.5 LGT que, una vez iniciado el período ejecutivo y notificada la providencia de apremio:

- 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.

Imputación de pagos

El artículo 63 de la LGT nos indica que las **deudas tributarias son autónomas** y el obligado tiene libertad para imputar cada pago a la que determine.

Existen unos supuestos especiales:

1. El **cobro de un débito de vencimiento posterior** no extingue el derecho a percibir los anteriores.
2. En los casos de ejecución forzosa si se han acumulado varias deudas se aplicará el pago a la deuda más antigua.
3. Si se han acumulado varias deudas tributarias a favor de una Administración y de otras entidades dependientes de la misma, tendrán preferencia para su cobro las primeras (arts. 77 y ss. LGT).

Legitimación, lugar de pago y forma de pago

Nos indica el artículo 33 del RGR que puede efectuar el pago, en período voluntario o período ejecutivo, **cualquier persona**, tenga o no interés en el cumplimiento de la obligación, ya lo conozca y lo apruebe, ya lo ignore el obligado al pago.

El tercero que pague la deuda no estará legitimado para ejercitar ante la Administración los derechos que corresponden al obligado al pago.

Los pagos realizados a órganos no competentes para recibirlos o a personas no autorizadas para ello no liberarán al deudor de su obligación de pago, sin perjuicio de las responsabilidades de todo orden en que incurra el receptor que admita indebidamente el pago.

Medios y momento del pago en efectivo

Según el artículo 34 RGR, cuando deba realizarse en efectivo podrá hacerse siempre en dinero de curso legal y cuando esté permitido:

- a) Cheque.
- b) Tarjeta de crédito y débito.
- c) Transferencia bancaria.
- d) Domiciliación bancaria.
- e) Cualesquiera otros que se autoricen por el Ministerio de Hacienda y Función Pública.

Pago mediante cheque

El pago mediante cheque, según el artículo 35 RGR, deberá reunir **además de los requisitos exigidos por la legislación mercantil**, los siguientes:

- a) Ser nominativo a favor del Tesoro público y cruzado.
- b) Estar conformado o certificado por la entidad librada, en fecha y forma.

La admisión de cheques que incumplan alguno de los requisitos anteriores quedará a riesgo de la entidad que los acepte, sin perjuicio de las acciones que correspondan a dicha entidad contra el obligado al pago.

Precisión.

Si observamos el artículo 35 RGR veremos una pequeña diferencia entre los requisitos del cheque en función de si se va entregar en una entidad que presta el servicio de caja (sólo cruzado) o en la Caja General de Depósitos (cruzado al Banco de España). El motivo es que el ingreso en caso de entidad que presta el servicio de caja se realiza en la sucursal de la entidad que presta el servicio mientras que en la Caja General de Depósitos el importe se ingresará directamente en el Banco de España.

Pago mediante tarjeta de crédito y débito

El artículo 36 RGR nos indica que el límite de los pagos a realizar **vendrá determinado por el asignado por la entidad emisora individualmente a cada tarjeta** y que, en ningún caso, podrá superar la cantidad que se establezca en la orden del Ministro de Economía y Hacienda correspondiente por cada documento de ingreso, no pudiendo simultanearse, para un mismo documento de ingreso, con cualquier otro de los medios de pago admitidos.



Los importes ingresados por los obligados al pago a través de tarjetas de crédito y débito no podrán ser minorados como consecuencia de descuentos en la utilización de tales tarjetas o por cualquier otro motivo.

Pago mediante transferencia bancaria

El artículo 37 RGR nos indica que se considerará efectuado el pago en la fecha en que haya tenido entrada el importe correspondiente en la entidad que, en su caso, preste el servicio de caja, quedando liberado desde ese momento el obligado al pago frente a la Hacienda pública por la cantidad ingresada.

La Administración establecerá, en su caso, las condiciones para utilizar este medio de pago por vía telemática.

Pago mediante domiciliación bancaria

Según el artículo 38 se exigirán los siguientes requisitos:

- Que el obligado al pago sea titular de la cuenta y que dicha cuenta se encuentre abierta en una entidad de crédito.
- Que el obligado al pago comunique su orden de domiciliación a los órganos de la Administración según los procedimientos que se establezcan en cada caso.

Los pagos se entenderán realizados en la fecha de cargo en cuenta de dichas domiciliaciones.

Pago mediante efectos timbrados

Según el artículo 39 RGR, tienen la condición de efectos timbrados:

- El papel timbrado común.
- El papel timbrado de pagos al Estado.
- Los documentos timbrados especiales.
- Los timbres móviles.
- Los aprobados por orden del Ministro de Economía y Hacienda.

Pago en especie

El obligado al pago deberá solicitarlo al órgano de recaudación y contendrá necesariamente los siguientes datos, de acuerdo con el artículo 40 RGR:

- Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, número de identificación fiscal y domicilio fiscal del obligado al pago y, en su caso, de la persona que lo represente.
- Identificación de la deuda indicando, al menos, su importe, concepto y fecha de finalización del plazo de ingreso en periodo voluntario.
- Lugar, fecha y firma del solicitante.

A la solicitud deberá acompañarse la valoración de los bienes y el informe sobre el interés de aceptar esta forma de pago, emitidos ambos por el órgano competente del Ministerio de Cultura o por el órgano competente determinado por la normativa que autorice el pago en especie. En defecto de los citados informes deberá acompañarse el justificante de haberlos solicitado.

La solicitud de pago en especie presentada en periodo voluntario junto con los documentos a los que se refieren los párrafos

anteriores impedirá el inicio del periodo ejecutivo, pero no el devengo del interés de demora que corresponda.

Procederá la inadmisión de la solicitud en los siguientes casos:

- Quando a la misma no se acompañe la documentación acreditativa de la inscripción de los bienes en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o de su inclusión en el Inventario General y se considere que el bien ofrecido, por su propia naturaleza, no comporta las características más básicas para poder formar parte del Patrimonio Histórico Español, calificándose la solicitud en estos casos como manifiestamente carente de fundamento.
- Quando la deuda deba ser declarada mediante autoliquidación y esta última no haya sido objeto de presentación con anterioridad o conjuntamente con la solicitud de pago en especie.
- Quando la autoliquidación haya sido presentada habiéndose iniciado con anterioridad un procedimiento de inspección que hubiera quedado suspendido por la remisión del expediente de delito fiscal.
- d) La presentación de solicitudes de pago en especie reiterativas de otras anteriores que hayan sido objeto de denegación previa implicará su inadmisión cuando no contengan modificación sustancial respecto de la solicitud previamente denegada y, en particular, cuando dicha reiteración tenga por finalidad dilatar, dificultar o impedir el desarrollo de la gestión recaudatoria.

La resolución deberá notificarse en el plazo de seis meses.

Transcurrido el plazo sin que se haya notificado la resolución, los interesados podrán considerar desestimada la solicitud a efectos de interponer frente a la denegación presunta el correspondiente recurso o esperar la resolución expresa.

El órgano competente acordará de forma motivada la aceptación o no de los bienes en pago de la deuda.

En el ámbito de competencias del Estado, la resolución deberá ser adoptada por el director del Departamento de Recaudación de la AEAT.

Justificantes y certificaciones del pago

De acuerdo con el artículo 41 RGR los justificantes del pago en efectivo serán, según los casos:

- Los recibos.
- Las cartas de pago suscritas o validadas por órganos o entidades autorizadas para recibir el pago.
- Las certificaciones acreditativas del ingreso efectuado.
- Cualquier otro documento al que se otorgue expresamente el carácter de justificante de pago.

Los justificantes de pago en efectivo deberán indicar, al menos, las siguientes circunstancias:

- Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, NIF y domicilio del deudor.
- Concepto, importe de la deuda y periodo a que se refiere.
- Fecha de pago.

d) Órgano, persona o entidad que lo expide.

Aplazamientos

Solicitud

Se dirigirán a los órganos de ésta competentes para su tramitación.

Deberá contener, necesariamente, los siguientes datos (artículo 46 RGR):

- Identificación completa del solicitante y de la deuda cuyo aplazamiento o fraccionamiento se solicita.
- Causas que motivan la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento.
- Plazos y demás condiciones del aplazamiento o fraccionamiento solicitado.
- Garantía que se ofrece, conforme a lo dispuesto en el artículo 82 LGT.
- Orden de domiciliación bancaria, indicando el número de la cuenta.
- Lugar, fecha y firma del solicitante.

A la solicitud **se acompañará** (artículo 46.3 RGR):

- **Compromiso de aval solidario**, o la documentación prevista si se va a presentar otro tipo de garantía o solicitud de dispensa.
- En su caso, los documentos que acrediten la **representación** y el lugar señalado a efectos de notificaciones.
- Los demás **documentos o justificantes que estime oportuno**, y en concreto, justificación de la existencia de dificultad de tesorería que le impida de forma transitoria efectuar el pago.
- Si la deuda a aplazar o fraccionar deriva de **autoliquidación, el modelo oficial debidamente cumplimentado**, salvo que el interesado indique el día y procedimiento en que lo presentó ante la Administración.
- En su caso, **solicitud de compensación** durante la vigencia del aplazamiento con los créditos que se reconozcan a su favor.

Calendario Provisional

- Durante la tramitación se exigirá el plazo o fracciones propuestas por el propio interesado en su solicitud y en la fecha que haya señalado pudiendo exigirse un calendario provisional de pagos si se estima que la resolución pudiese demorarse.
- En caso de incumplimiento de cualquiera de dichos pagos, se podrá denegar la solicitud por concurrir dificultades económico-financieras de carácter estructural.

Efectos de la presentación del aplazamiento

De la lectura del artículo 65.5 LGT podemos entresacar los siguientes caracteres:

La **solicitud en período voluntario** impedirá el inicio del período ejecutivo, pero no el 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. Se podrá iniciar o continuar el procedimiento de apremio durante la tramitación del aplazamiento, pero deberán suspenderse las actuaciones de enajenación.

Importante:

De acuerdo con la instrucción 2/2023 de la directora del departamento de recaudación, si la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento se presenta en período ejecutivo, el órgano de recaudación competente **no podrá dictar ni notificar la providencia de apremio** hasta que no se haya resuelto expresamente dicha solicitud.

Cuando la solicitud no reúna los requisitos o no se acompañen los documentos necesarios **se requerirá al solicitante para que, en un plazo de 10 días subsane la deficiencia**, con indicación de que, de no atender el requerimiento en el plazo señalado, se tendrá por no presentada la solicitud y se archivará.

- Si durante ese plazo, ingresa la deuda se liquidarán intereses de demora.
- Si la solicitud se hubiera presentado en período voluntario y el plazo para atender el requerimiento finalizará con posterioridad al plazo en período voluntario, se iniciará el **procedimiento de apremio** mediante la notificación de la providencia de apremio.
- Si el requerimiento se contesta en plazo, pero no se entienden subsanados los defectos, se denegará el aplazamiento.
- Si el requerimiento no se contesta se archivará la solicitud.

Se **denegará** si la **garantía hubiese sido rechazada antes** por insuficiente o por falta de idoneidad (artículo 46 RGR).

Según el artículo 47 RGR serán inadmitidas las solicitudes en los casos siguientes:

- Cuando la deuda deba ser declarada mediante **autoliquidación** y esta última **no se haya presentado**.
- Cuando la autoliquidación haya sido presentada habiéndose iniciado con anterioridad un procedimiento de inspección suspendido de acuerdo con lo previsto en el artículo 150.3.a) de la LGT por posible delito Fiscal.
- Solicitudes reiterativas cuando tengan por finalidad dilatar, dificultar o impedir la gestión recaudatoria.
- La **inadmisión** implicará que la solicitud se tenga por **no presentada** a todos los efectos y **será recurrible**.

Según el **artículo 65 LGT** (redacción. R.D. Ley 20/2011), 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.

El fraccionamiento se configura como una **modalidad del aplazamiento**. En éste, el pago de la deuda se pospone en el tiempo, debiendo ingresarse de una sola vez, al vencer el plazo concedido. En el fraccionamiento, el pago se reparte en varios vencimientos escalonados.



Deudas aplazables e inaplazables

En principio, **son aplazables todas las deudas tributarias y demás de derecho público**, cuya titularidad corresponda a la Hacienda Pública, salvo las excepciones previstas en las leyes (arts. 44.2 RGR).

No podrán ser objeto de aplazamiento (artículo 65.2 LGT)

- Las deudas tributarias cuya exacción se realice por medio de efectos timbrados.
- Tampoco podrán aplazarse o fraccionarse las deudas correspondientes a obligaciones tributarias que deban cumplir el retenedor o el obligado a realizar ingresos a cuenta.
- Asimismo, en caso de concurso del obligado tributario, no podrán aplazarse o fraccionarse, las deudas tributarias calificadas por créditos contra la masa según la legislación concursal.
- En caso de concurso del obligado tributario, las que, de acuerdo con la legislación concursal, tengan la consideración de créditos contra la masa.
- Las resultantes de la ejecución de decisiones de recuperación de ayudas de Estado reguladas en el título VII de esta Ley.
- 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.
- Las derivadas de **tributos que deban ser legalmente repercutidos** salvo que se justifique debidamente que las cuotas repercutidas no han sido efectivamente pagadas.

Precisión.

De acuerdo con la **resolución 2/2023 del Departamento de Recaudación**, las deudas por IVA inferiores a 50.000 se entenderán que no se han cobrado las cuotas devengadas a fin de acceder a la concesión del aplazamiento.

No hay modificación de la norma legal sino una interpretación de que en esos casos se presume que no se han cobrado las cuotas repercutidas.

- 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**.

Garantías en los Aplazamientos

De acuerdo con el artículo 82 LGT, la Administración Tributaria podrá exigir que se constituya a su favor aval solidario 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, se podrá admitir garantías que consistan en hipoteca, prenda, fianza personal y solidaria.

El obligado tributario podrá solicitar que se adopten **medidas cautelares en sustitución de las garantías previstas**. En estos supuestos no será de aplicación el plazo de 6 meses de duración de los efectos de las medidas cautelares.

Podrá dispensarse total o parcialmente al obligado tributario de la constitución de estas garantías en los casos siguientes:

- Cuando las deudas tributarias sean de cuantía inferior a 50.000 €

La Orden HFP/311/2023, de 28 de marzo, eleva el límite exento de la obligación de aportar garantía en las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento a 50.000 euros y se encuentran tanto en periodo voluntario como en periodo ejecutivo de pago, sin perjuicio del mantenimiento, en este último caso, de las trabas existentes sobre bienes y derechos del deudor en el momento de la presentación de la solicitud.

A efectos de la determinación del importe de deuda señalado, se acumularán, en el momento de la solicitud, tanto las deudas a las que se refiere la propia solicitud, como cualesquiera otras del mismo deudor para las que se haya solicitado y no resuelto el aplazamiento o fraccionamiento, así como el importe de los vencimientos pendientes de ingreso de las deudas aplazadas o fraccionadas, **salvo que estén debidamente garantizadas**.

- 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.

La **fianza personal y solidaria**, cuando proceda la exigencia de garantía a pesar de la cuantía, podrá aceptarse para el pago de deudas tributarias aplazadas por importe igual o inferior a 3.000 € (DF 4ª R.D. 1804/2008).

Cuando el solicitante sea una **Administración Pública** no se exigirá garantía (artículo 48.1 RGR).

Constitución de las garantías

De acuerdo con el artículo 48.2 RGR, **la garantía cubrirá el importe de:**

- En voluntaria: la deuda y los intereses de demora que genere el aplazamiento y un 25 % de la suma de ambas.
- En ejecutiva, la deuda aplazada, el recargo del periodo ejecutivo correspondiente, los intereses de demora que genere el aplazamiento, **más un 5 % de la suma de ambas partidas**.

Si la valoración del bien ofrecido en garantía resultara insuficiente, se requerirá al solicitante para que en el plazo de 10 días aporte garantías complementarias o bien acredite la imposibilidad de aportarlas. Si el requerimiento no es atendido procederá la denegación de la solicitud.

Según el artículo 48.6 RGR, la garantía deberá formalizarse **en el plazo de dos meses** y en su defecto:

- Si la solicitud fue presentada en periodo voluntario de ingreso, se iniciará el periodo ejecutivo al día siguiente de

aquel en que finalizó el plazo para la formalización de las garantías.

Se procederá a la liquidación de los **intereses de demora** devengados a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario hasta la fecha de fin del plazo para la formalización de las garantías sin perjuicio de los que se devenguen posteriormente en virtud de lo dispuesto en el artículo 26 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

- Si la solicitud fue presentada en periodo ejecutivo, **deberá continuar el procedimiento de apremio.**

En caso de incumplimiento resultará aplicable lo dispuesto con carácter general para los supuestos de falta de pago. **Con carácter previo a la ejecución de la garantía, la medida cautelar adoptada deberá ser convertida en definitiva en el procedimiento de apremio.**

Concedido el aplazamiento con dispensa de garantía, el beneficiario quedará obligado durante el período a que aquél se extienda a comunicar al órgano competente de las deudas aplazadas cualquier variación que permita garantizar la deuda.

Se le concederá el plazo de 2 meses para formalizarla; en su defecto, se producen las consecuencias señaladas para el caso de no formalización de garantías (artículo 50.2 RGR).

Resolución de los aplazamientos y fraccionamientos

La resolución de la solicitud **debe adoptarse y notificarse en el plazo de 6 meses.** Transcurrido dicho plazo se podrá entender desestimada la solicitud a los efectos de interponer el recurso

La resolución especificará el número de C.C.C. y los datos de la entidad que haya de efectuar el cargo en cuenta, los plazos de pago y demás condiciones, **que pueden ser distintos de los solicitados.**

El vencimiento de los plazos deberá coincidir con los días 5 o 20 del mes (artículo 52.1 RGR).

De igual forma, podrá exigirse y condicionarse el mantenimiento y eficacia del acuerdo de concesión del aplazamiento o fraccionamiento a que el solicitante se encuentre al corriente de sus obligaciones tributarias durante la vigencia del acuerdo.

Cuando la resolución de fraccionamiento incluyese deudas que se encontrasen en periodo voluntario y deudas que se encontrasen en periodo ejecutivo de ingreso en el momento de presentarse la solicitud, **el acuerdo de concesión no podrá acumular en la misma fracción deudas que se encontrasen en distinto periodo de ingreso.**

En todo caso, **habrán de satisfacerse en primer lugar** aquellas fracciones que incluyan las deudas que se encontrasen en periodo ejecutivo de ingreso en el momento de efectuarse la solicitud.

Efectos de la resolución

De acuerdo con el artículo 52 del RGR:

Si la resolución concediese el aplazamiento, se notificará al solicitante advirtiéndole de los efectos que se producirán de no constituirse la garantía en el plazo legalmente establecido y en caso de falta de pago conforme a los Arts. 48 y 54. Dicha notificación incorporará el cálculo de los **intereses de demora** asociados a cada uno de los plazos de ingreso concedidos.

Si una vez concedido un aplazamiento o fraccionamiento el deudor solicitase una **modificación en sus condiciones,** la petición no tendrá, en ningún caso, efectos suspensivos.

Precisión.

Esta modificación solicitada se conoce internamente como una solicitud de reconsideración. Tiene la tramitación de un aplazamiento nuevo y por eso se indica que no tiene efectos suspensivos. Mientras que se tramita esa reconsideración debe cumplirse el calendario fijado en la resolución.

Si la resolución dictada fuese denegatoria, las consecuencias serán las siguientes:

- **Si la solicitud fue presentada en periodo voluntario de ingreso,** con la notificación del acuerdo denegatorio se iniciará el plazo de ingreso regulado en el artículo 62.2 de la LGT, de 17 de diciembre, General Tributaria.
 - De realizarse el ingreso en dicho plazo, procederá la liquidación de los **intereses de demora** devengados a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo en periodo voluntario hasta la fecha del ingreso.
 - De no realizarse el ingreso los intereses se liquidarán hasta la fecha de vencimiento de dicho plazo, sin perjuicio de los que puedan devengarse con posterioridad conforme a lo dispuesto en el artículo 26 LGT.
- **Si la solicitud fue presentada en periodo ejecutivo,** deberá iniciarse el procedimiento de apremio de no haberse iniciado con anterioridad.

Dispone el artículo 52.5 RGR que **contra la denegación de las solicitudes sólo cabrá recurso de reposición o REA**

Intereses en los aplazamientos

El artículo 53 del RGR dispone que:

En caso de concesión del aplazamiento

- Se calcularán intereses de demora sobre la deuda aplazada, por el tiempo comprendido entre el día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario y la fecha del vencimiento del plazo concedido. Si el aplazamiento ha sido solicitado en periodo ejecutivo, la base para el cálculo de intereses no incluirá el recargo del periodo ejecutivo.
- Artículo 65.4 LGT, "Cuando la totalidad de la deuda se garantice con aval bancario, el interés de demora exigible será el interés legal que corresponda hasta la fecha de ingreso".

En caso de concesión del fraccionamiento

- Se calcularán intereses de demora por cada fracción de deuda.
- Si ha sido solicitado en periodo ejecutivo, la base para el cálculo de intereses no incluirá el recargo.
- Por cada fracción de deuda se computarán los intereses devengados desde el día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario hasta la fecha del vencimiento del plazo concedido.



- Los intereses devengados por cada fracción deberán pagarse junto con dicha fracción.

En caso de denegación del aplazamiento o fraccionamiento

- Si fue solicitado en periodo voluntario, se liquidarán intereses de demora conforme al artículo 52.4.
- Si fue solicitado en periodo ejecutivo, se liquidarán intereses una vez realizado el pago.

Consecuencias de los incumplimientos

Esta regulación la encontramos en el artículo 54 del RGR, según el cual:

En los aplazamientos: (En los dos casos descritos se ejecutarán las garantías)

- Si la **solicitud fue presentada en periodo voluntario**, se iniciará el periodo ejecutivo al día siguiente del vencimiento del plazo incumplido, debiendo iniciarse el procedimiento de apremio.
- Si la **solicitud fue presentada en periodo ejecutivo**, deberá continuar el procedimiento de apremio.

En los fraccionamientos concedidos con dispensa:

- a) Si la fracción incumplida incluyese deudas en periodo ejecutivo en el momento de presentarse la solicitud:
 - 1º) Para la totalidad de las deudas incluidas en el acuerdo de fraccionamiento que se encontrasen en periodo ejecutivo en el momento de presentarse la solicitud deberá continuarse el procedimiento de apremio.
 - 2º) Para la **totalidad de las deudas incluidas en el acuerdo de fraccionamiento que se encontrasen en periodo voluntario** en el momento de la solicitud, se iniciará el periodo ejecutivo al día siguiente del vencimiento de la fracción incumplida.
- b) Si la fracción incumplida incluyese deudas en periodo voluntario en el momento de presentarse la solicitud, se procederá respecto de dicha fracción incumplida a iniciar el procedimiento de apremio.

De no producirse el ingreso de las cantidades exigidas conforme al párrafo anterior se considerarán vencidas el resto de las fracciones pendientes, debiendo iniciarse el procedimiento de apremio respecto de todas las deudas. Se exigirán los intereses de demora devengados a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario hasta la fecha del vencimiento de pago de la fracción incumplida.
- c) En los fraccionamientos concedidos con garantía o garantías constituidas sobre el conjunto de las fracciones, transcurridos los plazos previstos en el artículo 62.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, sin que el ingreso de las cantidades exigidas se hubiese efectuado, se procederá según dispone su artículo 168 (Ejecución de Garantías).

En los fraccionamientos en que las garantías se hubiesen constituido con carácter parcial e independiente para una o varias fracciones y llegado el vencimiento de una fracción no se efectuara el pago, las consecuencias serán las siguientes:

- a) Si la fracción incumplida incluyese deudas en periodo ejecutivo de ingreso:
 - Si todas estuvieran en ejecutiva se producirá el vencimiento de la totalidad de las fracciones a las que extiende sus efectos la garantía parcial e independiente.
 - Si la garantía parcial extendiese sus efectos a fracciones que incluyesen deudas en ejecutiva y otras en voluntaria se deberá continuar el procedimiento de apremio respecto de las primeras e iniciarlo respecto de las segundas.
 - **Transcurridos los plazos previstos en el artículo 62.5 de la Ley 58/2003**, de 17 de diciembre, General Tributaria, sin que el ingreso de las cantidades exigidas se hubiese efectuado, se procederá a ejecutar la garantía parcial.
 - El acuerdo de fraccionamiento permanecerá vigente respecto de las fracciones a las que no alcance la garantía parcial.
- b) Si la fracción incumplida incluyese deudas en periodo voluntario de ingreso en el momento de la solicitud se iniciará el procedimiento de apremio sobre ella.

Tema 12 Extinción de la deuda II. La compensación

De acuerdo con el artículo 32, las deudas podrán extinguirse por pago, prescripción, compensación, deducción sobre transferencias, condonación, por los medios previstos en la normativa aduanera y por los demás medios previstos en las leyes.

La prescripción es una forma de extinción de la deuda, pero al estudiarse en el tema 4, allí nos remitimos.

Compensación

De acuerdo con el artículo 71 de la LGT, 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.

La compensación se acordará de oficio o a instancia del obligado tributario.

Deudas compensables

Dispone el artículo 55 del RGR que las deudas de naturaleza pública a favor de la Hacienda pública, tanto en periodo voluntario como en ejecutivo, podrán extinguirse total o parcialmente por compensación **con los créditos reconocidos** por aquella a favor del deudor en virtud de un acto administrativo.

Compensación a instancia del obligado tributario

De acuerdo con el artículo 72 LGT, el obligado tributario podrá solicitar la compensación de las deudas tributarias que se encuentren tanto en período voluntario de pago como en período ejecutivo.

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.

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.

El artículo 56 RGR desarrolla más la compensación a instancia del obligado al pago indicando:

1. El obligado al pago que inste la compensación deberá dirigir al órgano competente para su tramitación la correspondiente **solicitud, que contendrá los siguientes datos:**
 - a) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, número de identificación fiscal y domicilio fiscal del obligado al pago y, en su caso, de la persona que lo represente.
 - b) Identificación de la deuda cuya compensación se solicita, indicando al menos, su importe, concepto y

fecha de vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario.

- c) Identificación del crédito reconocido por la Hacienda pública a favor del solicitante cuya compensación se ofrece, indicando al menos su importe, concepto y órgano gestor.
 - d) Lugar, fecha y firma del solicitante.
2. A la solicitud de compensación **se acompañarán los siguientes documentos:**
 - a) Si la deuda tributaria cuya compensación se solicita ha sido determinada mediante **autoliquidación**, el modelo oficial de esta debidamente cumplimentado, salvo que el interesado no esté obligado a presentarlo por obrar ya en poder de la Administración; en tal caso, señalará el día y procedimiento en que lo presentó.
 - b) **Justificación de haber solicitado certificado de la oficina de contabilidad** del órgano u organismo gestor del gasto o del pago, en el que se refleje la existencia del crédito reconocido pendiente de pago, la fecha de su reconocimiento y la suspensión, a instancia del interesado, de los trámites para su abono en tanto no se comunique la resolución del procedimiento de compensación.

El Ministerio de Hacienda y función pública podrá dictar las disposiciones oportunas para normalizar las mencionadas certificaciones administrativas.

Si el crédito ofrecido en compensación deriva de una devolución tributaria, en lugar de la certificación anterior se acompañará, en su caso, copia del acto, resolución o sentencia que lo reconozca.

3. Si la solicitud no reúne los requisitos o no se acompañan los documentos que se señalan en este artículo, el órgano competente para la tramitación del procedimiento **requerirá al solicitante para que en el plazo de 10 días** contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento subsane el defecto o aporte los documentos preceptivos, con indicación de que, si así no lo hiciera, se tendrá por no presentada la solicitud y se archivará sin más trámite.

Si la solicitud de compensación se hubiese presentado en periodo voluntario de ingreso y **el plazo para atender el requerimiento de subsanación finalizase con posterioridad al plazo de ingreso en periodo voluntario y aquel no fuese atendido**, se iniciará el procedimiento de apremio mediante la notificación de la oportuna providencia de apremio.

Cuando el requerimiento de subsanación **haya sido objeto de contestación en plazo por el interesado, pero no se entiendan subsanados** los defectos observados, procederá la denegación de la solicitud de compensación.

Dicho requerimiento no será efectuado cuando, examinada la solicitud y contrastados los datos indicados en esta con los que obren en poder de la Administración, quede acreditada la inexistencia del crédito ofrecido o cuando, tratándose dicho crédito de una devolución tributaria, se compruebe la inexistencia de su solicitud. En este supuesto se tendrá por



no presentada la solicitud de compensación y se procederá a su archivo sin más trámite.

4. **Cuando la solicitud se presente en periodo ejecutivo, podrán suspenderse las actuaciones de enajenación** de los bienes o derechos.
5. El órgano competente para resolver acordará la compensación cuando concurren los requisitos establecidos con carácter general en la normativa tributaria y civil o, en su caso, en la legislación aplicable con carácter específico.

Si la resolución dictada fuese denegatoria, los efectos serán los siguientes:

- a) Si la solicitud fue presentada en periodo voluntario de ingreso, con la notificación del acuerdo denegatorio se iniciará el plazo de ingreso regulado en el artículo 62.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

De no producirse el ingreso en dicho plazo, comenzará el periodo ejecutivo y deberá iniciarse el procedimiento de apremio en los términos previstos en el artículo 167.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

De realizarse el ingreso en dicho plazo, procederá la liquidación de los intereses de demora devengados a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario hasta la fecha del ingreso realizado durante el plazo abierto con la notificación de la denegación. De no realizarse el ingreso, los intereses se liquidarán hasta la fecha de vencimiento de dicho plazo, sin perjuicio de los que puedan devengarse con posterioridad conforme a lo dispuesto en el artículo 26 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

- b) Si la solicitud fue presentada en periodo ejecutivo de ingreso, deberá iniciarse el procedimiento de apremio en los términos previstos en el artículo 167.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, de no haberse iniciado con anterioridad.

6. La solicitud de compensación no impedirá la solicitud de aplazamientos o fraccionamientos de la deuda restante.

7. La resolución deberá notificarse en el plazo de **seis meses**.

Transcurrido dicho plazo sin que haya notificado la resolución, los interesados podrán considerar desestimada la solicitud a los efectos de interponer el recurso correspondiente o esperar la resolución expresa.

Compensación de oficio

Respecto a la compensación de oficio, nos indica el artículo 73 LGT que la Administración Tributaria compensará de oficio las deudas tributarias que se encuentren en periodo ejecutivo.

Se compensarán de oficio durante el plazo de ingreso en periodo 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

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 la LGT.

Serán compensables de oficio, una vez transcurrido el plazo de ingreso en periodo voluntario, las deudas tributarias vencidas, líquidas y exigibles que las comunidades autónomas, entidades locales y demás entidades de derecho público tengan con el Estado.

La extinción de la deuda tributaria se producirá en el momento de inicio del periodo 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.

Compensación de oficio de deudas de otros acreedores a la Hacienda pública.

De acuerdo con el artículo 58 RGR;

1. Cuando un deudor a la Hacienda pública no comprendido en el artículo anterior sea, a su vez, acreedor de aquella por un crédito reconocido, una vez transcurrido el periodo voluntario, se compensará de oficio la deuda y los recargos del periodo ejecutivo que procedan con el crédito.
2. No obstante, se compensarán de oficio durante el plazo de ingreso en periodo voluntario:
 - a) Las cantidades a ingresar y a devolver que resulten de un mismo procedimiento de comprobación limitada o inspección, debiéndose producir el ingreso o la devolución de la cantidad diferencial que proceda.
 - b) Las cantidades a ingresar y a devolver que resulten de la práctica de una nueva liquidación por haber sido anulada otra anterior. En este caso, en la notificación de la nueva liquidación se procederá a la compensación de la cantidad que proceda y se notificará al obligado al pago el importe diferencial para que lo ingrese en los plazos establecidos en el artículo 62.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. En este supuesto, procederá la liquidación de los intereses de demora devengados según lo dispuesto en el artículo 26.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, intereses que serán objeto de compensación en el mismo acuerdo.
 - c) Las cantidades a ingresar y a devolver relativas a obligaciones tributarias conexas que resulten de la ejecución de la resolución del recurso o reclamación económico-administrativa a la que se refieren los artículos 225.3 y 239.7 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, debiéndose producir el ingreso o la devolución del importe diferencial que proceda. En este supuesto, procederá igualmente la liquidación de los intereses de demora devengados según lo dispuesto en el artículo 26.5 de dicha Ley, intereses que serán objeto de compensación en el mismo acuerdo.

El artículo 59 del RGR desarrolla los Efectos de la compensación:

1. Adoptado el acuerdo de compensación, se declararán extinguidas las deudas y créditos en la cantidad concurrente. Dicho acuerdo será notificado al interesado y servirá como justificante de la extinción de la deuda.

Tema 12 Extinción de la deuda II. La compensación

2. Si el crédito es inferior a la deuda, se procederá como sigue:
 - a) La parte de deuda que exceda del crédito seguirá el régimen ordinario, iniciándose el procedimiento de apremio, si no es ingresada a su vencimiento, o continuando dicho procedimiento, si ya se hubiese iniciado con anterioridad, siendo posible practicar compensaciones sucesivas con los créditos que posteriormente puedan reconocerse a favor del obligado al pago.
 - b) Por la parte concurrente se procederá según lo dispuesto en el apartado 1.
3. En caso de que el crédito sea superior a la deuda, declarada la compensación, se abonará la diferencia al interesado.

Deducción sobre Transferencias

De acuerdo con el artículo 74 LGT, 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.

El inicio del procedimiento determinará la suspensión del cobro de las deudas a las que el mismo se refiera.

La extinción de las deudas objeto del procedimiento tendrá lugar cuando se produzca la deducción y por la cantidad concurrente.

De acuerdo con el artículo 60 RGR, las actuaciones serán las siguientes:

- a) Comprobada la existencia de una deuda de las previstas en el apartado anterior y la inexistencia de créditos a favor de la entidad deudora que puedan ser objeto de compensación de oficio, se comunicará a esta que, habiendo transcurrido el periodo voluntario de ingreso sin que se haya efectuado el pago de las deudas y no existiendo crédito reconocido a su favor, se iniciará el procedimiento de deducción mediante acuerdo que se notificará a la entidad deudora, acompañado de la propuesta de deducción, con indicación de la deuda a que se refiere.

En la notificación **se concederá un plazo de 15 días** contados a partir del día siguiente a aquel en que aquella se produzca para efectuar las alegaciones que estime convenientes, advirtiéndose que de no formular alegaciones, ni aportar nuevos documentos o elementos de prueba, podrá dictarse la resolución de acuerdo con dicha propuesta.

A la vista de las alegaciones formuladas por la entidad deudora, el órgano de recaudación competente podrá efectuar propuesta de deducción al Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. En otro caso, acordará el archivo de las actuaciones, que se notificará la entidad deudora poniendo fin al procedimiento.

El inicio del procedimiento de deducción determinará la suspensión del procedimiento de cobro de las deudas a que se refiera, con efectos desde la fecha de inicio hasta que se produzca la deducción o hasta que, en su caso y de conformidad con lo previsto en el párrafo anterior, se acuerde el archivo de las actuaciones.

- b) El órgano competente para resolver dictará, si procede, el acuerdo de deducción, notificándolo al ente acreedor y, en su caso, al órgano competente para que proceda a su ejecución. El acuerdo de deducción será notificado al deudor.
- c) En su caso, se practicará la liquidación de intereses de demora que se hayan devengado y se notificará al deudor.

Condonación

De acuerdo con el artículo 75 LGT, las deudas tributarias sólo podrán condonarse en virtud de ley, en la cuantía y con los requisitos que en la misma se determinen.

Baja provisional por insolvencia

Según el artículo 76 LGT, 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 LGT.

La deuda tributaria se extinguirá si, vencido el plazo de prescripción, no se hubiera rehabilitado.

Concepto de deudor fallido y de crédito incobrable

El artículo 61 del RGR define el fallido y el crédito incobrable en el siguiente sentido:

1. **Se considerarán fallidos** aquellos obligados al pago respecto de los cuales se ignore la existencia de bienes o derechos embargables o realizables para el cobro del débito. En particular, se estimará que no existen bienes o derechos embargables cuando los poseídos por el obligado al pago no hubiesen sido adjudicados a la Hacienda pública de conformidad con lo que se establece en el artículo 109. Asimismo, se considerará fallido por insolvencia parcial el deudor cuyo patrimonio embargable o realizable conocido tan solo alcance a cubrir una parte de la deuda.

La declaración de fallido **podrá referirse a la insolvencia total o parcial** del deudor.

Son créditos incobrables aquellos que no han podido hacerse efectivos en el procedimiento de apremio por resultar fallidos los obligados al pago.

El concepto de incobrable se aplicará a los créditos y el de fallido a los obligados al pago.

2. **Una vez declarados** fallidos los deudores principales y los responsables solidarios, la acción de cobro se **dirigirá frente al responsable subsidiario**.

Si no existieran responsables subsidiarios o, si existiendo, estos resultan fallidos, el crédito será declarado incobrable por el órgano de recaudación.

3. Sin perjuicio de lo que establece la normativa presupuestaria y atendiendo a criterios de eficiencia en la utilización de los recursos disponibles, se determinarán por el director del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria las actuaciones concretas que



deberán realizarse a efectos de justificar la declaración de crédito incobrable.

Efectos de la baja provisional por insolvencia

Según el artículo 62 RGR:

1. La declaración total o parcial de crédito incobrable determinará la baja en cuentas del crédito en la cuantía a que se refiera dicha declaración.
2. Dicha declaración no impide el ejercicio por la Hacienda pública contra quien proceda de las acciones que puedan ejercitarse con arreglo a las leyes, en tanto no se haya producido la prescripción del derecho de la Administración para exigir el pago.
3. La declaración de fallido correspondiente a personas o entidades inscritas en el **Registro Mercantil será anotada en este en virtud de mandamiento expedido** por el órgano de recaudación competente. Con posterioridad a la anotación el registro comunicará a dicho órgano de recaudación cualquier acto relativo a dichas personas o entidades que se presente a inscripción o anotación.
4. Declarado fallido un obligado al pago, las deudas de vencimiento posterior a la declaración se considerarán vencidas y podrán ser dadas de baja por referencia a dicha declaración, si no existen otros obligados al pago.

Revisión de fallidos y rehabilitación de créditos incobrables

De acuerdo con el artículo 63 RGR:

1. El órgano de recaudación vigilará la posible **solventia sobrevinida** de los obligados al pago declarados fallidos.
2. En caso de producirse tal circunstancia y de no mediar prescripción, procederá la rehabilitación de los créditos declarados incobrables, reanudándose el procedimiento de recaudación partiendo de la situación en que se encontraban en el momento de la declaración de crédito incobrable o de la baja por referencia.

Tema 13 Recaudación en voluntaria y ejecutiva

Recaudación en fase voluntaria

Según el artículo 3 RGR, la **gestión recaudatoria del Estado y de sus organismos autónomos se llevará a cabo:**

- a) Cuando se trate de los recursos del sistema tributario estatal y aduanero, tanto en periodo voluntario como ejecutivo, por la Agencia Estatal de Administración Tributaria.
No obstante, tratándose de tasas, la recaudación en periodo voluntario se llevará a cabo por el órgano de la Administración General del Estado u organismo autónomo que tenga atribuida su gestión.
- b) Cuando se trate de los demás recursos de naturaleza pública:
 - 1º En periodo voluntario, por las Delegaciones de Hacienda, salvo que la gestión de dichos recursos esté atribuida a otros órganos de la Administración General del Estado o a sus organismos autónomos.
 - 2º En periodo ejecutivo, por la Agencia Tributaria previa remisión, en su caso, de las correspondientes relaciones certificadas de deudas impagadas en periodo voluntario.

Los recursos de naturaleza pública cuya gestión esté atribuida a una entidad de derecho público distinta de las señaladas en el apartado anterior:

- Serán recaudadas en periodo voluntario por los servicios de dicha entidad.
- La recaudación en periodo ejecutivo corresponderá a la Agencia Estatal de Administración Tributaria cuando así lo establezca una ley o cuando así se hubiese establecido en el correspondiente convenio.

Las cantidades recaudadas por cuenta de las entidades citadas anteriormente por parte de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, cuando la recaudación se efectúe en virtud de una ley, serán transferidas a las cuentas oficiales de dichas entidades, a **excepción de los recargos del periodo ejecutivo y de las costas**. En caso de convenio se transferirán las cantidades recaudadas minoradas en los términos establecidos en dicho convenio.

Órganos de recaudación del Estado.

Son órganos de recaudación del Estado:

- a) Las unidades administrativas de la AEAT, centrales o periféricas, a las que las normas de organización específica atribuyan competencias en materia de recaudación.
- b) Las unidades administrativas de los órganos de la Administración General del Estado, organismos autónomos estatales y entidades de derecho público estatales que tengan atribuida la gestión recaudatoria de los correspondientes recursos de derecho público.
- c) La Dirección General del Tesoro y Política Financiera y las unidades administrativas de las Delegaciones de Economía y Hacienda en los demás casos no comprendidos en los párrafos anteriores.

Lugar y plazo de realización de los ingresos

Si el vencimiento de cualquier plazo coincide con un sábado o un día inhábil, quedará trasladado al primer día hábil siguiente.

De acuerdo con el artículo 12 del RGR podrán realizarse:

- a) En la Tesorería de la Dirección General del Tesoro y Política Financiera.
- b) En las entidades de crédito que presten el servicio de caja a las que se refiere el artículo 9.1.
- c) En las entidades colaboradoras a las que se refiere el artículo 9.1.
- d) En las aduanas.
- e) En las cuentas restringidas abiertas en entidades de crédito.
- f) En las cajas de los órganos gestores.
- g) En cualquier otro lugar de pago que se establezca por el Ministro de Economía y Hacienda.

Ingresos en la Tesorería de la Dirección General del Tesoro y Política Financiera.

Según el artículo 13 RGR, la Tesorería de la Dirección General del Tesoro y Política Financiera recaudará las cantidades que se liquiden o retengan en dicho órgano y aquellas respecto de las cuales así lo establezca el Ministro de Economía y Hacienda.

Dichas cantidades podrán ingresarse, según se establezca por el Ministerio de Hacienda:

- a) En la Caja de la Dirección General del Tesoro y Política Financiera.
- b) En el Banco de España o en el organismo público que se determine.
- c) En entidades de crédito.

Los ingresos se realizarán de lunes a viernes, excepto en los días no laborables.

De acuerdo con el artículo 27, la suma total recaudada por la Caja de la Dirección General del Tesoro y Política Financiera será ingresada en la cuenta del Tesoro público diariamente o en el plazo que establezca el Director General del Tesoro y Política Financiera que sea compatible con criterios de buena gestión.

La Recaudación en fase ejecutiva

Inicio del Periodo ejecutivo

Según el artículo 161.1 LGT, el periodo ejecutivo se inicia:

- 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 LGT.
- 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”.



Según el artículo 28 LGT se generarán unos recargos por la falta de pago en voluntaria.

Estos recargos son incompatibles entre sí y se calculan sobre el total de la deuda no ingresada en período voluntario.

- El recargo ejecutivo será del 5 % y se aplicará cuando se satisfaga la totalidad de la deuda no ingresada en periodo voluntario antes de la notificación de la providencia de apremio.
- El recargo de apremio reducido será del 10 % y se aplicará cuando se satisfaga la totalidad de la deuda no ingresada en periodo voluntario y el propio recargo antes de la finalización del plazo previsto en el 62.5 LGT.
- El recargo de apremio ordinario será del 20 % en los demás casos.

Precisión.

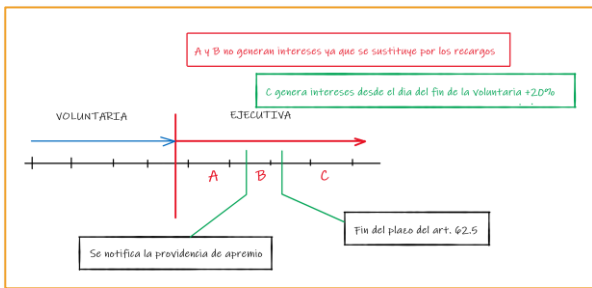
Hemos de pensar con lógica administrativa para poder entender estos recargos. Tenemos que tener en cuenta que para realizar un ingreso el obligado ha de tener un documento de ingreso.

Cuando en un examen nos pregunten por el importe que ha de ingresar un contribuyente que tiene una deuda de 1.000 € para que le corresponda el 5% no podemos decir que debe ingresar 1.050 sencillamente porque lo único que tiene es el documento de ingreso en voluntaria.

En cambio, cuando se le notifique la providencia de apremio si deberá ingresar 1.100 ya que la providencia adjunta un documento de ingreso por ese importe.

Intereses de demora:

- El recargo de apremio ordinario (20%) es compatible con los intereses de demora. Los otros no.
- En otro caso devengan intereses de demora desde el inicio del período ejecutivo hasta la fecha de ingreso; la base de



los intereses no incluye el recargo de apremio.

Precisión.

En este cuadro podemos ver las consecuencias de realizar los ingresos en los distintos momentos indicados con las letras A, B y C. A representa un ingreso en ejecutiva, pero antes de la notificación de la providencia de apremio, B representa el ingreso en el plazo del artículo 62.5 y C un ingreso posterior a ese plazo.

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 anteriores, 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.

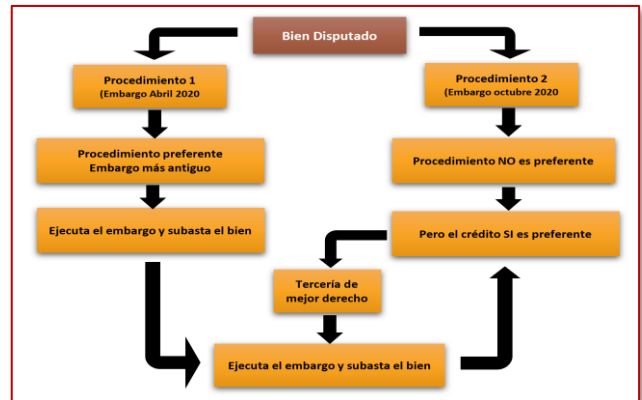
La declaración de concurso no suspenderá el plazo voluntario de pago de las deudas que tengan la calificación de concursal de acuerdo con el texto refundido de la Ley Concursal aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2020, de 5 de mayo, sin perjuicio de que las actuaciones del periodo ejecutivo se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

Concurrencia de procedimientos

De acuerdo con el artículo 164 LGT, para determinar la preferencia para la ejecución de los bienes trabados se aplicarán las siguientes reglas:

- 1º. Cuando concurra con otros 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 procedimientos concursales o universales de ejecución, el procedimiento de apremio será preferente, 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.



Precisión.

Como vemos en este cuadro la preferencia del procedimiento y la preferencia en el crédito son cuestiones distintas. La preferencia en el procedimiento indica que procedimiento sigue su tramitación mientras que la preferencia del crédito asegura la satisfacción de un crédito por delante del otro, generalmente por la interposición de una tercería de mejor derecho.

Conservación de actuaciones

Según el artículo 166 LGT, 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.

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.

La providencia de apremio

El procedimiento de apremio se iniciará mediante providencia notificada al obligado tributario en la que se identificará la deuda pendiente, se liquidarán los recargos y se le requerirá para que efectúe el pago.

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.

Contenido

A tenor de lo dispuesto en el **artículo 70.2 del RGR**, el contenido de la providencia será el siguiente:

- Nombre, NIF y domicilio del obligado al pago.
- Concepto, importe de la deuda y periodo al que corresponde.
- Indicación expresa de que la deuda no ha sido satisfecha, de haber finalizado el correspondiente plazo de ingreso en periodo voluntario y del comienzo del devengo de los intereses de demora.
- Liquidación del recargo del periodo ejecutivo.
- Requerimiento expreso para que efectúe el pago de la deuda, incluido el recargo de apremio reducido.
- Advertencia de que, en caso de no efectuar el ingreso se procederá al embargo de sus bienes o a la ejecución de las garantías existentes con inclusión del recargo del 20 % y de los intereses de demora que se devenguen hasta cancelación de la deuda.
- Fecha de emisión de la providencia de apremio.

Motivos de oposición a la Providencia de apremio

Los recogidos en el artículo 167.3 LGT

- Extinción total de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago.
- Solicitud de aplazamiento o compensación en período voluntario y otras causas de suspensión.
- Falta de notificación de la liquidación.
- Anulación de la liquidación.
- Error u omisión en el contenido de la providencia de apremio que impida la identificación del deudor o de la deuda apremiada”.

Finalización del procedimiento de apremio

El procedimiento de apremio finalizará, de acuerdo con el artículo 173 LGT:

- Con el **pago de la cantidad debida** a que se refiere el apartado 1 del artículo 169 LGT.
- Con el **acuerdo que declare el crédito total o parcialmente incobable**, una vez declarados fallidos todos los obligados al pago.
- El procedimiento de apremio se reanudará, dentro del plazo de prescripción, cuando se conozca solvencia.
- Con el acuerdo de haber quedado extinguida la deuda por cualquier otra causa.

Reglamentariamente, el artículo 116 del RGR completa la regulación indicando que cuando en el procedimiento de apremio resultasen **solventados los débitos perseguidos y las costas**, se declarará dicho extremo en el expediente de apremio, que quedará ultimado.

Cuando el importe obtenido fuera insuficiente, se aplicará en primer lugar a las costas y seguidamente a las deudas cuyo cobro se persigue en el procedimiento según las reglas de imputación del artículo 63 de LGT.

Cuando en el caso anterior el **expediente incluya varios débitos**, una vez aplicado el importe obtenido a las costas, con el resto se seguirán las normas siguientes:

- a) En primer lugar, se aplicarán las cantidades obtenidas que estén afectadas singularmente al pago de deudas determinadas, sea por garantía, derecho real u otras de igual significación.
- b) Aplicadas las anteriores, se tendrán en cuenta las preferencias genéricas establecidas a favor de determinadas clases de créditos en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, así como en otras leyes aplicables.
- c) Realizadas las aplicaciones anteriores, si existe sobrante, se aplicará por orden de antigüedad de los créditos, determinado por la fecha en que la deuda fue exigible.

Garantías de la deuda tributaria

Derecho de prelación

El artículo 77 señala que 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 LGT.



Hipoteca legal tácita

Según el artículo 78 LGT, 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.

Afección de bienes

De acuerdo con el artículo 79 LGT, 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.

Derecho de retención

El artículo 80 establece que 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.

Medidas cautelares

La regulación de las medidas cautelares del procedimiento recaudatorio parte necesariamente del artículo 81 de la LGT cuando indica que:

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

- **Los efectos de las medidas cautelares cesarán en el plazo de seis meses desde su adopción, salvo:**

- a) Que se conviertan en embargos en el procedimiento de apremio, 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.
- d) Que se amplíe dicho plazo mediante acuerdo motivado, sin que la ampliación pueda exceder de seis meses.

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.

La Ley 11/2021 de Medidas contra el fraude fiscal modifica el artículo 81 en el sentido de establecer la **posibilidad de adoptar medidas cautelares durante la tramitación de solicitudes de suspensión**. Así 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.

Tema 14 Los embargos

Facultades de Recaudación

Según el artículo 162 LGT:

- 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 LGT, con los requisitos allí establecidos, y podrán adoptar medidas cautelares en los términos previstos en el artículo 146 de la LGT.
- 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 la LGT.
- 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.

El embargo

Diligencias de embargo

Cada actuación de embargo se documentará en **diligencia de embargo** y las deudas de un mismo obligado podrán acumularse en una misma diligencia (artículo 75.2 y 75.3 RGR).

Precisión.

El concepto de diligencia que hemos visto hasta ahora no es exactamente el mismo que se puede aplicar a las diligencias de embargo ya que recogen actuaciones ejecutivas que pueden ser objeto de recurso del mismo modo que sirven para acreditar los hechos que ocurran durante la actuación.

Ejecución de garantías

Con carácter previo al embargo, se debe proceder a la ejecución de las garantías que pudieran proceder.

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.

Cuantía de los embargos

Según el artículo 169.1 LGT, se procederá al embargo de los bienes y derechos **en cuantía suficiente para cubrir:**

- El importe de la deuda no ingresada.
- Los intereses que se hayan devengado o se devenguen hasta la fecha del ingreso en el Tesoro.
- Los recargos del período ejecutivo.
- Las costas del procedimiento de apremio.

El artículo 169.2 LGT establece que, si la Administración y el obligado tributario **no hubieran acordado otro orden** se embargarán los bienes del obligado teniendo en cuenta la **mayor facilidad de su enajenación y la menor onerosidad de ésta**.

Si los criterios anteriores fueran de imposible o muy difícil aplicación, **se embargarán por el siguiente orden:**

Nº Orden	Bien o derecho a embargar
1	Dinero efectivo o en cuentas abiertas en entidades de crédito
2	Créditos, efectos, valores y derechos realizables en el acto o a corto plazo
3	Sueldos, salarios y pensiones
4	Bienes inmuebles
5	Intereses, rentas y frutos de toda especie
6	Establecimientos mercantiles o industriales
7	Metales preciosos, piedras finas, joyería, orfebrería y antigüedades
8	Bienes muebles y semovientes
9	Créditos, efectos, valores y derechos realizables a largo plazo

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 a largo plazo.

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 que señale garantizan el cobro de la deuda con la misma eficacia y prontitud y no se causa con ello perjuicio a terceros (artículo 169.4 LGT).

El artículo 169.5 LGT establece que **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.



Procedimiento y práctica de los embargos

De acuerdo con lo establecido en los artículos 170 y 171 LGT:

- 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 (artículo 170.1).
- 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.

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.

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.

Precisión.

Generalmente hay muy corto espacio de tiempo entre la inscripción de la anotación preventiva de embargo y la certificación de cargas que implica la decisión de la administración de ejecutar el bien, pero pensemos en un aplazamiento para cuya solicitud se ha ofrecido un inmueble sobre el que se inscribe una anotación preventiva de embargo en sustitución de garantías el 8 de octubre de 2020. El contribuyente deja de cumplir el aplazamiento y el 12 de marzo de 2021 el órgano de recaudación solicita al Registrador de la Propiedad la expedición de la certificación de cargas previa a la subasta.

Ese párrafo lo que indica es que a los acreedores inscritos antes de la anotación no hay que notificarles nada ya que tienen preferencia y a los posteriores a la certificación tampoco porque ya conocen por sí mismos la inscripción cuando hayan acudido a inscribir la suya. En consecuencia, debería notificarse a los acreedores con cargas inscritas entre el 8 de octubre de 2020 y el 12 de marzo de 2021.

La anotación preventiva así practicada **no alterará la prelación** siempre que se ejercite la tercería de mejor derecho. En caso contrario, prevalecerá el orden registral de las anotaciones de embargo (artículo 170.2).

- Cuando se embarguen **bienes muebles**, la Administración tributaria podrá disponer su depósito (artículo 170.4).
- **Embargo de establecimiento mercantil o industrial:** Si se aprecia que la continuidad podría 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**. (artículo 170.5).
- Se 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 (artículo 170.6).

- Cuando se tenga conocimiento de la **existencia de fondos en una entidad de crédito u otra entidad depositaria**, podrá disponer su embargo en la cuantía que proceda. En la diligencia 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 entidad** (artículo 171.1).
- Cuando se encuentren depositados a nombre de varios titulares sólo se embargará la parte correspondiente.
- A estos efectos, el saldo se presumirá **dividido en partes iguales**, salvo que se pruebe una titularidad material diferente (artículo 171.2).
- Cuando en la cuenta afectada por el embargo se efectúe habitualmente el **abono de sueldos, salarios o pensiones**, deberán respetarse las limitaciones establecidas en el artículo 607 de 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 (artículo 171.3).

Tramo SMI	% Embargable
Primer SMI	0%
Segundo SMI	30%
Tercer SMI	50%
Cuarto SMI	60%
Quinto SMI	75%
Sexto y siguientes SMI	90%

- Si el contribuyente tiene más de un sueldo, salario o pensión se acumularán para deducir la parte embargable.
- Se calcularán netos de retenciones y descuentos obligatorios.
- Las dietas, indemnizaciones y premios son totalmente embargables.
- Actualmente el SMI está fijado en 1.000 €/mes

Oposición a los embargos

De acuerdo con el artículo 170.3, contra la diligencia de embargo **sólo** serán admisibles los siguientes **motivos de oposición**:

- Extinción de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago.
- Falta de notificación de la providencia de apremio.
- Incumplimiento de las normas reguladoras del embargo contenidas en esta ley.
- Suspensión del procedimiento de recaudación.

Práctica de los embargos

De acuerdo con el artículo 76 RGR si los bienes embargables se encuentran en locales de personas o entidades distintas del obligado, se ordenará, **mediante personación en dichos locales, al depositario o al personal dependiente de este último la entrega de los bienes**, que se detallarán en la correspondiente diligencia.

En caso de negativa a la entrega inmediata o cuando esta no sea posible, **se podrá proceder al precintado o a la adopción de medidas necesarias para impedir la sustitución o levantamiento**, haciéndose constar en diligencia.

Cuando sea necesario el acceso a los bienes embargados a efectos de su identificación o ejecución, podrá requerirse el auxilio de la autoridad.

Lo dispuesto en este apartado se efectuará teniendo en cuenta lo previsto en los artículos 142 y 146 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en relación con la entrada en fincas y locales y las medidas de aseguramiento que es posible adoptar.

Cuando en la fase de traba o en la de ejecución se presuma que el resultado de la enajenación de los bienes embargados pueda ser insuficiente para cubrir la deuda, se procederá al embargo de otros bienes y derechos.

Cuando por la información sucesivamente obtenida se embarguen bienes que en el orden de embargo sean anteriores a otros ya embargados, pero no realizados, se realizarán aquellos con anterioridad.

Importante. Una vez realizado el embargo de los bienes y derechos, **la diligencia se notificará** al obligado al pago y, en su caso, al tercero titular, poseedor o depositario de los bienes si no se hubiesen realizado con ellos las actuaciones, así como al cónyuge del obligado al pago cuando los bienes embargados sean gananciales o se trate de la vivienda habitual, y a los condueños o cotitulares.

El embargo deberá ejecutarse en sus estrictos términos, sin perjuicio de que el obligado al pago pueda interponer recurso o reclamación económico-administrativa si considera que se incurre en alguna de las causas del artículo 170.3 LGT.

La **inexistencia de bienes embargables** conocidos por la Administración cuya ejecución permita el cobro de la deuda **se hará constar en el expediente**.

Tipos de embargo

Embargo de bienes o derechos en entidades de crédito o de depósito

Según el artículo 171 LGT, 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.

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.

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.

Embargo de dinero en efectivo

Indica el artículo 78 RGR que cuando se embargue dinero en efectivo, el órgano de recaudación competente lo hará constar en **diligencia**, de la que emitirá un duplicado. Uno de los ejemplares se unirá al expediente y el otro quedará en poder del obligado al pago.

El dinero será inmediatamente ingresado en el Tesoro.

Si se trata de la recaudación de cajas, taquillas o similares de empresas o entidades en funcionamiento, el órgano de recaudación competente podrá acordar los pagos que deban realizarse con cargo a dicha recaudación, en la cuantía necesaria para evitar la paralización de aquellas.

Embargo de dinero en cuentas abiertas en entidades de crédito

De acuerdo con el artículo 79, El embargo se llevará a cabo mediante diligencia de embargo en la que deberá identificarse la cuenta o el depósito conocido por la Administración actuante.

El embargo podrá extenderse, sin necesidad de identificación previa, al resto de los bienes y derechos de que sea titular el obligado al pago existentes en dicha entidad de crédito, dentro del ámbito estatal, autonómico o local que corresponda a la jurisdicción respectiva de cada Administración tributaria ordenante del embargo,

La forma, medio, lugar y demás circunstancias

Podrán ser convenidos, con carácter general, entre la Administración actuante y la entidad de crédito afectada.

En defecto del acuerdo, la diligencia de embargo se presentará en la oficina donde esté abierta la cuenta y sus responsables deberán proceder de forma inmediata a retener el importe embargado si existe en ese momento saldo suficiente, o en otro caso, el total de los saldos existentes a nombre del obligado al pago.

Asimismo, **la diligencia de embargo se podrá presentar en alguno de los siguientes lugares:**

- En la oficina designada por la entidad depositaria para relacionarse con el órgano de recaudación competente, conforme a lo previsto en el artículo 17.4, cuando la entidad haya sido autorizada a colaborar en la recaudación y el embargo afecte a cuentas o depósitos abiertos en una oficina perteneciente al ámbito territorial del órgano de recaudación competente.
- En el domicilio fiscal o social de la entidad de crédito.



Cuando no se encuentren localizados en el lugar en que se presente la diligencia de embargo, la retención de los fondos se efectuará de manera inmediata o, si ello no fuera posible, en el plazo más breve que permitan las características de los sistemas de información interna o de contabilidad de la entidad. Dicho plazo no podrá ser superior a cinco días, tendrá carácter improrrogable y se comunicará al órgano de recaudación que haya efectuado el embargo.

En todo caso, el embargo surtirá efectos legales desde el día de presentación de la diligencia de embargo a la entidad depositaria.

La entidad depositaria **deberá ejecutar el embargo en sus estrictos términos** sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 76.5 RGR.

El importe de las cantidades retenidas será ingresado en el Tesoro, **una vez transcurridos 20 días naturales** desde el día siguiente a la fecha de la traba sin haber recibido la oficina o entidad correspondiente comunicación en contrario del órgano de recaudación.

Embargo de valores

A tenor de lo dispuesto en el artículo 80 del RGR, cuando la Administración conozca la existencia de valores de titularidad del obligado al pago, el embargo se llevará a cabo mediante diligencia de embargo que identificará los valores conocidos por la Administración actuante y comprenderá un número de valores que, a juicio del órgano de recaudación, cubra el importe total a que se refiere el artículo 169.1 LGT.

1. Si el embargo se refiere a valores representados mediante títulos o mediante anotaciones en cuenta que se hallen **depositados, entregados o confiados a una oficina de una entidad de crédito**, sociedad o agencia de valores, o cualesquiera otras entidades depositarias, el embargo se llevará a cabo mediante la presentación de la **diligencia de embargo a la entidad** y podrá extenderse, sin necesidad de identificación previa, a los demás bienes y derechos del obligado al pago existentes en dicha entidad de crédito, sociedad o agencia de valores, dentro del ámbito estatal, autonómico o local que corresponda a la jurisdicción respectiva de cada Administración tributaria ordenante del embargo, sean o no conocidos por la Administración.

En el acto de presentación, la receptora de la diligencia deberá confirmar al órgano de recaudación competente la concordancia o no de los valores conocidos por la Administración con los realmente depositados o anotados.

2. Si el embargo se refiere a valores representados mediante **títulos que no estén depositados** en las entidades citadas en el apartado 2, la diligencia de embargo **se notificará al titular**, debiendo este comunicar cualquier circunstancia relativa a los títulos que pudieran afectar al embargo. El órgano de recaudación actuante se hará cargo de los títulos junto con la póliza de compra o título de adquisición, si lo hubiese recibido.

Si la orden de venta es tramitada por la entidad de crédito o sociedad o agencia de valores, esta podrá deducir del importe obtenido los gastos y comisiones que procedan.

El importe obtenido deberá ingresarse en el Tesoro hasta el límite de lo debido. El sobrante, si existe, deberá ponerse a disposición de su propietario. El órgano de recaudación competente

notificará a la entidad la orden de levantamiento del embargo sobre el resto de los valores trabados cuya enajenación no hubiera resultado necesaria.

Cuando resulte más adecuado para la satisfacción de la deuda, el órgano de recaudación competente **podrá acordar, en lugar de la enajenación de los valores, el embargo de los rendimientos de toda clase** y, en su caso, reintegros, derivados de aquellos.

Tratándose de **participaciones en el capital de sociedades de responsabilidad limitada**, la diligencia de embargo se notificará al órgano de administración de la sociedad para su inscripción en el libro registro de socios.

Embargo de otros créditos, efectos y derechos realizables en el acto o a corto plazo

Esta materia está regulada en el artículo 81 del RGR que señala que, cuando se trate de créditos, efectos y derechos realizables en el acto o a corto plazo no regulados en el artículo anterior, se procederá como sigue:

- a) Si se trata de créditos, efectos y **derechos sin garantía**, se notificará la diligencia de embargo a la persona o entidad deudora del obligado al pago, apercibiéndole de que, a partir de ese momento, no tendrá carácter liberatorio el pago efectuado al obligado. Cuando el crédito o derecho embargado haya vencido, la persona o entidad deudora del obligado al pago deberá ingresar en el Tesoro el importe hasta cubrir la deuda. En otro caso, el crédito quedará afectado a dicha deuda hasta su vencimiento, si antes no resulta solventada. Si el crédito o derecho conlleva la realización de pagos sucesivos, se ordenará al pagador ingresar en el Tesoro los respectivos importes hasta el límite de la cantidad adeudada, salvo que reciba notificación en contrario por parte del órgano de recaudación.
- b) Si se trata de créditos **garantizados**, también deberá notificarse la diligencia de embargo al garante o, en su caso, al poseedor del bien o derecho ofrecido en garantía, que podrá depositarse hasta el vencimiento del crédito. Vencido el crédito, si no se paga la deuda se promoverá la ejecución de la garantía, que se realizará siguiendo el procedimiento establecido en el artículo 74.

La forma, medio, lugar y demás circunstancias relativas a la presentación de las diligencias de embargo podrán ser convenidas, con carácter general, entre la Administración ordenante y los destinatarios de dichas diligencias. En todo caso, las diligencias de embargo se notificarán conforme al régimen jurídico previsto en los artículos 109 y siguientes de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Embargo de sueldos, salarios y pensiones

Estos embargos, especialmente frecuentes, se encuentran regulados en el artículo 82 del RGR que nos indica que el embargo de sueldos, salarios y pensiones se efectuará teniendo en cuenta lo establecido en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil.

La diligencia de embargo **se presentará al pagador**. Este quedará obligado a retener las cantidades procedentes en cada caso sobre las sucesivas cuantías satisfechas como sueldo, salario o pensión y a ingresar en el Tesoro el importe detruido hasta el límite de la cantidad adeudada.

La forma, medio, lugar y demás circunstancias relativas a la presentación de las diligencias de embargo podrán ser convenientes, con carácter general, entre la Administración ordenante y los pagadores destinatarios de dichas diligencias. En todo caso, las diligencias de embargo se notificarán conforme al régimen jurídico previsto en los artículos 109 y siguientes de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Si el obligado al pago es beneficiario de más de una de dichas percepciones, se acumularán para deducir sobre la suma de todas ellas la parte inembargable. La cantidad embargada podrá detraerse de la percepción o percepciones que fije el órgano de recaudación competente. Si el obligado al pago propone expresamente otra, le será aceptada, si ello no supone obstáculo para el cobro.

Cuando el embargo comprenda percepciones futuras, aún no devengadas, y existan otros bienes embargables, una vez cobradas las vencidas podrán embargarse dichos bienes, sin esperar a los posibles devengos o vencimientos sucesivos.

Una vez cubierto el débito, el órgano de recaudación competente notificará al pagador la finalización de las retenciones.

Embargos de bienes inmuebles y de derechos sobre estos.

En el artículo 83 RGR vamos a encontrar el desarrollo de este tipo de embargos.

El embargo de bienes inmuebles y derechos sobre estos se efectuará mediante diligencia, que especificará las circunstancias siguientes:

- a) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa del titular y, en su caso, del poseedor de la finca embargada, número de identificación fiscal de ambos y cuantos datos puedan contribuir a su identificación.
- b) Si se trata de fincas rústicas: naturaleza y nombre de dicha finca, término municipal donde radique y situación según se nombre en la localidad, linderos, superficie y cabida, e identificación registral y catastral, si constan.
- c) Si se trata de fincas urbanas: localidad, calle y número, locales y pisos de que se componen, superficie, e identificación registral y catastral, si constan.
- d) Derechos del obligado al pago sobre los inmuebles embargados.
- e) Importe total del débito, concepto o conceptos a que corresponda e importe de la responsabilidad a que se afecta el inmueble por principal, recargos, intereses y costas, con la advertencia de que podrá extenderse a los intereses que puedan devengarse hasta que concluya la ejecución y a las costas de esta.
- f) Advertencia de que se tomará anotación preventiva del embargo en el Registro de la Propiedad a favor del Estado o, en su caso, de la entidad u organismo titular del crédito que motiva la ejecución.
- g) De constar fehacientemente, estado civil y régimen económico del matrimonio.

En el momento de notificarse la diligencia de embargo según lo dispuesto en el artículo 76 se requerirán los títulos de propiedad a los titulares de los bienes o derechos.

Si debiera practicarse deslinde, el órgano de recaudación competente podrá optar por el nombramiento de un funcionario técnico adscrito a dicho órgano o por la contratación de los servicios de empresas especializadas. En ambos casos, el deslinde se realizará en el plazo de 15 días.

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

De acuerdo con el artículo 84 RGR, la Administración solicitará que se practique anotación preventiva del embargo de bienes inmuebles y derechos sobre estos en el Registro de la Propiedad que corresponda.

A tal efecto, el órgano de recaudación competente expedirá mandamiento dirigido al registrador con sujeción a lo dispuesto en la legislación hipotecaria y a lo que se establece en los artículos siguientes, en el que se solicitará, además, que se libere certificación de las cargas que figuren en el registro sobre cada finca, con expresión detallada de aquellas y de sus titulares, con inclusión en la certificación del propietario de la finca en ese momento y de su domicilio.

Si la liquidación apremiada se refiere a tributos sin cuyo previo pago no pudiese inscribirse en el registro el acto o negocio jurídico que la originó, al llegar el procedimiento a la fase de embargo se procederá de la forma siguiente:

- a) El órgano de recaudación que tramite el expediente propondrá el aplazamiento del pago de dicha liquidación al órgano competente para resolverlo a los solos efectos de la inscripción de los bienes y de la anotación preventiva de su embargo a favor de la Hacienda pública. El acuerdo de aplazamiento se hará constar en los documentos que hubiesen determinado la liquidación del tributo y por virtud de los cuales deba practicarse la inscripción en el registro.
- b) Dichos documentos y el mandamiento de anotación preventiva de embargo serán presentados al registrador de la propiedad, el cual, una vez practicada la inscripción del derecho del obligado al pago con la mención de que el pago de la liquidación queda aplazado, procederá de forma inmediata a anotar el embargo.
- c) Si la liquidación del tributo se practicó sobre documentos que no pudieran ser objeto de inscripción por ser copias no auténticas de los originales o matrices, se solicitará de los notarios o funcionarios que hubieran autorizado aquellos documentos la expedición de copia auténtica en la cual se consignará el acuerdo de aplazamiento.
- d) Cuando se produzca la enajenación de los bienes embargados, el precio obtenido se aplicará a pagar la liquidación y demás responsabilidades que procedan, incluidos los intereses de demora que puedan devengarse hasta que concluya la ejecución y a las costas de esta. El documento acreditativo de dicha aplicación será presentado en el registro y producirá la cancelación del embargo y de las notas de aplazamiento. En el documento público de venta se harán constar tales extremos.

Si se acuerda la adjudicación de bienes a la Hacienda pública o al ente público acreedor, el documento acreditativo de la adjudicación producirá los mismos efectos que los indicados en el apartado anterior.



Requisitos de los mandamientos para la anotación preventiva de los embargos (Artículo 85)

Los mandamientos para la anotación preventiva de embargo contendrán:

- a) Certificación de la providencia de apremio y de la diligencia de embargo del inmueble o inmuebles de que se trate, con indicación de las personas o entidades a las que se ha notificado el embargo y el concepto en el que se les ha practicado dicha notificación.
- b) Descripción del derecho que tenga el obligado al pago sobre los bienes embargados.
- c) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, en su caso, del poseedor de las fincas a las que se refiera la notificación.
- d) El importe total del débito, concepto o conceptos a que corresponda, e importe de la responsabilidad a que se afecta el inmueble por principal, recargos, intereses y costas.
- e) Que la anotación deberá hacerse a favor del acreedor.
- f) Expresión de que la Administración no puede facilitar, en el momento de la expedición del mandamiento, más datos respecto de los bienes embargados que los contenidos en este.

Presentación de los mandamientos en el Registro de la Propiedad. (Artículo 86)

Los mandamientos **se presentarán por triplicado** en los Registros de la Propiedad. Los registradores devolverán en el acto uno de los ejemplares con nota de referencia al asiento de presentación del mandamiento y otro, en su día, con la nota acreditativa de haber quedado extendida la anotación oportuna o de no haber podido practicarse, expresando detalladamente, en este caso, no sólo los defectos advertidos, sino también la forma y medio de subsanarlos. El tercer ejemplar del mandamiento quedará archivado en el registro.

Si la finca o fincas no constasen inscritas o no fuese posible extender la anotación por defecto subsanable, se tomará razón del embargo y se hará constar así en la contestación al mandamiento.

La presentación de los mandamientos al registro **podrá efectuarse por fax o por medios telemáticos** en la forma determinada por la normativa aplicable.

Cuando lo exijan las actuaciones del procedimiento de apremio, se presentará mandamiento en el que se solicite la prórroga de las anotaciones preventivas de embargo de acuerdo con lo dispuesto en la legislación hipotecaria.

Embargo de intereses, rentas y frutos de toda especie

El artículo 89 del RGR dispone que, cuando se embarguen intereses, rentas y frutos del obligado al pago que se materialicen en pagos en dinero, la diligencia de embargo se notificará a la persona o entidad pagadora, que deberá retenerlos e ingresarlos en el Tesoro hasta cubrir la cantidad adeudada.

Cuando los frutos o rentas a embargar sean los correspondientes a los derechos de explotación de una obra protegida por el texto refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, aprobado por el Real

Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, aquellos se considerarán salarios según lo que establece dicha ley y el embargo se realizará de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 82 de este reglamento.

Si lo embargado fuesen frutos o rentas obtenidos por empresas o actividades comerciales, industriales y agrícolas, se podrá nombrar un administrador o interventor de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 170.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Si los frutos están asegurados, se notificará a la entidad aseguradora el embargo de las indemnizaciones o prestaciones que correspondan en caso de siniestro, las cuales deberán ingresarse en el Tesoro una vez ocurrido este.

Embargo de establecimientos mercantiles e industriales

Según el artículo 90 RGR, el embargo de establecimientos mercantiles e industriales se iniciará mediante personación en los establecimientos o en el domicilio de la persona o entidad a que pertenezcan.

Del resultado de la actuación de embargo, sea positivo o negativo, se extenderá la correspondiente diligencia en la que se harán constar inventariados todos los bienes y derechos existentes en cada establecimiento embargado, así como los que se embargan.

El embargo comprenderá, si los hubiera, los siguientes bienes y derechos:

- a) Derecho de cesión del contrato de arrendamiento del local del negocio, si este fuese arrendado, y las instalaciones.
- b) Derechos de propiedad intelectual e industrial.
- c) Utillaje, máquinas, mobiliario, utensilios y demás instrumentos de producción y trabajo.
- d) Mercaderías y materias primas.
- e) Posibles indemnizaciones.

Si el inmueble estuviese arrendado, se notificará la diligencia de embargo al arrendador.

Se efectuará anotación preventiva del embargo en el Registro de Bienes Muebles, para lo que el órgano de recaudación competente expedirá el correspondiente mandamiento.

Según las circunstancias del caso, podrá acordarse la adopción de alguna de las medidas siguientes:

- a) El precinto del local hasta la enajenación de lo embargado.
- b) Cuando se aprecie que la continuidad de las personas que ejercen la dirección de la actividad pudiera perjudicar la solvencia del obligado al pago, el órgano de recaudación 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, que fiscalizará previamente a su ejecución los actos que se concreten en el acuerdo administrativo, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 170.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

La enajenación de los establecimientos mercantiles e industriales se llevará a cabo por el procedimiento establecido en la subsección 5.^a de esta sección.

Embargo de los restantes bienes muebles y semovientes

Estos embargos se encuentran regulados en el artículo 92 RGR que nos indica:

El embargo de los restantes bienes muebles y semovientes se llevará a efecto **mediante personación en el domicilio** del obligado al pago o, en su caso, en el lugar donde se encuentren los bienes.

Del resultado de la actuación **se extenderá la correspondiente diligencia** en la que se habrán de identificar los bienes embargados. Si no se depositan los bienes de forma inmediata, se procederá al precintado u otras medidas de aseguramiento que procedan.

Siempre que el embargo afecte a bienes inscribibles en el Registro de Bienes Muebles, el órgano de recaudación competente expedirá mandamiento de anotación preventiva de embargo. Estos mandamientos se tramitarán de acuerdo con lo establecido en su normativa reguladora.

Cuando se trate de automóviles, camiones, motocicletas, embarcaciones, aeronaves u otros vehículos, se notificará el embargo al obligado al pago requiriéndole para que en un **plazo de cinco días** lo ponga a disposición de los órganos de recaudación competentes, con su documentación y llaves.

Si no lo efectúa ni se localiza el bien, **se dará orden a las autoridades que tengan a su cargo la vigilancia de la circulación** y a las demás que proceda, para la captura, depósito y precinto de los bienes citados, y se continuarán en este caso las actuaciones de embargo en relación con otros bienes o derechos del obligado.

Depósito de los bienes

De acuerdo con el artículo 94 RGR, cuando se encuentren en Entidades de depósito u otras que, a juicio de los órganos de recaudación, ofrezcan garantías de seguridad y solvencia, seguirán depositados en las mismas a disposición de dichos órganos.

Los demás bienes se depositarán, según mejor proceda, a juicio del órgano de recaudación:

- **En locales de la propia Administración** cuando existan y reúnan condiciones adecuadas para el depósito.
- **En locales de otros Entes públicos** dedicados a depósito o que reúnan condiciones para ello.
- En locales de empresas dedicadas habitualmente a depósito.
- En su defecto, en locales de personas, distintas del deudor que ofrezcan garantías de seguridad y solvencia.
- **Excepcionalmente, en locales del obligado al pago, cuando se trate de bienes de difícil transporte o movilidad**, en cuyo caso se procederá a su precinto o a la adopción de medidas que garanticen su seguridad e integridad, quedando el deudor sujeto a los deberes y responsabilidades del depositario, citados en el artículo 92 del RGR.

Obligaciones del depositario

- Está obligado a **custodiar y conservar** los bienes embargados y a devolverlos cuando sea requerido para ello.

- Deberá actuar con la **diligencia debida** y precisará autorización para los actos que excedan de la mera custodia y conservación;
- Tiene derecho a la **retribución convenida y al reembolso de los gastos**; debe rendir cuentas y si incumple sus obligaciones, sin perjuicios de la responsabilidad solidaria señalada en el artículo 42.2 LGT, puede incurrir en responsabilidad civil o penal.

Valoración de los bienes embargados

El artículo 97 RGR establece que **se procederá a valorar los bienes a precios de mercado** y de acuerdo con los criterios habituales de valoración.

La valoración será notificada al obligado al pago quien, **podrá presentar valoración contradictoria** en el plazo de quince días.

- Si la diferencia entre ambas, considerando por la suma de los valores asignados a la totalidad de los bienes, no excediera del 20 % de la menor, se estimará como valor de los bienes el de la tasación más alta.
- Si dicha diferencia excede del 20 %, se tratará de llegar a un acuerdo con el obligado al pago. Cuando no exista acuerdo entre las partes, el órgano de recaudación solicitará nueva valoración por perito adecuado, en plazo no superior a quince días; dicha valoración habrá de estar comprendida entre los límites de las efectuadas anteriormente y será la definitivamente aplicable.

Precisión.

Este es un punto que cuando ya hemos dado una vuelta al temario suele generar confusión con otra figura similar como es la Tasación Pericial Contradictoria.

Pero aquí hay unas evidencias importantes. La diferencia inferior o igual al 20% implica la aceptación de la valoración más alta mientras que una superior obliga a llegar a un acuerdo y en su defecto a un peritaje. Pero aquí no hay problema con quien le paga al perito tercero ya que va a correr siempre a cargo del deudor por la vía de las costas.

El importe de la valoración servirá como tipo para la subasta, si no existen cargas o gravámenes; si existen, la diferencia entre la valoración y las cargas y si éstas exceden de la valoración, el importe de los débitos y costas en tanto no supere el valor del bien o la valoración del bien si lo supera.

Una vez valorados, **los bienes trabados podrán ser distribuidos en lotes**, cuando sean de análoga naturaleza, y cuando se estime conveniente, aunque no se trate de bienes de naturaleza análoga. (artículo 99 RGR).

Enajenación

La subasta

Una vez efectuada la valoración y la formación de lotes, se procederá a la enajenación, observándose el orden establecido para el embargo en el artículo 169 LGT.

El **procedimiento ordinario** de adjudicación de bienes embargados será la **subasta pública**.



El **acuerdo de enajenación** únicamente **podrá impugnarse** si las diligencias de embargo se han tenido por notificadas. En ese caso, contra el acuerdo de enajenación sólo serán admisibles los motivos de impugnación contra las diligencias de embargo (artículo 172.1 LGT).

De acuerdo con el artículo 172.3 LGT, **no se 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.

Los interesados podrán participar en los procedimientos de enajenación de los bienes embargados a través de **medios electrónicos, informáticos y telemáticos** que se aprueben por el órgano competente.

De acuerdo con el artículo 101 RGR, el órgano de recaudación competente acordará la enajenación mediante subasta de bienes embargados que estime bastantes para cubrir suficientemente el débito perseguido y costas del procedimiento, evitando en lo posible la venta de los de valor notoriamente superior al de los débitos.

Competencia:

Jefe de Dependencia Regional de Recaudación, el Jefe de Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes.

El tipo para la subasta:

El tipo para la subasta será **(siempre que no proceda una nueva subasta)**:

- a) Si no existen cargas o gravámenes, el importe de la valoración.
- b) Si sobre los bienes embargados existen cargas o gravámenes de carácter real anteriores:
 - 1. Si las cargas no exceden de la valoración del bien, la diferencia entre dicha valoración y el valor actual de las cargas anteriores al derecho anotado.
 - 2. Si las cargas exceden de la valoración del bien, el tipo será el importe de los débitos y costas en tanto no supere el valor fijado al bien, o la valoración del bien si lo supera.

Las cargas y gravámenes anteriores quedarán subsistentes sin aplicar a su extinción el precio del remate.

Ejemplo.

Imaginemos una casa que se valora en 100.000 euros.
Si la casa no tiene cargas la valoración será de 100.000€
Si las cargas son de 30.000 la valoración para subasta será de 70.000
Si las cargas ascienden a 125.000 dependerá del importe de las deudas. Si tiene una deuda con la AEAT de 30.000, este será el tipo de la subasta mientras que si la deuda fuera de 200.000 el tipo sería la valoración.

No obstante lo anterior, cuando se trate de bienes o lotes que, habiendo sido objeto de un procedimiento de enajenación, **hayan quedado sin adjudicar, el tipo para la subasta será el siguiente:**

- a) Si no existen cargas o gravámenes, el importe de la valoración multiplicado por un coeficiente corrector del valor.
- b) Si sobre los bienes embargados existen cargas o gravámenes de carácter real anteriores:
 - 1.º Si las cargas o gravámenes no exceden de la valoración del bien, la diferencia entre el importe de dicha valoración multiplicado por un coeficiente corrector del valor y el valor actual de las cargas o gravámenes anteriores al derecho anotado. Si el resultado fuera un importe negativo, el tipo será el establecido en el párrafo siguiente.
 - 2.º Si las cargas o gravámenes exceden de la valoración del bien, el tipo será el importe de los débitos y costas en tanto no supere el valor fijado al bien, o la valoración del bien multiplicado por un coeficiente corrector del valor si lo supera.

A efectos de lo dispuesto en este apartado, el coeficiente corrector de valor será del 0,8 cuando el bien o lote vaya a ser objeto de la segunda subasta, y del 0,6 para terceras y posteriores convocatorias.

Las cargas y gravámenes anteriores quedarán subsistentes sin aplicar a su extinción el precio del remate.

Si apareciesen indicios de que todas o algunas de las cargas son simuladas y su importe pudiera impedir o dificultar la efectividad del débito, se remitirán las actuaciones al órgano con funciones de asesoramiento jurídico para que informe sobre las medidas que procedan, incluida la exigencia de responsabilidad civil o penal.

En tanto se resuelve, continuará el procedimiento sobre dichos bienes o sobre los demás que puedan ser embargados.

Orden para su enajenación.

Una vez efectuada la valoración y la formación de lotes, se procederá a la enajenación observándose el orden establecido para el embargo en el artículo 169.2, segundo párrafo, de la LGT.

La aparición posterior de otros bienes no afectará a la validez de las enajenaciones ya realizadas, aunque se trate de bienes anteriores en el orden de embargo.

Acuerdo de enajenación y anuncio de la subasta

La subasta de los bienes será única y se realizará por medios electrónicos en el Portal de Subastas del BOE salvo aquellos supuestos en los cuales se encargue a empresas o profesionales especializados.

Se evitará, en lo posible, la venta de los de valor notoriamente superior al de los débitos, sin perjuicio de que posteriormente autorice la enajenación de los que sean precisos.

Notificación del acuerdo de enajenación

El acuerdo de enajenación será notificado al obligado al pago, a su cónyuge si se trata de bienes gananciales o si se trata de la vivienda habitual, a los acreedores hipotecarios, pignoratícios y en general a los titulares de derechos inscritos en el correspondiente registro público con posterioridad al derecho de la Hacienda pública que figuren en la certificación de cargas

emitida al efecto, al depositario, si es ajeno a la Administración y, en caso de existir, a los copropietarios y terceros poseedores de los bienes a subastar.

Practicadas las notificaciones a las que se refiere este apartado, para la celebración de la subasta electrónica transcurrirán 15 días como mínimo.

Anuncio de la subasta

La subasta se anunciará mediante su publicación en el BOE y se abrirá transcurridas al menos 24 horas desde la publicación del anuncio.

En el Portal de Subastas se recogerán los datos esenciales de la subasta y de los bienes a subastar, indicando:

- Descripción de los bienes o lotes, tipo de subasta para cada uno y tramos para la licitación, locales o recintos donde están depositados los bienes y los títulos disponibles y días y horas en que podrán ser examinados.
- Indicación expresa de que en el tipo de la subasta no se incluyen los impuestos indirectos que graven la transmisión de dichos bienes.
- Obligación de constituir un depósito del 5 por ciento del tipo de subasta. Se advertirá que, si los adjudicatarios no satisfacen el precio del remate, dicho depósito se aplicará a la cancelación de la deuda.
- Advertencia de que la subasta se suspenderá si se efectúa el pago.
- Expresión de las cargas, gravámenes y situaciones jurídicas que, hayan de quedar subsistentes.
- Obligación del adjudicatario, en los 15 días siguientes a que le sea notificada la adjudicación del bien o lote, de ingresar la diferencia entre el depósito constituido y el precio de adjudicación.
- Cualquier otra circunstancia, cláusula o condición que deba aplicarse en la subasta.

Licitadores.

Podrá serlo cualquiera, salvo el personal adscrito al órgano de recaudación competente, de los tasadores, de los depositarios de los bienes y de los funcionarios directamente implicados en el procedimiento de apremio.

Una vez abierta la subasta en el Portal del BOE solamente se podrán realizar pujas electrónicas.

El Depósito obligatorio.

Todo licitador, para ser admitido como tal, deberá constituir el siguiente depósito:

- a) Un depósito del 10 por ciento del tipo de subasta cuando los bienes o lotes por los que desee pujar sean exclusivamente bienes muebles.
- b) Un depósito del 5 por ciento del tipo de subasta cuando los bienes o los lotes por los que desee pujar sean bienes inmuebles o contengan al menos un bien inmueble.

Al realizar la puja, el licitador deberá declarar si desea que su depósito quede **reservado para el caso de que el mejor postor de**

la subasta no cumpliera la obligación de ingresar el resto del precio en el plazo concedido a estos efectos.

Precisión.

Los depósitos de los que no han ganado la puja y que se hayan reservado se devuelven inmediatamente tras finalizar la subasta. La reserva del depósito viene a significar "déjalo ahí" por si falla alguien y no paga y me lo llevo yo.

En ese caso el bien podrá adjudicarse en favor de los que le sigan por el orden de sus respectivas posturas y, si fueran iguales, por el orden cronológico en que hubieran sido realizadas.

En todo caso cuando el licitador realice una puja inferior o igual a la que fuera la mayor oferta existente hasta ese momento, el depósito quedará reservado en los términos previstos en el apartado anterior.

Finalizado el período de presentación de ofertas:

- Quedarán disponibles para los licitadores, cuyos depósitos no hubieran quedado reservados conforme a los apartados anteriores, las cantidades depositadas excepto la que corresponda al mejor postor.
- Las cantidades depositadas que hubieran sido reservadas quedarán disponibles una vez cumplida la obligación por el rematante o adjudicatario de satisfacer el resto del precio de adjudicación.

Ejemplo.

En una subasta de un vehículo valorado en 30.000 se realizan los siguientes movimientos, tras realizar todos los pujadores el depósito obligatorio:

- Primera puja: Agustín 20.000 que no indica si reserva el depósito.
- Segunda puja: Antonio: 18.000 € No indica si reserva el depósito, pero como puja menos que la mejor queda automáticamente reservado.
- Tercera puja Enrique 24.000 € No queda reservada al ser la mejor puja hasta el momento.

Finalizada la subasta el ganador es Enrique. Se libera el depósito de Agustín, pero no el de Antonio ya que estaba reservado. Sin embargo, Enrique no paga el precio de remate.

Ahora el ganador pasa a ser Antonio, aunque su puja fuera inferior a la de Enrique ya que su depósito fue liberado.

Desarrollo de la subasta.

La presentación de ofertas se llevará a cabo de forma electrónica en el Portal de Subastas del BOE.

Una vez abierta la subasta se podrán realizar pujas electrónicas durante un plazo de **veinte días naturales** desde su apertura. Las pujas se enviarán electrónicamente a través de sistemas seguros de comunicaciones al Portal, que devolverá un acuse técnico garantizado con sello electrónico del momento exacto de recepción de la puja y de su cuantía. En ese instante se publicará electrónicamente la puja y el postor que viera superada su puja será advertido de esta circunstancia por el sistema.



El importe de salida o puja mínima del bien o lote subastado será el 10 por ciento del tipo de subasta, salvo que estos bienes o lotes tengan una carga superior o igual al 25 por ciento del importe de valoración.

Serán admisibles pujas por importe superior, igual o inferior a la más alta ya realizada, que podrán ser, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 103 bis de este reglamento, reservadas para el supuesto de que el licitador que haya realizado la puja más alta no ingrese finalmente el precio de remate. En el caso de que existan pujas por el mismo importe, se preferirá la anterior en el tiempo.

La subasta no se cerrará hasta que haya transcurrido una hora desde la realización de la última puja, aunque ello conlleve la ampliación del plazo inicialmente fijado, con un límite máximo de ampliación de 24 horas.

En cualquier momento anterior a la emisión de la certificación del acta de adjudicación de bienes, o en su caso, al otorgamiento de la escritura pública de venta, podrá el deudor liberar sus bienes pagando íntegramente la cuantía establecida en el artículo 169.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria..

Adjudicación y pago.

Finalizada la fase de presentación de ofertas la Mesa se reunirá en el **plazo máximo de 15 días naturales** y procederá a adjudicar los bienes o lotes subastados o declarar desierta la subasta conforme a las siguientes reglas:

a) En caso de que la mejor oferta presentada **fuera igual o superior al 50 por ciento** del tipo de subasta del bien, la Mesa adjudicará el bien o lote al licitador que hubiera presentado dicha postura.

Si transcurrido el plazo regulado en la letra b) del apartado 3 de este artículo el licitador que haya realizado la puja más alta no ingresara finalmente el precio de remate, la Mesa, atendiendo al interés público, podrá adjudicar el bien o lote a la mejor oferta con reserva de depósito o declarar desierta la subasta, aunque dicha oferta sea superior al 50 por ciento del tipo de subasta.

b) **Cuando la mejor de las ofertas presentadas fuera inferior al 50 por ciento del tipo de subasta** del bien, la Mesa, atendiendo al interés público y sin que exista precio mínimo de adjudicación, decidirá si la oferta es suficiente, acordando la adjudicación del bien o lote o declarando desierta la subasta.

c) **Si para un mismo deudor se hubiera acordado la subasta de varios bienes simultáneamente** y, finalizado el plazo de realización de pujas electrónicas, en virtud de las cuantías ofrecidas no fuera necesaria la adjudicación de todos los bienes para cubrir la deuda reclamada en su totalidad, el orden de adjudicación a seguir por la Mesa se determinará de conformidad con las reglas contenidas en el artículo 99 de este reglamento.

Adoptado el acuerdo correspondiente, se entenderá finalizada la subasta y se procederá a levantar acta por el Secretario de la Mesa.

Cuando la Mesa haya decidido la adjudicación de los bienes o lotes subastados el procedimiento será el siguiente:

a) Designado adjudicatario conforme a los apartados anteriores y cuando, según la legislación aplicable, existan interesados que sean titulares de un derecho de tanteo u otro de adquisición preferente que obligue a poner en

conocimiento previo las condiciones de la adjudicación, se comunicará ésta a dichos interesados. La adjudicación acordada por la Mesa quedará en suspenso durante el plazo en el que, según la legislación aplicable, los interesados puedan ejercer su derecho de adquisición.

b) La adjudicación será notificada al adjudicatario, instándole para que efectúe el pago de la diferencia entre el precio total de adjudicación y el importe del depósito en los 15 días siguientes a la fecha de la notificación, con la advertencia de que si no lo completa en dicho plazo perderá el importe del depósito que se aplicará a la cancelación de las deudas objeto del procedimiento. Todo ello, sin perjuicio de las responsabilidades en que pueda incurrir el adjudicatario por los perjuicios que origine a la Administración la falta de pago del precio de remate y a cuyo resarcimiento quedará obligado en todo caso.

c) Asimismo, y de existir otras posturas con reserva de depósito, la Mesa podrá acordar la adjudicación al licitador que hubiera realizado la oferta más elevada de aquellos cuyo depósito hubiera sido reservado, de acuerdo con las reglas de adjudicación anteriores.

d) Los adjudicatarios que hubiesen ejercitado la opción prevista en el apartado 3 del artículo 103 de este reglamento, deberán, en el plazo de 15 días contados a partir del día siguiente a que les sea notificada la adjudicación, comunicar la identidad del cesionario a cuyo nombre se otorgará el documento público de venta, con la advertencia de que dicha comunicación no altera el plazo de pago previsto anteriormente.

e) Ingresado el remate se entregará a los adjudicatarios, salvo en los supuestos en que hayan optado por el otorgamiento de escritura pública de venta previsto en el artículo 111.1 de este reglamento, certificación del acta de adjudicación de los bienes, en la que habrá de constar, además de la transcripción de la propia acta en lo que se refiere al bien adjudicado y al adjudicatario, la acreditación de haberse efectuado el pago del remate y de haberse emitido en conformidad informe por parte del órgano con funciones de asesoramiento jurídico sobre la observancia de las formalidades legales en el procedimiento de apremio, cuando haya sido solicitado por el órgano de recaudación y, en todo caso, cuando la adjudicación recaiga sobre bienes o derechos inscribibles en el Registro de la Propiedad.

La citada certificación constituye un documento público de venta a todos los efectos y en ella se hará constar que queda extinguida la anotación preventiva hecha en el registro público correspondiente a nombre de la Hacienda Pública. Asimismo, tal y como se establece en el artículo 111.3 de este reglamento, se expedirá mandamiento de cancelación de las cargas posteriores.

f) La Administración practicará la correspondiente liquidación, entregando el sobrante, si hubiera, al obligado al pago. Si éste no lo recibe, quedará a su disposición en la Caja General de Depósitos en el plazo de 10 días desde el pago del precio de remate.

Igualmente se depositará el sobrante cuando existan titulares de derechos posteriores a los de la Hacienda pública.

Si finalizados los procedimientos de enajenación, y en su caso, adjudicación a la Hacienda Pública, quedaran bienes o derechos sin adjudicar, los mismos podrán ser objeto de nuevos procedimientos de enajenación siempre que no se haya producido la prescripción de la acción de cobro de las deudas respecto a las cuales se desarrollan dichos procedimientos.

Enajenación mediante concurso

Según el artículo 106 del RGR, la enajenación de bienes embargados **sólo podrá celebrarse** por concurso:

- Cuando la venta de lo embargado, por sus cualidades o magnitud pudiera producir perturbaciones nocivas en el mercado.
- Cuando existan otras razones de interés público debidamente justificadas.

El concurso deberá ser autorizado por el órgano competente y su convocatoria se publicará en el «BOE» y en el boletín oficial correspondiente a la demarcación territorial del órgano de recaudación competente. Terminado el plazo de admisión de ofertas, el órgano competente, **en un plazo de cinco días**, decidirá adjudicar el concurso o dejarlo desierto.

En caso de adjudicación, ésta se hará a la oferta más ventajosa, teniendo en cuenta no sólo el aspecto económico, sino también el cumplimiento de las condiciones de la convocatoria.

En caso de dejarlo desierto, podrá procederse posteriormente a la adjudicación directa.

Venta mediante gestión y adjudicación directa

De acuerdo con el **artículo 107 RGR**, procederá la adjudicación directa de los bienes o derechos embargados:

- a) Cuando, después de realizado el concurso, queden bienes o derechos sin adjudicar.
- b) Cuando se trate de productos perecederos o cuando existan otras razones de urgencia justificadas.
- c) En otros casos en que no sea posible o no convenga promover concurrencia, por razones justificadas.

Si se trata de bienes perecederos, en el acuerdo de enajenación el órgano competente podrá establecer los límites y condiciones de la adjudicación directa y se podrá, en este caso, prescindir de la propuesta de adjudicación.

El órgano de recaudación competente **procederá en el plazo de un mes** contado a partir del día siguiente de la notificación del acuerdo de enajenación por adjudicación directa a realizar las gestiones conducentes a dicha adjudicación directa de los bienes en las mejores condiciones económicas, para lo que utilizará los medios que considere más ágiles y efectivos.

Criterios:

- a) La convocatoria se anunciará en la sede electrónica de la Administración Pública que corresponda.
- b) En la convocatoria se establecerá la fecha límite para la admisión de ofertas. La presentación de ofertas se hará por vía telemática.

El precio mínimo de adjudicación será:

- a) Cuando los bienes hayan sido objeto de concurso, el tipo del concurso.

- b) En los demás supuestos, los bienes se valorarán con referencia a precios de mercado.

Si las ofertas no alcanzan los valores señalados, los bienes podrán adjudicarse sin precio mínimo.

En función de las ofertas presentadas se formulará, en su caso, propuesta de adjudicación por el órgano de recaudación competente en favor de la mejor oferta económica. Transcurrido el plazo a que se refiere el apartado 3 sin haberse dictado acuerdo de adjudicación, se dará por concluido dicho trámite.

La adjudicación **se formalizará mediante acta** en el caso del apartado 1.a) **y por resolución del órgano** de recaudación competente en los demás casos.

Los bienes serán entregados al adjudicatario una vez haya sido hecho efectivo el importe procedente.

Se advertirá al adjudicatario que si no satisface el precio de remate en el plazo establecido al efecto, puede incurrir en responsabilidad por los perjuicios que ocasione la falta de pago.

Transcurrido el trámite de adjudicación directa, se adjudicará el bien o derecho a cualquier interesado que satisfaga el importe del tipo del concurso realizado antes de que se acuerde la adjudicación de los bienes o derechos a la Hacienda pública.

Adjudicación de bienes a la Hacienda Pública

De acuerdo con el artículo 109 RGR se podrán adjudicar bienes a la Hacienda Pública:

- **Cuando no se hubieran adjudicado alguno de los bienes embargados**, se podrá proponer de forma motivada su adjudicación a la Hacienda pública en pago de las deudas no cubiertas.
- Cuando los bienes embargados o sobre los que se hubiese constituido garantía fuesen integrantes del patrimonio histórico español, podrá prescindirse de los procedimientos anteriores.

La adjudicación se acordará por el importe del débito perseguido, sin que, en ningún caso, pueda rebasar el 75 % del tipo inicial en el procedimiento de enajenación (artículo 172.2 LGT).

Si las cargas o gravámenes son superiores al valor en que deban ser adjudicados, se consultará con la Dirección General de Patrimonio del Estado sobre la conveniencia de dicha adjudicación.

Si se trata de inmuebles que no tienen cargas o gravámenes o éstos son inferiores al valor anterior, se acordará la adjudicación, salvo que existan circunstancias que permitan prever que dichos bienes no tendrán utilidad para la Hacienda Pública.

Los bienes inmuebles adjudicados a la Hacienda Pública serán inscritos en el Registro de la Propiedad en virtud de certificación expedida por el órgano de recaudación competente (artículo 110 RGR).

Levantamiento y finalización del embargo

En cualquier momento anterior a la adjudicación de bienes, la Administración liberará los bienes embargados si el obligado extingue la deuda tributaria y las costas del procedimiento de apremio (artículo 172.4 LGT).



- a) Si finalizados los procedimientos de enajenación y, en su caso, adjudicación a la Hacienda Pública, restarán bienes sin adjudicar, quedarán a disposición del obligado al pago.
- b) **Las costas del procedimiento de apremio** se definen como los gastos que se originen durante el mismo (artículo 113 RGR), tales como honorarios de empresas o profesionales ajenos a la Administración, por valoraciones, deslindes y enajenación de bienes embargados; honorarios de registradores y de registro; depósito y administración; pagos a acreedores preferentes y otros gastos de ejecución salvo los gastos ordinarios de órganos de la Administración.

Terminación del Procedimiento

Cuando resultasen **solventados los débitos perseguidos y las costas**, se declarará dicho extremo en el expediente de apremio, que quedará ultimado (artículo 116 RGR).

Si el **importe obtenido fuere insuficiente**, se aplicará en primer lugar a las costas y el resto a las deudas según las reglas de imputación del artículo 63 LGT. Por la parte no cubierta, se actuará con arreglo a lo dispuesto para los créditos incobrables.

Actuaciones posteriores

Si el adjudicatario solicita el **otorgamiento de escritura pública** de venta del inmueble deberá comunicar de forma expresa esta opción en el plazo de **5 días** a contar desde la notificación de la adjudicación y realizar un ingreso adicional del 5 por ciento del precio de remate del bien.

Se remitirá el expediente al Servicio Jurídico para que emita el preceptivo informe en el plazo de cinco días desde la fecha de recepción del expediente de referencia.

Una vez devuelto, con informe de haberse observado las formalidades legales en el procedimiento de apremio, deberán ser otorgadas las escrituras de venta de los inmuebles que hubieran sido enajenados dentro de los **30 días siguientes**.

Costas del procedimiento

Formarán parte de las costas:

- Honorarios de empresas que intervengan en valoraciones, deslindes y enajenación de los bienes.
- Honorarios de Registradores y demás gastos que deban abonarse por las actuaciones en los Registros Públicos.
- Los que deban abonarse por depósito y Administración de bienes embargados.
- Los pagos realizados a acreedores preferentes, según lo dispuesto en el art 77.2 RGR.
- Los importes satisfechos por el órgano de recaudación como alquiler de negocio, cuando haya sido embargado el derecho de cesión del contrato de arrendamiento del local de negocio.
- Los demás gastos que exija y requiera la propia ejecución.
- No serán costas los gastos ordinarios de la Administración.

Si las costas afectan a varios obligados al pago y no pueden imputarse a cada uno individualmente se distribuirán proporcionalmente a sus respectivas deudas.

Tercerías

De acuerdo con el artículo 165 LGT, 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.

- 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.
- 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.

El artículo 117 RGR desarrolla la regulación de las tercerías estableciendo que:

- La reclamación en vía administrativa **será requisito previo para el ejercicio de la acción de tercería ante los juzgados y tribunales civiles**.
- La tercería **sólo podrá fundarse en el dominio de los bienes embargados al obligado al pago o en el derecho del tercerista a ser reintegrado de su crédito** con preferencia al que es objeto del expediente de apremio
- No podrá ser calificada como reclamación de tercería la formulada por el obligado al pago.

El artículo 118 RGR establece que la **competencia para la tramitación de la tercería**, así como la competencia para su resolución, corresponderá a los órganos que se determinen en la norma de organización específica.

Precisión. La propuesta de resolución corresponde al Jefe de la Dependencia Regional de Recaudación y la firma del acuerdo al Delegado Especial.

Tramitación de las tercerías

De acuerdo con el 119 RGR:

Escrito de interposición

La reclamación de tercería **se formulará por escrito, acompañando un principio de prueba** por escrito del fundamento de la pretensión del tercerista, quedando a disposición de los órganos de recaudación los documentos originales en que base su pretensión. El escrito **se dirigirá al órgano que esté tramitando el procedimiento de apremio**, el cual lo remitirá al órgano competente para su tramitación.

Si el escrito de reclamación no reúne los requisitos exigibles a las solicitudes que se dirijan a la Administración o el tercerista no acompaña los documentos en los que pueda fundar su derecho al escrito de reclamación, el órgano competente para la tramitación **le requerirá para que subsane su falta, para lo que dispondrá de un plazo de 10 días** contados a partir del día siguiente al de la

notificación del requerimiento, con la advertencia expresa de que, de no hacerlo así, se procederá al archivo de la reclamación.

Recibida la documentación o, en su caso, subsanados los defectos observados en la presentada, se dictará, si procede, acuerdo de admisión a trámite que será notificado al tercerista y al obligado al pago. Dicho acuerdo deberá ser dictado en el plazo de 15 días desde que se reciba la reclamación o se entiendan subsanados los defectos.

No se admitirá segunda o ulterior tercería fundada en títulos o derechos que poseyera el tercerista al tiempo de formular la primera.

Inadmisión

- **La tercería de dominio no se admitirá con posterioridad al momento en que, de acuerdo con lo dispuesto en la legislación civil, se produzca la transmisión de los bienes o derechos a un tercero que los adquiera a través de los procedimientos de enajenación previstos en este reglamento, o a la Hacienda pública por su adjudicación en pago.**
- **La tercería de mejor derecho no se admitirá después de haberse percibido el precio de la venta** mediante la ejecución forzosa o, en el supuesto de adjudicación de los bienes o derechos al ejecutante, después de que este adquiera su titularidad conforme a lo dispuesto en la legislación civil.

El acuerdo de inadmisión deberá ser notificado al tercerista y al obligado al pago. Contra dicho acuerdo no procederá recurso o reclamación en vía administrativa.

Tramitación

Recibido el escrito y los documentos que han de acompañarlo, se unirá al expediente de apremio, se calificará la tercería como de dominio o de mejor derecho y de haberse presentado en tiempo y forma, se suspenderá o proseguirá el procedimiento sobre los bienes o derechos controvertidos.

Si la tercería fuese de dominio, una vez admitida a trámite, se producirán los siguientes efectos:

- a) Se adoptarán las medidas de aseguramiento que procedan según la naturaleza de los bienes. Entre otras, podrá practicarse anotación de embargo en los registros correspondientes o realizarse el depósito de los bienes. Una vez adoptadas tales medidas, se suspenderá el procedimiento de apremio respecto de los bienes o derechos objeto de la tercería.
- b) Si los bienes consisten en dinero, en efectivo o en cuentas, se consignará su importe en la Caja General de Depósitos o se ordenará su retención en cuentas a disposición del órgano de recaudación competente, según decida este.
- c) Si los bienes o derechos no pueden conservarse sin sufrir deterioro o quebranto sustancial en su valor en caso de demora, el órgano de recaudación competente podrá acordar su enajenación de acuerdo con lo previsto en este reglamento y se consignará en este caso el importe obtenido a resultas de la resolución de la reclamación de tercería.
- d) El procedimiento seguirá con respecto a los demás bienes y derechos del obligado al pago que no hayan sido objeto de la tercería hasta quedar satisfecha la deuda; en este caso, se

dejará sin efecto el embargo sobre los bienes y derechos controvertidos, sin que ello suponga reconocimiento alguno de la titularidad del reclamante y se procederá al archivo de la reclamación de tercería planteada.

Si la tercería fuera de mejor derecho, una vez admitida a trámite, se proseguirá el procedimiento de apremio hasta la realización de los bienes o derechos y se consignará el importe obtenido a resultas de la reclamación de tercería. No obstante, **podrá suspenderse su ejecución si el tercerista consigna el importe de la cantidad a que se refiere artículo 169.1 LGT**, o el valor del bien a que se refiere la tercería si este último fuese inferior. A estos efectos, la valoración del bien se realizará conforme a lo dispuesto en el artículo 97 de este reglamento.

Igualmente, si los bienes consistieran en dinero, en efectivo o en cuentas, podrá acordarse la consignación de su importe en la Caja General de Depósitos o su retención en cuentas a disposición del órgano de recaudación competente, según decida este.

Resolución de la tercería.

En el plazo de 15 días desde la admisión a trámite de la tercería presentada el órgano competente para la tramitación remitirá la reclamación, junto con la documentación aportada y el expediente de apremio, al órgano competente para su resolución. También remitirá una propuesta de resolución debidamente motivada.

La resolución deberá notificarse en el plazo en el plazo de seis meses.

Transcurrido dicho plazo sin que se haya notificado la resolución, se podrá entender desestimada la reclamación **a efectos de formular la correspondiente demanda judicial.**

Si transcurridos 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación a que se refiere el apartado anterior, **no se justificara documentalmente**, ante el órgano competente para tramitar la reclamación de tercería, **la interposición de la demanda judicial**, continuarán los trámites el procedimiento de apremio que quedaron en suspenso.

Efectos de la estimación de la reclamación de tercería.

- **Si la tercería fuera de dominio**, la estimación de la reclamación **determinará el levantamiento del embargo** acordado sobre los bienes o derechos objeto de la reclamación, salvo en el supuesto de que se hubiera acordado previamente su enajenación por no haber podido conservarse sin sufrir deterioro o quebranto sustancial en su valor en caso de demora; en este caso, le será entregado al reclamante el producto obtenido en aquella con la oportuna liquidación del interés legal a su favor sobre la cantidad percibida calculado desde la fecha de consignación del depósito y hasta la ordenación del pago.
- **Si la tercería fuera de mejor derecho**, la estimación de la reclamación **determinará la entrega al reclamante del producto obtenido en la ejecución, una vez deducidos los costes necesarios** para su realización en el procedimiento administrativo de apremio.



Acciones Civiles y Penales

Acción Reivindicatoria.

La acción reivindicatoria a la que se refiere el art. 348 del Código Civil, es la acción real que se reconoce al propietario que ha sido desposeído de la posesión frente a un poseedor que no pueda alegar título justo para poseer.

Dispone el art 348 del Código Civil:

“La propiedad es el derecho de gozar y disponer de una cosa, sin más limitaciones que las establecidas en las leyes.

El propietario tiene acción contra el tenedor y el poseedor de la cosa para reivindicarla”.

Acción revocatoria o “Pauliana” tiene su fundamento en los artículos 1.111 y 1.291 del Código Civil señala que los acreedores, **después de** haber perseguido los bienes de que esté en posesión el deudor para realizar cuanto se le debe, pueden ejercitar todos los derechos y acciones de éste con el mismo fin, exceptuando los que sean inherentes a su persona; pueden también impugnar los actos que el deudor haya realizado **en fraude** de su derecho.

Esta acción **prescribe a los 4 años** desde la declaración de fallido del deudor principal de acuerdo con el artículo 1299 del código civil.

El acreedor deberá acreditar que el acto de disposición ha determinado o aumentado la insolvencia del deudor, que no existen otros bienes del deudor y que el acreedor no tiene otro medio legal de satisfacer su crédito.

Acción subrogatoria. De acuerdo con el artículo 1.111 Código Civil. Esta acción consiste en la facultad de ejercer las acciones que el deudor no ejerce para mejorar su situación patrimonial o bien ejercer derechos de cobro.

Acciones penales. El artículo 257 del Código Penal, nos indica que será castigado con las penas de prisión de uno a cuatro años y multa de doce a veinticuatro meses, al que se alce con sus bienes en perjuicio de sus acreedores y a quien con el mismo fin realice cualquier acto de disposición patrimonial o generador de obligaciones que dilate, dificulte o impida la eficacia de un embargo o de un procedimiento ejecutivo o de apremio, judicial, extrajudicial o administrativo, iniciado o de previsible iniciación.

La responsabilidad tributaria

Sucesores de personas físicas

Según el artículo 39 LGT:

- 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.
- Se transmitirá a los legatarios en las mismas condiciones que las establecidas para los herederos.
- 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.

Mientras la herencia se encuentre yacente, el cumplimiento de las obligaciones tributarias del causante corresponderá al representante de la herencia yacente.

Sucesores de personas jurídicas y de entidades sin personalidad

De acuerdo con el artículo 40 LGT:

- 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 la LGT.
- 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.

Responsabilidad tributaria

Las normas generales de la responsabilidad tributaria las encontramos en el artículo 41 LGT.

- Salvo precepto legal expreso en contrario, la **responsabilidad será siempre subsidiaria**.
- Todas las responsabilidades **se exigirán en voluntaria** salvo las del artículo 42.2 LGT.

Precisión.

Esta expresión significa que cuando a un responsable (salvo los del 42.2 LGT) se le derive se le exigirá la deuda sin recargos de apremio ni intereses. Esta reposición a voluntaria implica por tanto la posibilidad de recurrir el fondo de la liquidación.

- 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.
- **La responsabilidad no alcanzará a las sanciones**, salvo las excepciones que en esta u otra ley se establezcan.
 - Cuando alcance a las sanciones, si el deudor principal **hubiera tenido derecho a la reducción prevista en el artículo 188**, a los responsables de la deuda tributaria les será de aplicación también.
 - Las reducciones previstas en este apartado no serán aplicables a los supuestos de responsabilidad por el pago de deudas del artículo 42.2 de la LGT.

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 la LGT.

Antes de esta declaración, la Administración competente podrá adoptar medidas cautelares del artículo 81.

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

Responsables solidarios

El artículo 42 LGT establece que

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.

Precisiones

- La responsabilidad es solidaria cuando los administradores desempeñan una **conducta activa en la comisión de la infracción**. En otro caso, cuando no haya una conducta activa sino simplemente culpa estaremos ante un supuesto de responsabilidad subsidiaria.
 - Exactamente igual ocurre en el caso en que la entidad no haya cometido infracción alguna.
 - **La doctrina del TEAC** considera que la imposición de una sanción por infracción tributaria muy grave causada esta última por **utilización de los medios fraudulentos** recogidos, estaremos ante un supuesto de responsabilidad solidaria de los administradores, porque **tales conductas suponen inequívocos actos de voluntad** que producen el resultado antijurídico de evitar o minorar la deuda tributaria de manera fraudulenta, lo que significa la existencia de una conducta activa de los administradores en la comisión de la infracción tributaria.
 - Si a un responsable se le derivan deudas dentro de las que se incluyen sanciones y las recurre no se aplica la suspensión automática de la responsabilidad.
 - El administrador de una sociedad **no queda eximido de la responsabilidad** solidaria por el hecho de que la entidad deudora **hubiera contratado los servicios de asesoría fiscal**, ya que son los administradores los únicos representantes legales de la entidad administrada y los que, en definitiva, firman las autoliquidaciones presentadas y dan su aquiescencia a dicha presentación.
- 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 la LGT, en proporción a sus respectivas participaciones respecto a las obligaciones tributarias materiales de dichas entidades.

Precisión. Debemos tener en cuenta que, estas entidades, **sólo tienen naturaleza de obligado principal en el IVA**. Este supuesto de responsabilidad no se da en el IRPF ni en el Impuesto sobre Sociedades, pues en estos impuestos la ley no confiere a los entes sin personalidad jurídica la condición de contribuyentes, sino que serían los miembros o partícipes los contribuyentes en régimen de atribución de rentas.

- 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 la LGT, 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.

Precisión.

De acuerdo con el artículo 175 LGT, 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 expidiera 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.

Por su parte el artículo 125 RGR indica que:

- No producirán efecto las certificaciones, si la fecha de presentación de la solicitud para su expedición fuese posterior a la de adquisición de la explotación o actividad de que se trate.
- La exención o limitación de la responsabilidad derivada de estas certificaciones surtirá efectos únicamente respecto de las deudas para cuya liquidación sea competente la Administración de la que se solicita la certificación.
- Cuando no se haya solicitado la certificación, la responsabilidad alcanzará a las deudas y responsabilidades liquidadas o pendientes de liquidación y 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 la LGT.

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.

Requisitos:

- a) La ocultación comprende cualquier actividad que distraiga bienes o derechos, ya sea por desprendimiento material o jurídico, para evitar responder con ellos.
- b) Acción u omisión del presunto responsable consistente en causar o colaborar en dicha ocultación. **El término causar implica un enlace razonable y directo** entre la conducta del responsable y la ocultación; y colaborar entraña complicidad o cooperación.
- c) Que la conducta sea maliciosa, se busca el engaño para eludir la deuda o para hacer inútil la responsabilidad del deudor mediante hechos o fórmulas jurídicas dirigidas a preparar, provocar, simular o agravar la disminución de la solvencia patrimonial del deudor.

Ejemplo:

El **otorgamiento de capitulaciones matrimoniales** en fraude de acreedores constituye uno de los presupuestos de hecho de la responsabilidad constitutiva de una conducta dirigida a impedir o dificultar la acción de cobro administrativa.

- 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.

Responsables subsidiarios

De acuerdo con el artículo 43 LGT:

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 la LGT, 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 hubieren 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, de acuerdo al art 79 de la LGT.
- 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.

No será exigible cuando 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.

Precisión.

- **No se aplica la responsabilidad subsidiaria en el suministro de materiales**, por tratarse de entrega de bienes y no de prestaciones de servicios o ejecuciones

de obra. En consecuencia, no hay obligación de presentación del certificado que exime de tal responsabilidad.

- La responsabilidad subsidiaria no surge exclusivamente por el hecho de que se pague o no se pague la deuda derivada de la relación contractual, sino también porque la persona con la que se contrata o subcontrata no cumpla con las obligaciones tributarias. La falta de declaración también puede ser objeto de responsabilidad.
- Un trabajador autónomo colaborador no puede ser considerado responsable subsidiario del autónomo principal que lo contrate en la medida en que no se esté contratando o subcontratando la ejecución de obras o la prestación de servicios correspondientes a la actividad económica principal del trabajador autónomo principal.

- 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 concurran, ya sea una unidad 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 esta reiteración cuando en un mismo año natural, de forma sucesiva o discontinua, se hayan presentado sin ingreso la mitad o más de las que corresponderían.

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.

Declaración de responsabilidad

Para declarar la responsabilidad existe un procedimiento que encontraremos en el artículo 174 de la LGT:

Competencia:

Tanto si la declaración de responsabilidad se efectúa con anterioridad al vencimiento del período voluntario de pago como con posterioridad al mismo la competencia para dictar el acto administrativo de declaración de responsabilidad **corresponderá al órgano de recaudación.**

Trámite de audiencia:

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.

Resolución:

- Será notificado a los responsables.
- 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.

Recursos

- 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 la LGT no podrán impugnarse las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sino el alcance global de la responsabilidad.



- No resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 212.3 de la LGT, tanto si el origen del importe derivado procede de deudas como de sanciones tributarias.

Plazo de pago

- El plazo concedido al responsable para efectuar el pago en período voluntario será el del art 62.2 LGT.
- 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 art 28 LGT.

Responsabilidad solidaria

En relación a la responsabilidad solidaria establece el art 175 LGT: Cuando la responsabilidad haya sido declarada y notificada antes de **vencimiento del período voluntario de pago** de la deuda que se deriva, bastará con requerirle el pago una vez transcurrido dicho período.

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.

El que pretenda adquirir la titularidad de explotaciones y actividades económicas y al objeto de limitar la responsabilidad solidaria tendrá derecho, previa 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 expedirla en **3 meses**. En tal caso quedará limitada la responsabilidad del adquirente a las deudas, sanciones y responsabilidades contenidas en la misma. Si la **certificación fuese negativa o no se facilitara en el plazo de 3 meses**, el solicitante quedará exento de responsabilidad.

Responsabilidad subsidiaria - Art 176 LGT

El procedimiento a seguir contra los responsables subsidiarios lo encontramos en el artículo 176 LGT que nos indica que 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.

El procedimiento concreto, lo encontramos en el artículo 124 RGR. Esquemáticamente sería el siguiente:

- Se **iniciará** mediante **acuerdo** que deberá ser notificado al interesado.
- El **trámite de audiencia** será de 15 días contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura.
- El **plazo máximo** para la notificación de la resolución del procedimiento será de **seis meses**.
- Las **solicitudes de aplazamiento** o las **solicitudes de suspensión** del procedimiento de recaudación efectuadas por un responsable no afectarán al procedimiento de recaudación iniciado frente a los demás responsables de las deudas a las que se refieran dichas solicitudes.
- Este procedimiento se aplica tanto a responsables subsidiarios como solidarios.

Procedimiento de recaudación frente a los sucesores

El procedimiento a seguir frente los sucesores lo encontramos en el artículo 177 LGT y el artículo 127 RGR.

Fallecido cualquier obligado al pago, 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.

- Si el heredero alega haber hecho uso del **derecho a deliberar**, se suspende el procedimiento de recaudación hasta que finalice el plazo establecido para ello, pudiendo en este plazo solicitar **relación de deudas tributarias pendientes** del causante.
- Si la **herencia se encuentra yacente**, el procedimiento podrá seguir contra sus bienes y derechos, entendiéndose las actuaciones con el representante o administrador de la herencia yacente.
- **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; contra cualquiera de ellos o contra todos ellos, simultánea o sucesivamente.

Tema 15 Infracciones y Sanciones

Normativa reguladora

De acuerdo con el artículo 178 LGT, 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.

De acuerdo con el artículo 179 LGT se exonerará de responsabilidad en los siguientes casos:

- a) Cuando se realicen por **quienes carezcan de capacidad de obrar** en el orden tributario.
- b) Cuando concorra **fuerza mayor**.
- c) Cuando deriven de una **decisión colectiva**, para quienes hubieran salvado su voto o no 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. Se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria:
 - Cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración Tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas.
 - Cuando el obligado tributario ajusta su actuación a los criterios manifestados en la contestación a una consulta.
- e) Cuando sean imputables a una deficiencia técnica de los programas de asistencia facilitados por la AEAT.

En el artículo 180 LGT se recoge el principio de no concurrencia según el cual:

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.

La **realización de varias acciones** constitutivas de varias infracciones posibilitará la imposición de las 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.

Precisión.

Este apartado se suele preguntar en el entorno de declaraciones a devolver o a compensar que, tras la comprobación, se tornan en declaraciones a ingresar. Por la parte no ingresada se aplicará el artículo 191 mientras que por la parte solicitada a devolver de forma indebida se aplicará el 194 y en la parte declarada a compensar se aplicará el 195.

En cambio, si la devolución se obtuvo, la regularización implicará una única sanción por el artículo 191 ya que el 193 no es

compatible. La solicitud de devolución obtenida indebidamente formará parte de base de la sanción del artículo 191.

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.

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

Sujetos responsables

Sujetos infractores

De acuerdo con el artículo 181 lo serán las personas que realicen las acciones u omisiones tipificadas como infracciones en las leyes.

Entre otros:

- 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.

Infracciones tributarias

Calificación

La calificación es un proceso mediante el cual se determina si una infracción es leve, grave o muy grave basándose en los criterios del artículo 184 LGT. Es un proceso que debe estar descrito en toda pregunta del segundo ejercicio de la oposición. No vale decir que una infracción es grave. Hay que decir el motivo.

Ocultación:

El artículo 184.2 de la LGT nos indica que 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%**.



Precisión.

Tenemos que tener muy presente que aquí se refiere a ocultación en la declaración, no se refiere a los libros, en caso de actividades económicas.

Imaginemos que un abogado invita a sus mejores clientes a la boda de su hija y recoge el gasto en los libros y de aquí los traslada a la declaración. Obviamente los gastos no son deducibles, pero no son falsos por lo que no podemos considerar que generan ocultación.

En caso de **falta de presentación** se entenderá que la incidencia es del 100 %.

Precisión.

Esto significa que un "no declarante" que sea regularizado siempre tendrá una ocultación del 100%. No hay que hacer números.

El desarrollo reglamentario de este apartado lo encontramos en el Reglamento de sanciones, en los artículos 3 y 4 que nos ofrecen las siguientes **acleraciones al texto legal**:

- Cada infracción tributaria se calificará de forma unitaria como leve, grave o muy grave, de acuerdo con lo dispuesto en este capítulo y conforme al resultado de analizar globalmente la conducta realizada en relación con la infracción.
- Cuando en un mismo procedimiento de verificación de datos, comprobación limitada o inspección se comprueben varios periodos impositivos o de liquidación, se considerará, a efectos de su calificación, que **existe una infracción, en relación con cada uno de los distintos supuestos de infracción** tipificados por la ley, por cada tributo y periodo objeto del procedimiento.
- Cuando en relación con un tributo y período impositivo o de liquidación **se incoe más de un procedimiento de aplicación de los tributos** o se formule más de una propuesta de liquidación, **se considerará, a efectos de su calificación y cuantificación, que se ha cometido una única infracción.** En estos supuestos, en cada procedimiento sancionador que se incoe **se impondrá la sanción que hubiese procedido de mediar un solo procedimiento de aplicación de los tributos** o una sola propuesta de liquidación, minorada en el importe de las sanciones impuestas en los procedimientos anteriores o minorada en el importe de las sanciones impuestas con relación a las propuestas de liquidación en las que no se incluya la totalidad de los elementos regularizados de la obligación tributaria.
- Se entenderá que existe ocultación de datos, aun cuando la Administración tributaria pudiera conocer la realidad de las operaciones o los datos omitidos por declaraciones de terceros, por requerimientos de información o por el examen de la contabilidad, libros o registros y demás documentación del propio sujeto infractor.
- Se entenderá que existen asientos, registros o importes falsos cuando en los libros de contabilidad o en los libros o registros establecidos por la normativa tributaria se reflejen

hechos u operaciones inexistentes o con magnitudes dinerarias o de otra naturaleza superiores a las reales.

- Se entenderá que existe omisión de operaciones cuando no se contabilicen o registren operaciones realizadas o cuando se contabilicen o registren parcialmente, por magnitudes dinerarias o de otra naturaleza inferiores a las reales.
- Se entenderá que existe contabilización en cuentas incorrectas cuando, tratándose de libros de contabilidad o de libros o registros establecidos por la normativa tributaria,

Tipo de incidencia	¿Es medio fraudulento?	Artículo 191	
		Infracción grave	Infracción muy grave
Incumplimiento absoluto de la obligación de llevanza de la contabilidad	SI	→	SI
Llevanza de contabilidades distintas que, no permitan conocer la verdadera situación de la empresa	SI	→	SI
Llevanza incorrecta de los libros de contabilidad	< 10 %	NO	
	> > 10% Y =< 50%	NO	SI
	> 50%	SI	→ SI
Facturas falsas	= < 10%	NO	SI
	> 10%	SI	→ SI
Utilización de personas interpuestas	SI	→	SI

se anoten operaciones incumpliendo la normativa que los regula, de forma que se altere su consideración fiscal y de ello se haya derivado la comisión de la infracción tributaria.

- Se entenderá que son facturas, justificantes u otros documentos o soportes falsos o falseados aquellos que reflejen operaciones inexistentes o magnitudes dinerarias o de otra naturaleza distintas de las reales y hayan sido el instrumento para la comisión de la infracción.

Utilización de medios fraudulentos:

De acuerdo con el artículo 184.3 existirá utilización de medios fraudulentos en los siguientes casos:

- a) **Las anomalías sustanciales en la contabilidad** y en los libros o registros establecidos por la normativa tributaria, circunstancia que se apreciará cuando se den las siguientes circunstancias.
 1. El incumplimiento absoluto de la obligación de llevanza de la contabilidad o de los libros o registros establecidos.
 2. La llevanza de contabilidades distintas que, no permitan conocer la verdadera situación de la empresa.
 3. 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.
 - 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%** 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%** 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.

Señala el artículo 9 del RGRST que cuando concurren más de una de las circunstancias, se tomará en consideración la que determine una mayor gravedad de la conducta.

Cuantificación de las sanciones tributarias pecuniarias

Para determinar el importe de la sanción, el artículo 187 LGT indica que las sanciones se graduarán en base a los siguientes criterios:

Comisión repetida de infracciones tributarias.

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.

Importante

Reglamento del Procedimiento Sancionador - Artículo 5:

Cuando el sujeto infractor hubiese sido sancionado por varias infracciones de la misma naturaleza de todas ellas se computará como único antecedente la infracción cuya calificación haya resultado más grave.

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

- Cuando hubiera sido sancionado por una infracción leve, el incremento será de 5 puntos porcentuales.
- Cuando hubiera sido sancionado por una infracción grave, el incremento será de 15 puntos porcentuales.
- Cuando hubiera sido sancionado por una infracción muy grave, el incremento será de 25 puntos porcentuales.

Cuando hubiese sido sancionado por varias infracciones de la misma naturaleza, se computará la más grave.

Explicación.

Este punto es fácil de ver si nos situamos **cronológicamente en el momento en que se comete la infracción.** Muchos opositores se dejan llevar por las fechas de la comprobación en lugar de ver lo que dice literalmente la ley.

Imaginemos que se está comprobando la declaración de IRPF 2019 (intencionadamente no pongo fecha de la comprobación) y se determina que se dejó de ingresar 5.000 €. La ley dice literalmente cuatro años antes de la comisión. ¿Cuándo se comete la infracción? El 30 de junio de 2020 (o la fecha de presentación si fue extemporánea) por lo que es en ese momento en el que hemos de echar la vista atrás y ver si entre el 1 de julio de 2016 y el 30 de junio de 2020 fue sancionado por igual

concepto mediante una resolución que adquirió firmeza en esas fechas.

Cualquier otro planteamiento sería erróneo. Si tras la comprobación anterior se decide comprobar también el 2018, no podremos usar la graduación por comisión repetida porque el día 30 de junio de 2019 (fecha en que comete la infracción de 2018) el contribuyente no era conocedor de una resolución firme sancionadora.

Perjuicio económico causado a la Hacienda Pública.

El perjuicio económico se mide por el porcentaje que resulte comparar la base de la sanción y:

- La cuota que debió ingresarse en la autoliquidación o por la adecuada declaración del tributo.
- 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 > al 10 % y =< al 25 %, el incremento será de 10 puntos porcentuales.
- Cuando el perjuicio económico sea > al 25 % y =< al 50 %, el incremento será de 15 puntos porcentuales.
- Cuando el perjuicio económico sea > al 50 % y =< al 75 %, el incremento será de 20 puntos porcentuales.
- Cuando el perjuicio económico sea > al 75 %, el incremento será de 25 puntos porcentuales.

Incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación

- Cuando dicho incumplimiento afecte a más del 20% del importe de las operaciones sujetas al deber de facturación en relación con el tributo u obligación tributaria y periodo objeto de la comprobación o investigación o
- Cuando a consecuencia de ello, no se pueda conocer el importe de las operaciones sujetas al deber de facturación.

Importante

Rto Sanc.- Artículo 6.

Cuando un procedimiento de comprobación o investigación tenga por objeto varios tributos con periodos impositivos o de liquidación de diferente duración, la apreciación del criterio de incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación previsto en el artículo 187.1.c) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, **se realizará tomando en consideración cada uno de los periodos de menor duración.**

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.

El artículo 7.1 del RGRST establece que cuando el obligado tributario hubiera manifestado expresamente su conformidad durante el procedimiento o, cuando en el momento de dictar la resolución del procedimiento sancionador, **no hubiera transcurrido el plazo para la interposición del recurso** o



reclamación que proceda contra la liquidación **y no se tenga constancia de su interposición**, la sanción se impondrá con la correspondiente reducción, sin perjuicio de que posteriormente se exija el importe de la reducción aplicada en el supuesto de que el obligado tributario interponga recurso o reclamación contra la liquidación.

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

Según el artículo 7.2 del RGRST, en los procedimientos de inspección, se entenderá otorgada la conformidad cuando el obligado tributario suscriba un acta de conformidad. También cuando el obligado tributario que hubiese suscrito un acta de disconformidad manifieste expresamente su conformidad antes de que se dicte el acto administrativo de liquidación.

Aclaración.

Esta es una causa de confusión bastante frecuente. Un contribuyente que firma en disconformidad puede cambiar de opinión viendo que sus argumentos no van a prosperar y solicitar en el plazo de alegaciones o antes de que se dicte la liquidación, que se le aplique la reducción, pero eso no cambiará en modo alguno el sentido del acta. **Esta seguirá siendo un acta en disconformidad.**

La cuantía de las sanciones impuestas según los Arts. 191 a 197 de la LGT se reducirá en los siguientes porcentajes:

- a) **Un 65 % en los supuestos de actas con acuerdo** previstos en el artículo 155 de la LGT.
- b) **Un 30 % en los supuestos de conformidad.**
El importe de la reducción practicada se exigirá sin más requisito que la notificación al interesado cuando se haya interpuesto recurso o reclamación contra la regularización.
- c) **Un 40% cuando se realice el ingreso del importe de la sanción** que deba ingresarse por la comisión de cualquier infracción, una vez aplicada, en su caso, la reducción por conformidad del 30% ya referida, 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 la LGT 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 la LGT.
 - b) Que no se interponga recurso o reclamación contra la liquidación o la sanción.

El importe de la reducción del 40% practicada de acuerdo con lo dispuesto anteriormente 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 no será aplicable a las sanciones que procedan en los supuestos de actas con acuerdo.

- Cuando 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.

Precisión.

La expresión “sin más requisito” debemos entenderla referida a que para exigir la reducción no se establece ningún plazo de alegaciones, sino que se le remite al contribuyente la carta de pago con el importe de la reducción aplicada inicialmente y que ha perdido al incumplir los requisitos.

Extinción de la responsabilidad

El artículo 189 LGT nos indica que 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.

Principales infracciones

Art 191 - Dejar de ingresar

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 LGT o proceda la aplicación del párrafo b) del apartado 1 del artículo 161 LGT.

La base de la sanción será la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción.

1. **Será leve** cuando la base de la sanción sea inferior o igual a 3.000 € 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, aunque no sea constitutivo de medio fraudulento.
- b) Cuando la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros represente un porcentaje superior al 10 % 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 %.

2. **Será grave cuando** la base de la sanción sea superior a 3.000 € y exista ocultación.

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

- Cuando se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos, sin que ello sea constitutivo de medio fraudulento.
- Cuando la incidencia de la llevanza incorrecta sea superior al 10 % e inferior o igual al 50 % de la base de la sanción.
- Cuando se trate de retenciones, siempre que las practicadas y no ingresadas, representen un porcentaje inferior o igual al 50 % 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 % y se graduará incrementando el porcentaje mínimo conforme a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico.

3. **Será muy grave cuando** se hubieran utilizado medios fraudulentos y cuando se hubieran dejado de ingresar retenciones cuando las retenciones practicadas y no ingresadas, representen un porcentaje superior al 50 % del importe de la base de la sanción.

La sanción por infracción muy grave consistirá en multa pecuniaria proporcional del 100 al 150 % y se graduará incrementando el porcentaje mínimo conforme a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico.

El artículo 191.5 LGT, nos indica que cuando el obligado tributario hubiera obtenido indebidamente una devolución, 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 %.

No será sancionable la infracción a la que se refiere el artículo 193 de la LGT, consistente en obtener indebidamente una devolución.

Precisión.

Es muy frecuente preguntas sobre este apartado. Si un contribuyente obtiene indebidamente una devolución y además deja de ingresar habrá cometido dos infracciones, pero sólo una de ellas, será sancionada. La infracción del 193 será sancionada de forma indirecta añadiendo el importe de la devolución obtenida a la cantidad dejada de ingresar.

Finalmente, el artículo 191.6 LGT señala la tramitación que debe darse a las regularizaciones extemporáneas sin requerimiento previo sin cumplir con los requisitos establecidos en el artículo 27.4 LGT.

El artículo 27.4 LGT establece los requisitos que deben cumplirse para que sean aplicables los recargos. Estos requisitos son dos:

- Presentación de una autoliquidación que identifique perfectamente el período a que se refiere, y

- La autoliquidación debe contener únicamente los datos de ese período.

A los obligados que regularicen sin cumplir esos requisitos no se les aplicará el artículo 27 LGT, pero serán sancionados con una sanción que será leve en todo caso; es decir, del 50%.

Art 193 Obtener indebidamente devoluciones.

El artículo 193 nos indica que existirá infracción tributaria cuando el contribuyente obtenga indebidamente devoluciones tributarias.

La aplicación de este artículo implica las siguientes notas:

- Es necesario que tras la regularización efectuada continúe resultando de la comprobación un importe a devolver al obligado tributario.
- La base de la sanción será la cantidad devuelta indebidamente como consecuencia de la comisión de la infracción.
- La infracción tributaria prevista en este artículo será leve, grave o muy grave, dependiendo de los mismos criterios e importes que los indicados para el artículo 191 LGT.

Precisión.

Como hemos visto en el apartado 191.5 si, tras la comprobación se determina que el resultado de la declaración cambia de solicitud de devolución a resultado a ingresar, no se sancionará esta infracción ya que se añade el importe obtenido indebidamente a la base de la sanción del artículo 191 LGT. En consecuencia, sólo se aplicará esta sanción cuando, tras la comprobación, el resultado siga saliendo a devolver, aunque un menor importe.

Art 194 - Solicitar indebidamente devoluciones.

El artículo 194 regula este tipo de infracción diferenciando los siguientes supuestos:

- 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 base de la sanción será la cantidad indebidamente solicitada.
 - La infracción tributaria prevista en este apartado será grave.
 - La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 15 %.
- Solicitar indebidamente beneficios o incentivos fiscales siempre que no proceda imponer al mismo sujeto sanción por alguna de las infracciones previstas en los Arts. 191, 192 o 195 de la LGT, o en el primer apartado de este artículo.

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



Art 195 - Determinar improcedentemente partidas o créditos tributarios aparentes.

La infracción consiste en 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.

La base de la sanción será el importe de las cantidades indebidamente determinadas o acreditadas.

La infracción tributaria prevista en este artículo será grave.

La sanción será del 15 % si se trata de partidas a compensar en la base imponible, o del 50 a deducir en la cuota.

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.

Art 196 - Imputar incorrectamente bases por entidades en imputación de rentas.

Esta acción u omisión no constituirá infracción por la parte 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 Arts. 191, 192 o 193 de la LGT.

- La base de la sanción será el importe de las cantidades no imputadas o la diferencia en el supuesto de cantidades imputadas incorrectamente.
- La infracción prevista en este artículo será grave
- La sanción consistirá en multa pecuniaria del 40 %.

Art 197 - Imputar incorrectamente deducciones por entidades en 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 Arts. 191, 192 o 193 de la LGT.

- 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.
- La infracción prevista en este artículo será grave.
- La sanción consistirá en multa pecuniaria del 75 %.

Artículo 198 No presentar en plazo declaraciones sin perjuicio económico, no comunicar el domicilio fiscal o incumplir las condiciones de determinadas autorizaciones. (LEVES)

1. Infracción tributaria no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin perjuicio económico.

- a) Declaraciones en general. Sanción pecuniaria fija de 200 €.

- b) Declaraciones censales y comunicación que designe al representante de personas o entidades. Sanción pecuniaria fija de 400 €.
- c) Declaraciones exigidas en cumplimiento del deber de suministrar de información. Sanción pecuniaria fija de 20 € por cada dato referidos a una misma persona que se haya omitido, con mínimo de 300 y máximo de 20.000 €.
- d) Otras. Sanción pecuniaria fija de 200 €.

No obstante, hay que tener en cuenta dos especialidades:

- Si se presentan sin requerimiento previo la sanción será la mitad.

Si se hubieran presentado en plazo autoliquidaciones incompletas, inexactas o con datos falsos y posteriormente se presentara fuera de plazo sin requerimiento previo otra, **no se producirá la infracción del 194 o 199 y se impondrá la sanción que resulte de la aplicación de este apartado respecto de lo declarado fuera de plazo.**

Precisión.

Esta norma deriva de la necesidad de acotar la doble infracción que comete un contribuyente que regulariza una autoliquidación sin perjuicio económico, por ejemplo, a devolver. Así, en el caso de que un contribuyente, que se ha dejado un importe sin declarar, presentara complementaria fuera de plazo implícitamente está reconociendo que la primera que presentó en plazo contenía datos erróneos. Esta precisión indica que sólo se sancionará la segunda y no la primera.

- Si se hubieran realizado varios requerimientos, las sanciones serán compatibles con las establecidas en el artículo 203 LGT.

2. Incumplir la obligación de comunicar el domicilio fiscal por las personas físicas que no realicen actividades económicas. Este apartado será sancionable con multa pecuniaria fija de 100 €.

3. Incumplimiento de las condiciones establecidas en las autorizaciones. Multa pecuniaria fija de 200 €.

Art 199 Presentar incorrectamente declaraciones sin perjuicio económico o contestaciones a requerimientos individualizados de información.

Este artículo recoge tres infracciones distintas:

- 1. Presentar declaraciones incompletas, inexactas o con datos falsos. La sanción será multa de 150 €.

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**.

- 2. **Presentar declaraciones censales** incompletas, inexactas o con datos falsos. Multa pecuniaria fija de 250 €.

- 3. Presentar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos las declaraciones informativas

La sanción será:

- Cuando la infracción no tenga por objeto datos expresados en magnitudes monetarias, multa pecuniaria

fija de 200 € por cada dato, o conjunto de datos que se refieran a una misma persona o entidad, omitido, inexacto o falso. La sanción será de 100 € 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 €.

- Cuando la infracción tenga por objeto datos expresados en magnitudes monetarias, multa pecuniaria proporcional del 0,5%, 1%, 1,5% o 2% del importe de las operaciones no declaradas o declaradas incorrectamente, si éstas representan un porcentaje superior al 10%, 25%, 50% o 75% de las operaciones que debieron declararse, respectivamente. Cuando el porcentaje sea inferior al 10%, se impondrá multa pecuniaria fija de 500 €. Estas sanciones se incrementarán en un 100% en el caso de comisión repetida.

La sanción a la que se refieren estos apartados se **graduará incrementando la cuantía resultante en un 100 por ciento en el caso de comisión repetida de infracciones tributarias.**

Art 200 - Incumplir obligaciones contables y registrales.

La variedad de infracciones contables está estructurada por la LGT en los siguientes apartados:

- 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 que dificulte la comprobación de la situación tributaria.
- 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 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 AEAT mediante el suministro de los registros de facturación en los términos establecidos reglamentariamente.

Precisión.

El artículo 16.3 del RGRST establece que no se incurrirá en responsabilidad administrativa por la infracción prevista en el artículo 200, **cuando deba imponerse una sanción por alguna de las infracciones previstas en los artículos 191 a 197** como

consecuencia de la incorrecta declaración o autoliquidación de las operaciones a las que se refiera el incumplimiento contable o registral.

La infracción prevista en este artículo será grave.

La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 150 €, salvo:

- 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 1 % 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 €.
- 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 1 % de la cifra de negocios del sujeto infractor en el ejercicio al que se refiere la infracción, con un mínimo de 600 €.
- 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 € 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 → 300 €.
- El retraso en la obligación de llevar los Libros Registro a través de la Sede electrónica de la AEAT mediante el suministro de los registros de facturación en los términos establecidos reglamentariamente se sancionará con multa pecuniaria proporcional de un 0,5 % del importe de la factura objeto del registro, con un mínimo trimestral de 300 € y un máximo de 6.000 €.
- 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 €.

Art 201 Incumplir obligaciones de facturación o documentación.

El artículo 201 LGT sanciona las infracciones en materia de facturación de la siguiente manera:

1. Infracción grave por incumplimiento de los requisitos en materia de facturación. La sanción es una multa pecuniaria proporcional del 1% del importe de las operaciones incluidas en las facturas con defectos.
2. Infracción grave por falta de expedición o de conservación de facturas, justificantes o documentos sustitutivos. La sanción en este caso es del 2%. Si no es posible conocer el importe, la sanción será de 300 € por cada operación en que no se haya emitido o conservado.
3. Infracción muy grave por expedición de facturas o documentos sustitutivos con datos falsos. Multa pecuniaria proporcional del 75%.



4. Infracción tributaria leve por 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 sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 150 € por cada documento incorrectamente expedido o utilizado.

En todos los casos anteriores, **la cuantía de la sanción se incrementa un 100% si existe incumplimiento sustancial de las obligaciones.**

Precisión.

Fijémonos bien en este artículo. Se trata de infracciones que va a cometer el emisor de la factura. En este sentido podemos ver una doble vertiente sancionadora:

- Si la comprobación tiene como destinatario al emisor de la factura puede que el resultado sea una liquidación a ingresar en cuyo caso no se aplicarán estas sanciones tal y como dispone el 17.3 del Reglamento del Procedimiento Sancionador cuando dispone que no se incurrirá en responsabilidad por la infracción prevista en el artículo 201, cuando deba imponerse al mismo sujeto infractor una sanción por alguna de las infracciones previstas en los artículos 191 a 197 en relación con las operaciones afectadas por dicho incumplimiento.
- En cambio, cuando la comprobación se haga al destinatario de las facturas, éste se le impondrá una infracción por el concepto que proceda siendo graduada por la presencia de estas facturas. El emisor será sancionado por las infracciones recogidas en el artículo 201 LGT.

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 concorra cualquiera de las siguientes circunstancias:

- a) permitan llevar contabilidades distintas en los términos del artículo 200.1.d) de esta Ley;
- b) permitan no reflejar, total o parcialmente, la anotación de transacciones realizadas;
- c) permitan registrar transacciones distintas a las anotaciones realizadas;
- d) permitan alterar transacciones ya registradas incumpliendo la normativa aplicable;
- e) 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;

- f) 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.

Las infracciones previstas en este artículo **serán graves.**

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.»

Art 202 - Incumplir las obligaciones relativas al NIF o de otros números o códigos

La infracción 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 €.

La infracción anterior será grave cuando se trate del incumplimiento de los deberes que incumben a las entidades de crédito.

La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 5 % con un mínimo de 1.000 €.

El incumplimiento de los deberes relativos a la utilización del NIF en el libramiento o abono de los cheques al portador será sancionado con multa pecuniaria proporcional del 5 % del valor facial del efecto, con un mínimo de 1.000 €.

Comunicar datos falsos en las solicitudes de NIF provisional o definitivo. La infracción prevista en este apartado será muy grave. La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 30.000 €.

Art 203 - Resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones

Existe resistencia cuando el sujeto infractor, **debidamente notificado al efecto**, haya realizado actuaciones tendentes a dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones de la Administración Tributaria.

Constituyen resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria:

- a) No facilitar el examen de documentos, informes, antecedentes, libros, registros, ficheros, facturas, etc.

- 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 a los funcionarios de la Administración.
- e) Las coacciones a los funcionarios de la Administración tributaria.

Esta infracción es grave, y en cuanto a la sanción:

1. En general corresponderá una sanción de 150 €.
2. Por no atender requerimientos en general, por personas o entidades que no realicen actividades económicas: sanción de 150 €. La segunda vez será de 300 € y la tercera de 600 €.
3. Determinados incumplimientos de personas o entidades que realicen actividades económicas:
 - o No aportar o permitir el examen de documentos y similares, no comparecer y negar o impedir la entrada en fincas o locales: sanción de 300 €. La segunda vez será de 1.500 € y la tercera vez el 2% (según los casos el porcentaje puede ser menor) de la cifra de negocios del año anterior con un mínimo de 10.000 y un máximo de 400.000 €.
 - o No atender requerimientos de la información que debe constar en las declaraciones generales de suministro de información. La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional de hasta el 3 % 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 € y un máximo de 600.000 €. Si el importe de las operaciones a que se refiere el requerimiento no atendido representa un porcentaje superior al 10, 25, 50 o 75 % del importe de las operaciones que debieron declararse, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del uno, 1,5, dos, y tres % del importe de la cifra de negocios, respectivamente.

No obstante, cuando con anterioridad a la terminación del procedimiento sancionador se diese total cumplimiento al requerimiento administrativo, la sanción será de 6.000 €.

En el caso de que el obligado tributario que cometa las infracciones a que se refieren las letras a), b), c) y d) del apart. 1 esté siendo objeto de un procedimiento de inspección, se le sancionará:

- a) Si el incumplimiento lo realicen personas o entidades que **no desarrollen actividades económicas**:
 - 1º. Multa pecuniaria fija de 1.000 €, si no comparece o no se facilita la actuación en el primer requerimiento notificado al efecto.
 - 2º. Multa pecuniaria fija de 5.000 € en el segundo requerimiento notificado al efecto.
 - 3º. **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 € y un máximo de 100.000 €.

- Si el incumplimiento no se refiere a magnitudes monetarias o no se conoce el importe, multa pecuniaria proporcional del 0,5 % de la base imponible del impuesto personal que grava la renta del sujeto infractor del último ejercicio, con un mínimo de 10.000 € y un máximo de 100.000 €.

- b) Cuando el incumplimiento lo realicen personas que desarrollen actividades económicas:

- 1º. Si la infracción se refiere a la aportación o al examen de libros de contabilidad, registros fiscales, ficheros, programas, etc 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 % 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 € y un máximo de 600.000 €.

- 2º. Si la infracción se refiere a la falta de aportación de datos, informes, documentos, facturas u otros justificantes concretos:

- a) Multa pecuniaria fija de 3.000 €, en el primer requerimiento notificado al efecto.
- b) Multa pecuniaria fija de 15.000 €, en el segundo requerimiento notificado al efecto.
- c) 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 € y un máximo de 600.000 €.

- Si el incumplimiento no se refiere a magnitudes monetarias o no se conociera el importe de las operaciones requeridas, la sanción será del 1 % 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 € y un máximo de 600.000 €.

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.

Cuando se produzca el quebrantamiento de las medidas cautelares: sanción del 2% de la cifra de negocios con un mínimo de 3.000 €.

Precisión.

El artículo 18.2 del Reglamento del Procedimiento Sancionador dispone que las multas previstas en el artículo 203.4.a), b) y c) y 203.5.a), b) y c) no podrán ser objeto de acumulación, por lo que deberá imponerse una única sanción que se determinará en función del número de veces que se haya desatendido cada requerimiento.

Esto significa que para imponer la sanción correspondiente al tercer requerimiento no podemos sancionar ni el primero ni el segundo.

Art 204 - Incumplir el deber de sigilo exigido a los retenedores.

La infracción prevista en este artículo será grave.

Multa pecuniaria fija de 300 € por cada dato que hubiera sido comunicado indebidamente.

La sanción se graduará incrementando la cuantía anterior en el 100 % si existe comisión repetida de la infracción.

Art 205 - Incumplir la obligación de comunicar correctamente datos al pagador.

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.

Precisión.

Para comunicar los datos al pagador se emplea el **modelo 145** que debe ser cumplimentado por el trabajador. Es en este modelo donde se comete esta infracción. Si el pagador de los rendimientos adecúa las retenciones al contenido de este modelo 145 no cometerá infracción en cuanto a su cálculo. Por ese motivo e infractor es el trabajador.

- **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 del 35%.

- **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.

Precisión. Hay que entender el artículo bien. No se discrimina en función de si la presenta o no. Es por la obligación. Un contribuyente que comunica mal los datos al pagador y que no está obligado a declarar cometerá siempre una infracción muy grave con independencia de que declare o no.

Art 206 - Incumplir la obligación de entregar el certificado de retenciones.

La infracción prevista en este artículo será leve y la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 150 €

Art 206 Bis Supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

La infracción regulada en el artículo podrá consistir en:

- a) La falta de ingreso dentro del plazo establecido 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 improcedente de partidas a compensar en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros.

La infracción tributaria prevista en este artículo será grave y 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 1.c).
- d) Multa pecuniaria proporcional del 15 % del importe de las cantidades, 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, en el supuesto del 1.d).

Serán incompatibles con las que corresponderían por las reguladas en los Arts. 191, 193, 194 y 195 de la LGT.

Art 7 L 7/2012 Incumplir las limitaciones a los pagos en efectivo.

No podrán pagarse en efectivo las operaciones, en las que alguna de las partes actúe en calidad de empresario o profesional, con un importe igual o superior a 1.000 € o su contravalor en moneda extranjera.

No obstante, el citado importe será 10.000 € o su contravalor en moneda extranjera cuando el pagador sea una persona física que justifique que no tiene su domicilio fiscal en España y no actúe en calidad de empresario o profesional.

- Por lo tanto, constituye infracción administrativa NO TRIBUTARIA el incumplimiento de las limitaciones a los pagos en efectivos.
- La infracción será grave.

- La base de la sanción será la cuantía pagada en efectivo en operaciones de importe igual o superior a 1.000 € o 10.000 €.

Precisión. Esta infracción no es tributaria y su tramitación se realizará de acuerdo con lo dispuesto en la ley 39/2015.

Órganos competentes para la imposición de sanciones

Estos órganos, a tenor de lo dispuesto en el artículo 211.5 LGT serán:

- a) El Consejo de Ministros, si son suspensión del ejercicio de profesiones oficiales, empleo o cargo público.
- b) El titular del Ministerio de Hacienda 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.
- d) El órgano competente para liquidar o el órgano superior inmediato de la unidad administrativa que ha propuesto el inicio del procedimiento sancionador.

Por su parte, el artículo 20 del Reglamento sancionador señala que salvo que una disposición establezca expresamente otra cosa, la competencia territorial en el procedimiento sancionador será la misma que la del procedimiento de aplicación de los tributos del que derive.

Procedimiento

El artículo 208 LGT al iniciar la regulación del procedimiento para la imposición de sanciones tributarias nos indica que 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.

Precisión.

Tramitación conjunta o separada del procedimiento sancionador se refiere a si la tramitación la realiza el mismo órgano que está tramitando el procedimiento de aplicación de los tributos cuya resolución pondrá de manifiesto la comisión de la infracción.

El criterio general es el de la tramitación separada.

Tramitación separada del procedimiento sancionador

Iniciación Art 209 LGT

- **Se iniciará siempre de oficio**, mediante la notificación del acuerdo del órgano competente.
- Los procedimientos sancionadores **no podrán iniciarse una vez transcurrido el plazo de seis meses** desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución.

- Los que se incoen para la imposición de sanciones no pecuniarias (artículo 186 LGT) deberán iniciarse en el plazo de **seis meses** desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la sanción pecuniaria correspondiente.
- El acuerdo de inicio deberá contener, según el artículo 22 del RGRST:
 - la identificación del presunto responsable;
 - los hechos que lo motivan, su posible calificación y las sanciones que pudieran corresponder;
 - el órgano competente para la resolución
 - la indicación del derecho a formular alegaciones y a la audiencia del procedimiento y los plazos.

Precisión.

El artículo 22 del Reglamento del Procedimiento Sancionador establece que **se iniciarán tantos procedimientos sancionadores como propuestas de liquidación** se hayan dictado.

No obstante, cuando exista identidad en los motivos o circunstancias que determinen la apreciación de varias infracciones podrán acumularse la iniciación e instrucción de los distintos procedimientos, aunque deberá dictarse una **resolución individualizada para cada uno de ellos**.

La instrucción del procedimiento sancionador se regula en el artículo 210 LGT, según el cual, hay una remisión total al procedimiento general en cuanto a plazos, notificaciones, medidas cautelares, etc.

En la propuesta de resolución se concretará asimismo los criterios de graduación aplicados, con motivación adecuada de su procedencia.

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.

Tramitación abreviada

De acuerdo con el artículo 210.5 LGT 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 estimen oportunos, advirtiéndole expresamente al interesado que, de no formular alegaciones ni aportar nuevos documentos o elementos de prueba, podrá dictarse la resolución de acuerdo con dicha propuesta.



Especialidades en sanciones de un procedimiento de inspección.

Competencia:

El equipo que hubiera desarrollado la actuación de comprobación e investigación, salvo que el inspector jefe designe otro diferente.

- Cuando el inicio y la tramitación correspondan al mismo equipo que haya desarrollado las actuaciones, la propuesta de resolución podrá suscribirse por el jefe del equipo o por el funcionario que haya suscrito o vaya a suscribir las actas.
- En otro caso, la firma corresponderá al jefe de equipo o unidad o al funcionario que determine el inspector-jefe.

Trámite de alegaciones:

El interesado podrá manifestar de forma expresa su conformidad o disconformidad con la propuesta de resolución del procedimiento sancionador que se le formule, de forma que **se presumirá su disconformidad si no se pronuncia expresamente al respecto.**

Si el interesado manifiesta su disconformidad a la propuesta de sanción, el órgano competente para imponer la sanción dictará resolución motivada, sin perjuicio de que previamente pueda ordenar que se amplíen las actuaciones practicadas.

Si el interesado presta su conformidad a la propuesta de sanción, se entenderá dictada y notificada la resolución de acuerdo con dicha propuesta por el **transcurso del plazo de un mes a contar desde el día siguiente a la fecha en que prestó la conformidad**, sin necesidad de nueva notificación expresa al efecto.

En el caso de que rectifique la propuesta, la nueva propuesta de sanción se notificará al interesado dentro del mismo plazo de un mes antes citado.

En dicha notificación se deberá indicar su derecho a formular las alegaciones que estime pertinentes en el plazo de 15 días contados desde el siguiente a la notificación.

- Si el interesado presta su conformidad a la rectificación realizada, la resolución se considerará dictada en los términos del acuerdo de rectificación y se entenderá notificada por el transcurso del plazo de un mes salvo que en el curso de dicho plazo el órgano competente para imponer la sanción notifique resolución expresa confirmando la propuesta.
- Si hubiese transcurrido el plazo de alegaciones sin que se hayan producido o si el interesado manifiesta su disconformidad, el órgano competente para imponer la sanción notificará expresamente la resolución.

Terminación

El procedimiento sancionador en materia tributaria terminará mediante resolución o por caducidad de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 211 LGT.

No obstante, el Reglamento del Procedimiento Sancionador establece unas normas adicionales en su artículo 24 según el cual el órgano competente dictará resolución motivada, a la vista de la propuesta formulada en la instrucción del procedimiento y de los documentos, pruebas y alegaciones que obren en el expediente, **sin perjuicio de que previamente pueda ordenar que se amplíen**

las actuaciones practicadas; **en este caso, concluidas éstas, deberá formularse una nueva propuesta de resolución** a la que será de aplicación lo dispuesto en el apartado 5 del artículo anterior.

No se tendrán en cuenta en la resolución hechos distintos de los que obren en el expediente, determinados en el curso del procedimiento o aportados a éste por haber sido acreditados previamente.

El órgano competente para imponer la sanción podrá **rectificar la propuesta de resolución en los siguientes casos:**

- a) Cuando se consideren sancionables conductas que en el procedimiento sancionador se hubiesen considerado como no sancionables.
- b) Cuando se modifique la tipificación de la conducta sancionable.
- c) Cuando se cambie la calificación de una infracción de leve a grave o muy grave, o de grave a muy grave.

La rectificación se notificará al interesado, el cual podrá formular las alegaciones que estime pertinentes **en el plazo de 10 días** contados desde el siguiente a la notificación.

En el procedimiento de inspección se recogen las siguientes especialidades:

- **En todo caso, el inicio del procedimiento sancionador requerirá autorización previa del inspector-jefe**, que podrá ser concedida en cualquier momento del procedimiento de comprobación e investigación o una vez finalizado este, antes del transcurso del plazo máximo establecido en el artículo 209 LGT.
- En el caso de que el órgano competente para imponer la sanción rectifique la propuesta, la nueva propuesta de sanción **se notificará al interesado dentro del mismo plazo de un mes antes citado**. En dicha notificación se deberá indicar al interesado su derecho a formular las **alegaciones que estime pertinentes en el plazo de 15 días** contados desde el siguiente a la notificación.

Si el interesado presta su conformidad a la rectificación realizada, la resolución se considerará dictada en los términos del acuerdo de rectificación y se entenderá notificada por el transcurso del plazo de un mes a contar desde el día siguiente a la fecha en que prestó la conformidad.

- El órgano competente para dictar el acto resolutorio del procedimiento sancionador será el inspector-jefe.

Plazo máximo

Señala el artículo 211.2 que el procedimiento sancionador deberá concluir en el plazo máximo de **seis meses**. El vencimiento del plazo 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.

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 la LGT (no aportar la documentación o información solicitada o no aportarla íntegramente en el plazo concedido en el tercer requerimiento realizado al efecto), el plazo para concluir el procedimiento sancionador se extenderá por el mismo periodo que resulte procedente de acuerdo con lo dispuesto en dicho apartado.

Contenido de la resolución

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 la LGT. En su caso, contendrá la declaración de inexistencia de infracción o responsabilidad.

La resolución se notificará los interesados, con mención de los medios de impugnación que pueden ser ejercitados, plazos y órganos y lugar, plazo y forma en que debe ser satisfecho el importe de la sanción.

Recursos contra las sanciones

El artículo 212 LGT dispone que 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.**

- Se podrá recurrir la sanción sin perder la reducción por conformidad 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.
- La interposición en tiempo y forma de un recurso o reclamación administrativa contra una sanción producirá los **siguientes efectos:**
 - La ejecución de las sanciones quedará automáticamente suspendida en periodo voluntario.
 - No se exigirán intereses de demora por el tiempo que transcurra hasta la finalización del plazo de pago en periodo voluntario.

Tramitación conjunta de los procedimientos sancionadores y de control.

Aun siendo la norma general la tramitación separada en algunos casos se tramitará conjuntamente con el procedimiento de aplicación de los tributos.

Tramitación en las actas con acuerdo

En los supuestos de actas con acuerdo el procedimiento sancionador se tramitará conjuntamente.

El artículo 28 del RGRST especifica que se entenderá iniciado el procedimiento sancionador con el acta con acuerdo que se

extienda, en la que también se incluirá la propuesta de sanción que proceda y se hará **constar expresamente la renuncia** a la tramitación separada del procedimiento sancionador, así como la conformidad del interesado con las propuestas de regularización y de sanción que se formulen.

Renuncia a la tramitación separada

El interesado podrá renunciar mediante manifestación expresa que deberá formularse durante los dos primeros meses del procedimiento, salvo que antes de dicho plazo se produjese la notificación de la propuesta de resolución; en tal caso, la renuncia podrá formularse hasta la finalización del trámite de alegaciones posterior del procedimiento en cuestión.

- **En los procedimientos de gestión tributaria** iniciados directamente con la notificación de la propuesta de resolución, **sólo podrá renunciar en el plazo de alegaciones.**
- **En el procedimiento de inspección, el plazo para la renuncia es durante los seis primeros meses,** salvo que antes de dicho plazo finalizase el trámite de audiencia previo a la firma del acta; en este caso, la renuncia podrá formularse hasta dicho momento.
- La renuncia **se hará por escrito.**
- Fuera de los plazos anteriores, no podrá ejercitarse la renuncia.
- El artículo 27 del RGRST regula la tramitación y resolución del procedimiento en caso de renuncia.
 - Su inicio deberá notificarse y, a partir de ese momento, su tramitación se desarrollará de forma conjunta.
 - En la tramitación se aplicarán para ambos procedimientos la regulación establecida en la LGT.
 - Una vez notificado el inicio, las cuestiones relativas al procedimiento sancionador se analizarán conjuntamente con las del procedimiento de aplicación de los tributos.
 - Cada procedimiento finalizará con un acto resolutorio distinto. Las propuestas de resolución deberán notificarse simultáneamente.
 - Cuando se hubiese iniciado directamente mediante la notificación de la propuesta de resolución, deberán notificarse el inicio y la propuesta de resolución del procedimiento sancionador con anterioridad o simultáneamente a la notificación de la resolución del procedimiento de aplicación de los tributos, sin que deba notificarse de nuevo la propuesta de resolución de éste.

Delito Fiscal

Siguiendo la definición clásica, **todo delito ha de constituir una acción u omisión antijurídica, tipificada, culpable y punible.**

Nos dice el artículo 251.1 LGT que en los supuestos en que la Administración tributaria estime que las infracciones pudieran ser constitutivas de los delitos contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o



archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.

La sentencia condenatoria de la autoridad judicial excluirá la imposición de sanción administrativa.

De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria continuará el expediente sancionador con base en los hechos que los Tribunales hayan considerado probados”.

Delitos de defraudación tributaria

Tipo general – Art 305 CP

1. El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública siempre que la cuantía de la cuota defraudada **exceda de 120.000 €** será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía, salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo.
2. A los efectos de determinar la cuantía mencionada en el apartado anterior:
 - a. Si se trata de tributos, retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones, periódicos o de declaración periódica, se estará a lo defraudado en cada periodo impositivo o de declaración, y si éstos son inferiores a doce meses, **el importe de lo defraudado se referirá al año natural**. En los casos en los que la defraudación se lleve a cabo en el seno de una organización o grupo criminal, o por personas aparentes, el delito será perseguible desde el mismo momento en que se alcance la cantidad fijada.
 - b. En los demás supuestos, la cuantía se referirá a cada uno de los distintos conceptos liquidables.

Reducción de penas.

Los jueces y tribunales podrán imponer al obligado tributario o al autor del delito la **pena inferior en uno o dos grados**, siempre que, **antes de que transcurran dos meses** desde la citación judicial como imputado satisfaga la deuda tributaria y reconozca judicialmente los hechos. Lo anterior será igualmente aplicable respecto de otros partícipes en el delito distintos del obligado tributario o del autor del delito, cuando colaboren activamente para la obtención de pruebas decisivas para la identificación o captura de otros responsables, para el completo esclarecimiento de los hechos delictivos o para la averiguación del patrimonio del obligado tributario o de otros responsables del delito.

Tipo agravado – Art 305 bis

1. El delito será castigado con la pena de prisión de dos a seis años y multa del doble al séxtuplo:
 - a) Cuando la cuantía de la cuota defraudada exceda de seiscientos mil €.
 - b) Cuando la defraudación se haya cometido en el seno de una organización o de un grupo criminal.
 - c) Cuando se utilice a personas interpuestas, negocios fiduciarios o paraísos fiscales o dificulte la determinación de la identidad del obligado tributario o del responsable del delito, la determinación de la cuantía defraudada o del patrimonio del obligado tributario o del responsable del delito.

En estos casos, además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de cuatro a ocho años.

Causas exculpatorias

Se considerará regularizada la situación tributaria, de conformidad con el artículo 305.4 del C.P., cuando **se haya procedido por el obligado tributario al completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, antes de que por la Administración Tributaria se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación** tendentes a la determinación de las deudas tributarias 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 regularización por el obligado tributario de su situación tributaria **impedirá que se le persiga por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales** que, exclusivamente con relación a la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria.

Procedimiento

El procedimiento de la tramitación de expedientes en los que se aprecien indicios de delito fiscal viene regulado en los artículos 250 a 259 de la LGT.

Practica de liquidaciones en caso de existencia de indicios de delitos contra la Hacienda Pública

- Cuando se 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.
- **Procederá dictar liquidación, 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.
- En relación con los elementos afectados por el delito, la Administración se abstendrá de iniciar o, en su caso, continuar, el procedimiento sancionador correspondiente a estos mismos hechos.
- 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.

Excepciones a la práctica de liquidaciones en caso de existencia de indicios de delito. (art 251)

- En los siguientes casos la AEAT se abstendrá de practicar liquidación remitiendo el expediente a la jurisdicción penal:
 - a) Cuando la tramitación de la liquidación pueda ocasionar la prescripción del delito.
 - b) Cuando tras la investigación, no pudiese determinarse el importe o atribuirla a un obligado tributario concreto.
 - c) Cuando la liquidación pudiese perjudicar de cualquier forma la investigación o comprobación judicial.
- En estos casos no se concederá trámite de audiencia o alegaciones al obligado tributario.
- 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.
- 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 Arts. 68.1 y 189.3.
- 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 la LGT 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.
- El cómputo de los plazos de prescripción se iniciará de nuevo desde la entrada en el registro de la Administración Tributaria competente.

Tramitación del procedimiento de inspección si procede practicar liquidación – Art 253

Cuando la Administración Tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública y no concurren las circunstancias del artículo 251.1, procederá formalizar una propuesta de liquidación vinculada a delito que 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.

Se dictará una liquidación administrativa, con la autorización previa o simultánea del Servicio jurídico cuando considere que la regularización procedente pone de manifiesto la existencia de un posible delito contra la Hacienda Pública.

Una vez dictada la liquidación pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o 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 esa notificación 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 la LGT.

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.

Plazo: 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 la LGT 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.

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 aplicará lo dispuesto en el artículo 253.3 de la LGT.

Impugnación de las liquidaciones vinculadas a delito

Conforme el artículo 254 LGT frente a la liquidación administrativa dictada como consecuencia del delito **no procederá recurso o reclamación en vía administrativa.**

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 habituales.

Recaudación de la deuda liquidada en caso de indicios de delito

Según el artículo 255 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.

Una vez que conste admitida la denuncia se procederá a notificar al obligado tributario el inicio del período voluntario de pago del art 62.2 de la LGT.

Efectos de la resolución judicial sobre la liquidación tributaria

Siguiendo el artículo 257, la liquidación dictada se ajustará a lo que se determine en el proceso penal en relación con la existencia y la cuantía de la defraudación.

El ajuste se realizará de la siguiente forma:

1. Si en el proceso penal se dictara sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública y en dicho proceso se determinará:
 - 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 la LGT deberá modificarse.

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.

- 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.

2. 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.

3. 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 la LGT, teniendo en cuenta los hechos que el órgano judicial hubiese considerado probados, procediendo la formalización del acta, que se tramitará de acuerdo con lo establecido en esta Ley y su normativa de desarrollo.

Tema 16 Revisión de actos

La revisión de los actos en materia tributaria.

Disposiciones comunes a todos los medios de revisión.

Veamos algunas de las disposiciones comunes a los medios de revisión, es decir, que son de aplicación en cualquier tipo de recurso del que estemos hablando.

Estas disposiciones se encuentran en los artículos 214 a 215 LGT.

1. **Cuando se actúe por medio de representante**, este deberá acreditar la representación suficiente, sin perjuicio de lo que se comenta a continuación respecto a la ratificación.

El órgano competente concederá un plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento, para realizar la **aportación o subsanación del documento acreditativo de la representación**.

En ese mismo plazo el interesado podrá ratificar la actuación realizada por el representante en su nombre y aportar el documento acreditativo de la representación para actuaciones posteriores (art 3 del RGRVA).

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
3. **Si la solicitud o el escrito de iniciación no reúne los requisitos** se requerirá al interesado para que, en un plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento, subsane la falta o acompañe los documentos preceptivos con indicación de que la falta de atención a dicho requerimiento determinará el archivo de las actuaciones y se tendrá por no presentada la solicitud.
4. **Las resoluciones de los recursos deberán ser motivadas**, con sucinta referencia a hechos y fundamentos de derecho.

También deberán ser motivadas

- a) La inadmisión de escritos de cualquier clase presentados por los interesados.
- b) La suspensión o denegación de suspensión de la ejecución de los actos impugnados o su inadmisión.
- c) La abstención de oficio para conocer o seguir conociendo del asunto por razón de la materia.
- d) La procedencia o no de la recusación, la denegación del recibimiento a prueba 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.

Procedimientos Especiales de Revisión

Declaración de nulidad de pleno derecho

De acuerdo con el artículo 217 LGT, la declaración de nulidad de un acto implica no sólo la anulación del mismo sino también la anulación de sus efectos de forma que se reponga la situación jurídica preexistente.

Solo podrá declararse la nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria:

- Que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional.
- Que hayan sido dictados por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio.
- Que tengan un contenido imposible.
- Que sean constitutivos de infracción penal o se dicten como consecuencia de ésta.
- Que hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido.
- Los actos contrarios al ordenamiento por los que se adquieren derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para ello.
- Cualquier otro que se establezca expresamente en una disposición de rango legal.

Inicio del procedimiento:

- Por acuerdo del órgano que dictó el acto o de su superior jerárquico.
- A instancia del interesado.

Se podrá acordar motivadamente la inadmisión, sin necesidad de dictamen del órgano consultivo:

- El acto no sea firme en vía administrativa
- La solicitud no se base en alguna de las causas de nulidad antes mencionadas.
- Carezca manifiestamente de fundamento.
- Cuando se hubieran desestimado en cuanto al fondo otras solicitudes sustancialmente iguales.

Tramitación del procedimiento:

- Se dará audiencia al interesado y serán oídos aquellos a quienes reconoció derechos el acto o cuyos intereses resultaron afectados por el mismo.
- Concluido el trámite de audiencia, el órgano competente para tramitar el procedimiento formulará la propuesta de resolución al órgano competente para resolver (artículo 5 del RGRVA).
- La declaración de nulidad requerirá dictamen favorable previo del Consejo de Estado u órgano equivalente de la CA.



Resolución

- En el ámbito de competencias del Estado, la resolución de este procedimiento corresponderá al Ministro de Hacienda.
- En las CCAA será el órgano superior equivalente, siendo normalmente el Consejero de Hacienda.
- En las Haciendas Locales el órgano competente será el Pleno de la Corporación.
- La resolución de las solicitudes de los interesados pondrá fin a la vía administrativa.

Plazos

El plazo máximo **será de un año** desde que se presente la solicitud o desde que se le notifique el acuerdo de iniciación de oficio **transcurrido el cual sin notificar resolución expresa producirá los siguientes efectos:**

- a) La caducidad del procedimiento iniciado de oficio, sin que ello impida que pueda iniciarse de nuevo.
- b) La desestimación por silencio administrativo de la solicitud, si el procedimiento se hubiera iniciado a instancia del interesado.

Declaración de Lesividad de actos anulables

De acuerdo con el artículo 218 LGT, 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.

Inicio

El procedimiento de declaración de lesividad de actos anulables se iniciará de oficio mediante acuerdo, a propuesta del órgano que dictó el acto o de cualquier otro de la misma Administración pública. El inicio será notificado al interesado.

Tramitación

- Se dará audiencia a los interesados por un plazo de 15 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, para que puedan alegar y presentar los documentos y justificantes que estimen pertinentes.

Precisión

Rto Rev.- Artículo 8. Tramitación.

Acordado el inicio del procedimiento, se comunicará esa decisión al órgano proponente, al competente para tramitar y al que dictó el acto objeto del procedimiento, que deberá remitir una copia cotejada del expediente al órgano competente para **tramitar en el plazo de 10 días** a partir de la recepción de la comunicación y a la que acompañará un informe sobre los antecedentes que fuesen relevantes para resolver.

Asimismo, se podrá solicitar cualquier otro dato, antecedente o informe que se considere necesario.

- Concluido el trámite de audiencia, el órgano competente para tramitar el procedimiento formulará una propuesta de resolución.
- Formulada la propuesta, el órgano competente para tramitar deberá solicitar un informe del órgano con funciones de

asesoramiento jurídico sobre la procedencia de que el acto sea declarado lesivo.

Resolución

- En el ámbito del Estado la competencia para la declaración de lesividad corresponde al ministro competente en materia de Hacienda.
- En las CCAA será el órgano superior equivalente, siendo normalmente el Consejero de Hacienda.
- En las Haciendas Locales el órgano competente será el Pleno de la Corporación.
- En caso de declararse la lesividad, se remitirá junto con la copia cotejada del expediente administrativo al órgano encargado de la defensa y representación en juicio de la Administración autora del acto a fin de proceder a su impugnación en vía contencioso-administrativa, en el plazo de dos meses a contar desde el siguiente a la fecha de declaración de lesividad.

Plazos:

- 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 (artículo 218.2 de la LGT).
- Transcurrido el plazo de **tres meses** desde la iniciación del procedimiento sin que se hubiera declarado la lesividad se producirá la caducidad del mismo. No obstante, ello no impide que la Administración pueda volver a iniciar el procedimiento si no ha transcurrido el plazo de cuatro años.

Revocación

Dispone el artículo 219 LGT que la Administración tributaria podrá revocar sus actos de aplicación de los tributos e imposición de sanciones, en beneficio de los interesados, en tanto no se haya dictado una resolución por el Tribunal Económico-Administrativo. Es decir, estaríamos hablando de actos de gravamen, perjudiciales por tanto para los administrados.

Se podrá presentar en los siguientes supuestos:

- Cuando se estime que los actos infringen manifiestamente la ley.
- Cuando circunstancias sobrevenidas pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado.
- Cuando en la tramitación del procedimiento se haya producido indefensión a los interesados.

Límites de la resolución:

- La revocación no podrá constituir, dispensa o exención no permitida por las normas tributarias, ni ser contraria al principio de igualdad, al interés público o al ordenamiento jurídico.
- La revocación sólo será posible mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción.

Inicio:

- El procedimiento de revocación se iniciará exclusivamente de oficio, sin perjuicio de que los interesados puedan promover su iniciación por la Administración competente mediante un escrito que dirigirán al órgano que dictó el acto. En este caso, la Administración quedará exclusivamente obligada a acusar recibo del escrito. El inicio será notificado al interesado.
- El órgano competente para acordar el inicio del procedimiento será el superior jerárquico del que lo hubiese dictado. El inicio podrá ser propuesto, de forma motivada, por el propio órgano que hubiera dictado el acto o por cualquier otro.

Tramitación:

- Se dará audiencia a los interesados por un plazo de 15 días
- Deberá incluirse un informe del órgano con funciones de asesoramiento jurídico sobre la procedencia de la revocación del acto.
- Emitido el informe, el órgano competente para tramitar el procedimiento formulará la propuesta de resolución al órgano competente para resolver.

Terminación:

- En el ámbito de competencias del Estado, el acuerdo deberá adoptarse por el director general competente o por el director del departamento de la AEAT competente del que dependa el órgano que dictó el acto.
- Si la revocación se refiere a un acto dictado por un director general o un director de departamento de la AEAT, será competente su superior jerárquico inmediato.
- Las resoluciones que se dicten en este procedimiento pondrán fin a la vía administrativa.

Plazos

- El plazo máximo para notificar la resolución expresa es de seis meses.
- Transcurrido el plazo establecido se producirá la caducidad del mismo.

Rectificación de errores

Regulado en el artículo 220 LGT. Su ámbito de aplicación es el de los errores del acto impugnado que sean directamente apreciables, sin necesidad de contrastarlo con el expediente administrativo, sean claros, evidentes e indiscutibles y no comporten la necesidad de realizar ninguna especial labor interpretativa de la norma jurídica. En caso contrario no se podrá acudir a este procedimiento.

Tramitación

- Si el procedimiento se hubiera iniciado de oficio, junto con el acuerdo de iniciación se notificará la propuesta de rectificación para que el interesado pueda formular alegaciones en el plazo de 15 días.
- Cuando la rectificación se realice en beneficio de los interesados, se podrá notificar directamente la resolución del procedimiento.

- Cuando el procedimiento se hubiera iniciado a instancia del interesado, la Administración podrá resolver directamente lo que proceda cuando no figuren en el procedimiento ni sean tenidos en cuenta en la resolución otros hechos, alegaciones o pruebas que los presentados por el interesado.
- En el caso contrario, deberá notificar la propuesta de resolución para que el interesado pueda alegar lo que convenga a su derecho en el plazo de 15 días.

Resolución

- Corregirá el error en la cuantía o en cualquier otro elemento del acto o resolución que se rectifica.
- Las resoluciones que se dicten en este procedimiento serán susceptibles de recurso de reposición y de REA.

Plazos:

- El plazo máximo para notificar resolución expresa será de seis meses.
- El transcurso del plazo previsto en el párrafo anterior sin que se hubiera notificado resolución expresa producirá:
 - La caducidad del procedimiento iniciado de oficio, sin que ello impida que pueda iniciarse de nuevo.
 - La desestimación por silencio administrativo de la solicitud, si el procedimiento se hubiera iniciado a instancia del interesado.

Devolución de ingresos indebidos

Recuerda

Este procedimiento, cuya competencia corresponde a Recaudación tenemos que tener muy claro que no es igual, aunque las consecuencias sean las mismas, que las rectificaciones de autoliquidaciones que tienen como consecuencia la devolución de un ingreso que, tras la resolución del procedimiento, se determina que ha sido indebido.

Para poder distinguirlas hay una forma muy simple. Nos tenemos que plantear la siguiente pregunta: ¿Se modifica la cuota? Si la respuesta es negativa estaremos ante uno de los supuestos del 221 LGT mientras que si se modifica la cuota estaremos ante una rectificación de autoliquidaciones.

El artículo 221.1 de la LGT recoge los siguientes casos:

1. Cuando se haya producido una duplicidad en el pago de deudas tributarias o sanciones.
2. Cuando la cantidad pagada haya sido superior al importe a ingresar resultante de un acto administrativo o de una autoliquidación.
3. Cuando se hayan ingresado cantidades correspondientes a deudas o sanciones después de haber prescrito.

En ningún caso se devolverán las cantidades satisfechas en la regularización voluntaria establecida en el artículo 252 de la LGT.

4. Cuando así lo establezca la normativa tributaria.



Legitimados y beneficiarios – Art 14 RGRV

1. **Como regla general**, tienen derecho a solicitarla y a obtenerla, los obligados tributarios y los sujetos infractores que hubieran realizado ingresos indebidos con ocasión del cumplimiento de sus obligaciones tributarias o del pago de sanciones, así como sus sucesores.
 2. **En caso de retenciones o ingresos a cuentas** también tendrán derecho:
 - A solicitarla, además de los anteriores, la persona o entidad que los haya soportado.
 - A obtenerla, los que hayan soportado la retención siempre que no hubiese sido deducido en una autoliquidación o hubiese sido tenido en cuenta por la Administración en una liquidación o en una devolución.
- La diferencia es importante porque puede ocurrir que solicite la devolución la persona que realiza el ingreso pero puede solicitar que sea remitido su importe a la persona que soportó la repercusión.
3. **En caso de tributos repercutidos, además** de las señaladas en la regla general, podrán solicitar la devolución, quien haya soportado la repercusión, en este caso la devolución se realizará a favor de esta última, siempre que:
 - La repercusión se haya realizado en factura o documento equivalente.
 - Las cuotas indebidamente repercutidas hayan sido ingresadas.
 - Las cuotas repercutidas indebidamente no hayan sido devueltas.

Inicio: Podrá iniciarse de oficio o a instancia del interesado.

Tramitación:

- El órgano competente para la tramitación podrá solicitar los informes que considere necesarios.
- Con carácter previo a la resolución, se deberá notificar la propuesta de resolución para que, en un plazo de 10 días, presente las alegaciones y los documentos y justificantes que estime necesarios.
- Se podrá prescindir de dicho trámite cuando no se tengan en cuenta otros hechos o alegaciones que las realizadas por el obligado tributario o cuando la cuantía propuesta a devolver sea igual a la solicitada, excluidos los intereses de demora.
- Finalizadas las actuaciones, el órgano competente elevará al órgano competente para resolver la propuesta de resolución.

Terminación

El derecho a la devolución como consecuencia de un ingreso indebido estará constituido por la suma de las siguientes cantidades:

- a) El importe del ingreso indebidamente efectuado.
- b) Las costas satisfechas cuando el ingreso se hubiese realizado durante el procedimiento de apremio.

- c) El interés de demora devengado desde la fecha en que se realizó el ingreso indebido hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución, sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite.

Plazo: 6 meses.

Transcurrido el plazo sin notificarse la resolución, se producirá la caducidad si se inició de oficio o la desestimación por silencio si fue a instancia de parte.

Recurso de Reposición

El recurso de reposición se encuentra regulado en los artículos 222 a 225 LGT.

Es el medio de impugnación por antonomasia en la Agencia Tributaria. También recibe el nombre de potestativo ya que puede ser presentado o no antes de la reclamación económico-administrativa.

Este carácter potestativo puede dar lugar a que se presente recurso y reclamación de forma simultánea. Así, 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.

Recuerda

Consecuencias de la simultaneidad.

De acuerdo con el artículo 21 Rto Revisión, al interponer el recurso de reposición, el interesado hará constar que no ha impugnado el mismo acto en la vía económico-administrativa.

Si pese a ello se acreditase la existencia de una reclamación sobre el mismo asunto y anterior al recurso de reposición, **se declarará la inadmisión de este último y se remitirá el expediente que pueda existir al tribunal económico-administrativo** que esté tramitando la reclamación.

Los tribunales económico-administrativos declararán inadmisibile toda reclamación relativa a cualquier acto de la Administración cuando conste que dicho acto ha sido previamente impugnado mediante recurso de reposición y que este no ha sido resuelto expresamente y no puede entenderse desestimado por silencio administrativo.

Iniciación y tramitación

De acuerdo con el artículo 222 LGT, **el plazo de presentación 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.

- El escrito de interposición **deberá incluir las alegaciones a formular** y los documentos que sirvan de base a la pretensión.
- **Si se solicita la suspensión**, deberá de acompañar el documento en el que se formalice la garantía constituida.
- **Si el recurrente precisase examinar el expediente**, deberá comparecer durante el plazo de interposición del recurso para que se le ponga de manifiesto; **una vez presentado el**

recurso no se podrá ejercer el derecho a examinar el expediente.

- Los recurrentes podrán actuar por si mismos o por medio de representante, sin necesidad de abogado o procurador.

Alcance de la revisión

- El recurso de reposición somete a conocimiento del órgano competente para resolverlo **todas** las cuestiones de hecho o de derecho del expediente, hayan sido o no planteadas en el recurso.
- No obstante, **si se estima conveniente examinar cuestiones no planteadas en el recurso**, se expondrán a los interesados para que puedan formular alegaciones en un plazo de 10 días.

Un límite fundamental es la prohibición de que el recurrente quede en peor situación después de la resolución del recurso que antes de la misma. Estaríamos hablando de la institución de la Reformatio in Peius.

Suspensión del acto

El principio general en este aspecto es que la mera interposición del recurso de reposición no suspenderá el acto impugnado de acuerdo con los artículos 224 LGT y 25 RGRVA

No obstante, la ejecución del acto impugnado quedará suspendida:

1. **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, aportando al escrito de iniciación los documentos originales de las garantías constituidas.
2. **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 la LGT.

La solicitud de suspensión se presentará ante el órgano que dictó el acto, que será competente para tramitarla y resolverla.

Dependiendo del estado de la deuda en el momento de solicitarse la suspensión la deuda:

- **Si se encontrará en periodo voluntario de ingreso**, con la notificación de su denegación se iniciará el plazo previsto en el artículo 62.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, para que dicho ingreso sea realizado.
 - De realizarse el ingreso en dicho plazo, procederá la liquidación de los intereses de demora devengados a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario hasta la fecha del ingreso realizado durante el plazo abierto con la notificación de la denegación.
 - De no realizarse el ingreso, los intereses se liquidarán hasta la fecha de vencimiento del plazo.
- **Si se encontrará en periodo ejecutivo**, la notificación del acuerdo de denegación implicará que deba iniciarse el procedimiento de apremio de no haberse iniciado con anterioridad a dicha notificación.

Las garantías necesarias para obtener la suspensión automática 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.

De acuerdo con el artículo 25 RGRVA, las garantías deben cubrir la duración del recurso de reposición y, en su caso, de la REA posterior. Asimismo, si el interesado lo considera conveniente, podrá extender sus efectos a la vía contencioso-administrativa.

No obstante, **se podrá suspender la deuda sin necesidad de aportar garantía cuando se aprecie que se ha podido incurrir en error aritmético, material o de hecho.**

Una vez resuelto el recurso, se liquidará interés de demora por todo el período de suspensión, salvo incumplimiento del plazo para resolver y de la especialidad establecida en los recursos contra sanciones (artículo 224.6 de la LGT).

Resolución

La resolución del recurso de reposición se encuentra regulada en el artículo 225 LGT.

- **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.
- La resolución **contendrá una exposición sucinta** de los hechos y los fundamentos jurídicos adecuadamente motivados que hayan servido para adoptar el acuerdo y se notificará al recurrente y a los demás interesados.
- En ejecución de una resolución, se regularizará la obligación conexas distinta de la recurrida.
- **El plazo máximo para notificar la resolución será de un mes** contado desde el día siguiente al de su presentación. Deberá tenerse en cuenta además que:
 - Los periodos no incluidos en el cómputo del plazo 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.
- Contra la resolución de un recurso de reposición no puede interponerse de nuevo este recurso.



Las Reclamaciones Económicas-Administrativas

Actos impugnables

Establece el artículo 226 de la LGT que podrá presentarse reclamación en vía económico-administrativa contra:

- a) Los actos de aplicación de los tributos del Estado o de los recargos establecidos sobre ellos y la imposición de sanciones tributarias que realicen la AGE y las entidades de derecho público vinculadas o dependientes de la misma y las Administraciones tributarias de las CCAA y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía.
- b) Cualquier otra que se establezca por precepto legal del Estado expreso.

En relación con esas materias impugnables, el artículo 227 LGT señala que:

1. La REA será admisible contra los actos siguientes:
 - a) Los que 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 derivadas de solicitud de rectificación de una autoliquidación o de comunicación de datos.
 - c) Las comprobaciones de valor, así como los actos de fijación de valores.
 - 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.
 - 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**, 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.
 - d) Las derivadas de las relaciones entre el sustituto y el contribuyente.
5. No se admitirán REAs respecto de los siguientes actos:
 - a) Si dan lugar a reclamación en vía administrativa previa a la judicial, civil o laboral o ponen 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 REA.

Precisión.

La separación de los apartados 2 y 4 **va a afectar sobre todo al lugar de presentación** de la reclamación. Así, las que proceden contra un acto de aplicación de los tributos deben presentarse ante el órgano que dictó el acto objeto de reclamación mientras que las del apartado 4, al no existir un acto administrativo se presentarán directamente al TEAR.

Interesados en el procedimiento

Según el artículo 232 de la LGT, estarán legitimados para promover las REAs:

- Los obligados tributarios y los sujetos infractores.
- Cualquier otra persona cuyos intereses legítimos resulten afectados por el acto o la actuación tributaria.

No estarán legitimados:

- Los funcionarios y empleados públicos, salvo que se vulnere un derecho propio.
- Los particulares, cuando obren por delegación de la Administración o como agentes de ella.
- Los denunciantes.
- Los que asuman obligaciones tributarias en virtud de pacto o contrato.
- Los organismos u órganos que hayan dictado el acto impugnado.

Otros Interesados

Si durante la tramitación del procedimiento se advierte la existencia de otros titulares de derechos legítimos que no hayan comparecido en el mismo, se les notificará la existencia de la reclamación para que formulen alegaciones.

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, no impedirá que se tenga por presentado el escrito siempre se subsane la causa o el interesado. Nos remitiremos a las normas generales comunes que obligan a notificar requerimiento para la subsanación de los defectos y los efectos de su incumplimiento.

Extensión

De acuerdo con el artículo 237 LGT, del mismo modo que en el recurso de reposición, se someten a conocimiento 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.

Acumulación

Señala el artículo 230 LGT **se acumularán (de forma obligatoria)** a efectos de su tramitación y resolución:

- a) Las interpuestas por un mismo interesado relativas al mismo tributo y mismo procedimiento.

Precisión.

Si el TEAC 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 al órgano competente para conocer de la reclamación que se hubiera interpuesto primero

- 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.
- 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 liquidación.

Acumulación optativa. 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.

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.**

Precisión reglamentaria.

De acuerdo con el artículo 37 del Reglamento de Revisión, denegada o dejada sin efecto la acumulación, **cada reclamación proseguirá su propia tramitación**, con envío al tribunal competente, si fuese otro, y sin que sea necesario un nuevo escrito de interposición, ratificación o convalidación.

En cada uno de los nuevos expedientes se consignará una copia cotejada de todo lo actuado.

Los Tribunales económicos Administrativos

Precisión

Única, primera y segunda instancia. Son conceptos jurídicos que hacen referencia los distintos niveles de impugnación que existen en una vía (administrativa) u orden (jurisdiccional). Para acceder a esa otra instancia en el caso de las REAS se utiliza el recurso de alzada ordinario.

Así, **el concepto única instancia significa** que en esa vía no existe posibilidad de recurso de alzada. Sería por ejemplo el caso de una

liquidación de 500 euros de IRPF que conoce en única instancia un TEAR o una liquidación de un órgano central de la AEAT ya que conoce en única instancia el TEAC.

El concepto **primera y segunda instancia por tanto implica** que hay un tribunal superior (TEAC) al que se puede acudir en caso de no estar conforme con la resolución del primero. Sería el caso de una liquidación en cuota de 200.000 € que es desestimada “en primera instancia” por el TEAR de Galicia y se plantea “en segunda instancia” un recurso de alzada ante el TEAC.

Hay que precisar, aunque sea obvio, que no es obligatorio acudir a esa segunda instancia.

El Tribunal Económico Administrativo Central

El Tribunal Económico Administrativo Central conocerá:

- a) **En única instancia**, conocerá de las REAs que se interpongan contra los actos administrativos dictados por **los órganos centrales del Ministerio** competente en materia de Hacienda u otros departamentos ministeriales, de la AEAT y de las entidades de derecho público vinculadas o dependientes de la AGE, así como, en su caso, contra los actos dictados por los órganos superiores de la Administración de las CCAA y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía por un **importe superior a 150 000 € de cuota y 1.800.000€ de valor o base imponible**
- b) **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.
- c) **Los recursos extraordinarios de alzada para unificación de criterio** previstos en el artículo 242 LGT. Asimismo, y, como consecuencia de esta labor unificadora, cuando existan resoluciones que apliquen criterios distintos a los contenidos en resoluciones podrán promover la adopción de una resolución en unificación de criterio por la Sala o por el Pleno del TEAC.
- d) De los recursos extraordinarios de revisión.
- e) De la rectificación de errores en los que incurran sus propias resoluciones.

Tribunales Económico-Administrativos regionales y Locales

Regulados en el 229.2 LGT, estos tribunales conocerán:

- a) **En única instancia**, cuando la cuantía de la reclamación sea igual o inferior a 150 000 euros de cuota y 1 800 000 euros de valor o base imponible
- b) **En primera instancia**, cuando la cuantía sea superior al anterior importe ya que es posible la presentación de un recurso de alzada ordinario.
- c) **De la rectificación de errores** en sus propias resoluciones.

Los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Locales funcionarán en pleno, en salas y en salas desconcentradas y de forma unipersonal.

En cada Comunidad Autónoma existirá un tribunal económico-administrativo regional y en cada ciudad con Estatuto de Autonomía existirá un Tribunal Económico- Administrativo Local.



Precisión.

El artículo 35 del Reglamento de revisión dispone que la cuantía de la reclamación **será el importe del acto o actuación objeto de la reclamación**. Sin perjuicio de ellos, en los siguientes supuestos, la cuantía de la reclamación será:

- Cuando se minore o se deniegue una **devolución o compensación solicitada** por el reclamante, la diferencia entre la devolución o compensación solicitada y la reconocida por la Administración, más, en su caso, el importe que resulte a ingresar.
- En las reclamaciones contra actos de disminución de bases imponibles negativas declaradas por el obligado tributario, la base imponible negativa que haya sido regularizada por la Administración.
- En las reclamaciones contra diligencias de embargo, el importe por el que se sigue la ejecución.
- En las reclamaciones contra acuerdos de derivación de responsabilidad, el importe objeto de derivación.
- En las reclamaciones contra sanciones, el importe de éstas con anterioridad a la aplicación de las posibles reducciones.
- En procedimientos de devolución de ingresos indebidos solicitud de rectificación de una autoliquidación o por una solicitud de compensación, la diferencia entre lo solicitado y lo reconocido por la Administración.
- En las reclamaciones **sobre determinados componentes de la deuda tributaria**, a que se refiere el artículo 58 LGT, el componente o la suma de los componentes que sean objeto de impugnación.

Importante

Estos importes que determinan la competencia se encuentran **en el artículo 36 del Reglamento de Revisión** cuando dispone que, podrá interponerse recurso de alzada ordinario cuando la cuantía de la reclamación, calculada conforme a lo dispuesto en el artículo anterior, **supere 150.000 euros, o 1.800.000 euros si se trata de reclamaciones contra bases o valoraciones**. Si el acto o actuación fuese de cuantía indeterminada, podrá interponerse recurso de alzada ordinario en todo caso.

Procedimiento general

Del artículo 234 LGT podemos extraer las siguientes notas:

- Se tendrá por acreditada la **representación voluntaria**, cuando la representación hubiera sido admitida por la Administración Tributaria en el procedimiento en el que se dictó el acto impugnado.
- El procedimiento se impulsará de oficio con sujeción a los plazos establecidos.
- Todos los actos y resoluciones que afecten a los interesados o pongan término en cualquier instancia a una REA **serán notificados**.
- El procedimiento económico-administrativo **será gratuito**. No obstante, si 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 **sufra las costas** del procedimiento.

Procedimiento en única o primera instancia

Se encuentra regulado en los artículos 234 a 240 LGT. De forma esquemática podemos ver el procedimiento de la siguiente

Iniciación

- Se interpondrá en el plazo de **un mes**.
- 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.
- 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.
- 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.

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.

- 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 se realizará obligatoriamente a través de la sede electrónica** cuando los reclamantes estén obligados a recibir por medios electrónicos las comunicaciones y notificaciones.

Tramitación

- El Tribunal lo pondrá de manifiesto a los interesados que **no hubieran presentado alegaciones o las hubiesen formulado, pero con la solicitud expresa de este trámite, por plazo común de un mes**.
- 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.

- 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.
- Las pruebas testificales, periciales y las consistentes en declaración de parte se realizarán mediante acta notarial o ante el secretario del tribunal
- 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

Extensión de la revisión en vía económico-administrativa.

Según el artículo 237 LGT 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.

Cuestiones prejudiciales.

Según el artículo 58 del Reglamento de Revisión, las cuestiones incidentales **se plantearán en el plazo de 15 días contados a partir del día siguiente a aquel en que se tenga constancia fehaciente** del hecho o acto que las motive.

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, **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.

Terminación

Según lo dispuesto en el artículo 238 LGT, las reclamaciones terminarán de las siguientes formas:

Renuncia o desistimiento.

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 la LGT.

Resolución.

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.

La resolución podrá ser:

- **Estimatoria** y 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 provocado indefensión, 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.
 - Salvo en caso 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.
- **Desestimatoria.**
- Podrá declarar la **inadmisibilidad** en los siguientes supuestos **pudiendo actuar de forma unipersonal**
 - Cuando se impugnen actos o resoluciones no susceptibles de reclamación o recurso en esta vía.
 - Cuando la reclamación se haya presentado fuera de plazo.
 - Cuando falte la identificación del acto o actuación contra el que se reclama.
 - Cuando la petición contenida en el escrito no guarde relación con el acto o actuación recurrido.
 - Cuando concurren defectos de legitimación o de representación.
 - 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.



Eficacia de la resolución,

- El artículo 239.5 de la LGT indica que la resolución que se dicte tendrá plena eficacia respecto de los interesados a quienes se hubiese notificado la existencia de la reclamación.
- 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 reglas contenidas en el apartado 6º del artículo 239 de la LGT.

Plazo.

El artículo 240 de la LGT establece que 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 precedente.

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.

Precisión.

En este punto es predicable la misma precisión comentada respecto al cómputo de los intereses suspensivos en un recurso de reposición.

Ejecución de las resoluciones

De acuerdo con el artículo 66 del Reglamento de Revisión los actos resolutorios de los procedimientos de revisión **serán ejecutados en sus propios términos**, salvo que se hubiera acordado la suspensión de la ejecución del acto inicialmente impugnado y dicha suspensión se mantuviera en otras instancias.

La interposición del recurso de alzada ordinario por órganos de la Administración no impedirá la ejecución de las resoluciones, salvo en los supuestos de suspensión.

Los actos resultantes de la ejecución de la resolución de un recurso o reclamación económico-administrativa **deberán ser notificados en el plazo de un mes** desde que dicha resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución.

Regularización de las obligaciones conexas

De oficio o a instancia de parte, la Administración **en el plazo de un mes**, procederá a regularizar la obligación conexas correspondiente al mismo obligado tributario vinculada con la resolución objeto del recurso o reclamación de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 225.3 y 239.7 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Retroacción de actuaciones

No obstante, cuando existiendo vicio de forma no se estime precedente resolver sobre el fondo del asunto, la resolución ordenará la retroacción de las actuaciones, se anularán todos los actos posteriores que traigan su causa en el anulado y, en su caso, se devolverán las garantías o las cantidades indebidamente ingresadas junto con los correspondientes intereses de demora.

Confirmación del acto impugnado

Cuando la resolución administrativa confirme el acto impugnado **y este hubiera estado suspendido en periodo voluntario de ingreso, la notificación de la resolución iniciará el plazo de ingreso del artículo 62.2 LGT.**

Si la suspensión se produjo en periodo ejecutivo, la notificación de la resolución determinará la procedencia de la continuación o del inicio del procedimiento de apremio, según que la providencia de apremio hubiese sido notificada o no, respectivamente, con anterioridad a la fecha en la que surtió efectos la suspensión.

Liquidación de intereses

La liquidación de intereses de demora devengados durante la suspensión se realizará de la siguiente forma:

- a) **Si la suspensión hubiese producido efectos en periodo voluntario**, el órgano que acordó la suspensión liquidará los intereses de demora por el periodo de tiempo comprendido entre el día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario y la finalización del plazo de pago en periodo voluntario abierto con la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa o hasta el día en que se produzca el ingreso dentro de dicho plazo.
 - Cuando la suspensión hubiera sido acordada por el tribunal, la liquidación de intereses de demora a que se refiere el párrafo anterior será realizada por el órgano que dictó el acto administrativo impugnado.
 - Si la suspensión hubiese limitado sus efectos al recurso de reposición y la resolución de este recurso hubiese sido objeto de reclamación económico-administrativa, los intereses de demora se liquidarán desde el día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario hasta la fecha de la resolución del recurso de reposición.
- b) **Si la suspensión hubiese producido efectos en periodo ejecutivo**, el órgano de recaudación liquidará los intereses de demora por el periodo de tiempo comprendido entre la fecha en la que surtió efecto la suspensión y la fecha de la resolución que ponga fin a la vía administrativa.

Solicitud de aclaración

Según el artículo 68 Reglamento de revisión, los órganos que tengan que ejecutar las resoluciones de los órganos económico-administrativos **podrán solicitar al tribunal económico-administrativo una aclaración de la resolución.**

Procedimiento abreviado - Arts. 245 a 248 LGT

Ámbito de aplicación

Según el artículo 245 de la LGT el procedimiento abreviado se aplicará a las REAS **cuya cuantía sea de cuantía inferior a 6.000 € o 72.000** si es un acto de valoración o fijación de base imponible.

Las REAs 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.**

Iniciación.

La reclamación se iniciará **mediante escrito** que deberá incluir el siguiente contenido:

- Identificación del reclamante y del acto contra el que se reclama, el domicilio para notificaciones y el tribunal ante el que se interpone.
- Alegaciones que, en su caso, se formulen.

Tramitación y resolución

Según el artículo 247 de la LGT

- 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.
- **El plazo máximo para notificar la resolución será de seis meses** contados desde la interposición de la reclamación. Transcurrido dicho plazo el interesado podrá considerar desestimada la reclamación al objeto de interponer el recurso procedente.

Recursos en vía administrativa.

Recurso de alzada ordinario

Regulado en el artículo 241 LGT, contra las resoluciones dictadas en primera instancia por los TEAR / TEAL podrá interponerse recurso de alzada ordinario ante el TEAC **en el plazo de un mes** contado desde el día siguiente al de la notificación de las resoluciones.

Estarán legitimados para interponer este recurso los interesados, los Directores Generales del Ministerio de Hacienda y función pública y los Directores de Departamento de la AEAT en las materias de su competencia.

Al escrito de interposición podrá acompañarse la solicitud de suspensión de la ejecución de la resolución. Dicha solicitud suspenderá cautelarmente la ejecución de la resolución recurrida mientras el TEAC 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 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 REA 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.

Rige el plazo de resolución de 1 año comentado anteriormente establecido en el artículo 240 LGT.

Recuerda

Recordemos que el artículo 36 del Reglamento de Revisión cuando dispone que, podrá interponerse recurso de alzada ordinario cuando la cuantía de la reclamación, calculada conforme a lo dispuesto en el artículo anterior, supere 150.000 euros, o 1.800.000 euros si se trata de reclamaciones contra bases o valoraciones. Si el acto o actuación fuese de cuantía indeterminada, podrá interponerse recurso de alzada ordinario en todo caso.

Recurso de anulación

De acuerdo con el artículo 241 bis LGT, contra las resoluciones de las REAs, las personas a que se refiere el artículo 241.3 de la LGT 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**:

- Cuando se haya declarado incorrectamente la inadmisibilidad de la reclamación.
- Cuando se hayan declarado inexistentes las alegaciones o pruebas oportunamente presentadas en la vía económico-administrativa.
- Cuando se alegue la existencia de incongruencia completa y manifiesta de la resolución.

También podrá interponerse recurso de anulación contra el acuerdo de archivo de actuaciones.

No podrá deducirse nuevamente este recurso frente a su resolución ni frente a la resolución del recurso extraordinario de revisión.

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.

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 fuese desestimatoria, 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.



Recurso contra la ejecución

A tenor de lo dispuesto en el artículo 241 Ter LGT, 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, podrá presentar este recurso.

Será competente para conocer de este recurso el órgano del Tribunal que hubiera dictado la resolución que se ejecuta.

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 se efectuará a través del procedimiento abreviado.

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 la LGT.

Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio

De acuerdo con el artículo 242 LGT, las resoluciones dictadas por los TEAR / TEAL, podrán ser impugnadas, mediante el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, por los Directores Generales del Ministerio de Hacienda o por los Directores de Departamento de la AEAT, cuando estimen gravemente dañosas y erróneas dichas resoluciones, cuando no se adecuen a la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central o cuando apliquen criterios distintos a los empleados por otros TEAR / TEAL.

El plazo para interponer será de **tres meses** contados desde el día siguiente al de la notificación de la resolución.

La resolución deberá dictarse en el plazo de tres meses y respetará la situación jurídica particular derivada de la resolución recurrida, unificando el criterio aplicable.

Los criterios establecidos en las resoluciones de estos recursos serán vinculantes para los tribunales económico-administrativos y para el resto de la Administración Tributaria del Estado y de las CCAA y CEAS.

Recurso extraordinario para la unificación de la doctrina

El artículo 243 LGT dispone que contra las resoluciones en materia tributaria dictadas por el TEAC podrá interponerse recurso extraordinario para la unificación de doctrina por el Director General de Tributos del Ministerio de Hacienda, cuando esté en desacuerdo con el contenido de dichas resoluciones.

Será competente para resolver este recurso la Sala Especial para la Unificación de Doctrina, que estará compuesta por el Presidente del TEAC, que la presidirá, tres vocales de dicho tribunal, el Director General de Tributos del Ministerio de

Hacienda, el Director General de la AEAT, el Director General o el Director del Departamento de la AEAT 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.

- **El plazo para su interposición será de tres meses** contados a partir del día siguiente de la notificación de la resolución al Director General de Tributos (artículo 61.4 RRA).
- 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.
- 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.
- La doctrina establecida en las resoluciones de estos recursos será vinculante para los TEAR y para el resto de la Administración Tributaria del Estado y de las CCAA y CEAS.

Si el recurso tiene su origen en una resolución de un órgano de CCAA o CEA, las referencias al director de la AEAT o Directores de Departamento de ésta se entienden realizadas a los órganos equivalentes o asimilados de aquéllas.

El recurso extraordinario de revisión

Según lo dispuesto en el artículo 244, podrá interponerse por los interesados contra los actos firmes y contra las resoluciones firmes de los órganos económico-administrativos cuando concurra alguna de las siguientes **circunstancias**:

- Que aparezcan **documentos de valor esencial** para la decisión del asunto posteriores al acto o resolución recurridos o de imposible aportación al tiempo de dictarse los mismos y que evidencien el error cometido.
- 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.
- 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.

La legitimación será la prevista para interponer el recurso de alzada ordinario.

Se declarará la inadmisibilidad del recurso cuando se aleguen circunstancias distintas a las previstas en el apartado 1 del artículo 244 ya señaladas.

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.

El recurso se interpondrá en el plazo de tres meses a contar desde el conocimiento de los documentos o desde que adquirió firmeza la sentencia judicial.

En cuanto al plazo de resolución será de 6 meses; Transcurrido ese plazo sin haberse notificado resolución expresa, el interesado podrá entender desestimado el recurso.

Reembolso del coste de las garantías

A tenor de lo dispuesto en el artículo 33 LGT, será competente para tramitar y acordar el reembolso, los órganos de la Administración, entidad u organismo que hubiese dictado el acto que haya sido declarado improcedente (artículo 75 RGRVA).

En cuanto al procedimiento, este se inicia mediante escrito del interesado dirigido al órgano competente.

Se establece un plazo máximo de 6 meses para que la resolución sea dictada y notificada, desde la fecha de entrada del escrito de solicitud en el registro del órgano competente (artículo 78 RGRVA).

Transcurrido dicho plazo, sin dictarse la resolución, se entenderá desestimada, a efectos de que pueda interponer contra la resolución presunta el recurso potestativo de reposición o la REA.

Dictada resolución de reconocimiento del derecho al reembolso debe expedirse el mandamiento de pago a favor de la persona o entidad acreedora en la forma de pago elegida por ésta (artículo 79 RGRVA).

Suspensión de los actos impugnados.

La mera interposición de una REA no suspenderá la ejecución del acto impugnado, salvo que se haya interpuesto previamente un recurso de reposición en el que se haya acordado la suspensión con aportación de garantías cuyos efectos alcancen a la vía económico-administrativa (artículo 39.1 RGRVA).

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 establecen en el RGRVA.

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.
2. **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.
 3. 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.
 4. 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**.

Supuestos específicos.

- Si afectase a una sanción tributaria, la ejecución de la misma quedará suspendida automáticamente sin necesidad de aportar garantías.
- 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 o cuando se aprecie que al dictarlo se ha podido incurrir en error aritmético, material o, de hecho.
- En este caso, decidirá sobre la admisión a trámite de la solicitud de suspensión, y la inadmitirá cuando no pueda deducirse de la documentación aportada, la existencia de indicios de los perjuicios de difícil o imposible reparación o la existencia de error aritmético, material o de hecho.
- 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.»
- Cuando se trate de actos que no tengan por objeto una deuda tributaria o una cantidad líquida, el Tribunal puede acordar la suspensión si estima que la ejecución pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación y cuando así lo solicite el interesado.
- La ejecución de acto o resolución impugnada mediante un recurso extraordinario de revisión no podrá suspenderse en ningún caso.

Intereses de demora.

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, salvo incumplimiento del plazo para resolver (desde el incumplimiento no se devengan intereses) y de la especialidad establecida en los recursos contra sanciones (artículo 212.3 de la LGT).

Tramitación de las suspensiones ante el TEA

Solicitud de suspensión.

De acuerdo con el artículo 40 del Reglamento de Revisión, **cuando no se hubiera acordado la suspensión en el recurso de reposición con efectos en la vía económico-administrativa o este no hubiera sido interpuesto**, la suspensión podrá solicitarse al interponer la reclamación económico-administrativa o en un momento posterior ante el órgano que dictó el acto objeto de la reclamación, que la remitirá al órgano competente para resolver dicha solicitud.

Cuando el órgano competente sea el TEA, **se deberá remitir una copia de la solicitud al órgano competente de recaudación** a los efectos de la suspensión cautelar regulada en dicho artículo.

La suspensión **deberá solicitarse en escrito independiente** e ir acompañada por los siguientes:



- Cuando se solicite la suspensión automática, se adjuntará el documento en que se formalice la garantía.
- Cuando se solicite la suspensión con otras garantías distintas a las del párrafo a), se deberá justificar la imposibilidad de aportar las garantías previstas para la suspensión automática. También se detallará la naturaleza y las características de las garantías que se ofrecen, los bienes o derechos sobre los que se constituirá y su valoración realizada por perito con titulación suficiente.
- Cuando la solicitud se base en que la ejecución del acto podría causar perjuicios de difícil o imposible reparación, deberá acreditarse dicha circunstancia.
- Cuando se solicite la suspensión sin garantía porque el acto recurrido incurra en un error aritmético, material o, de hecho, se deberá justificar la concurrencia de dicho error.

Garantías de la suspensión.

De acuerdo con el artículo 41 del Reglamento de Revisión, las garantías quedarán, a los efectos de su eventual ejecución, a **disposición del órgano competente para la recaudación** del acto objeto de la reclamación y deberán cubrir el importe de la obligación a que se refiere el acto impugnado, los intereses de demora que genere la suspensión y los recargos que procederían en caso de ejecución de la garantía.

Recuerda

Cuando la garantía consista en el depósito de dinero o valores públicos, los intereses de demora serán los correspondientes al **plazo de seis meses** si el procedimiento de la reclamación es el abreviado, de **un año** si el procedimiento de la reclamación es el general y de **dos años** si la resolución es susceptible de recurso de alzada ordinario.

Efectos de la concesión o de la denegación de la suspensión.

Según el artículo 42 del Reglamento de revisión, la suspensión concedida **tendrá efectos desde la fecha de la solicitud.**

Contra la resolución adoptada en relación con este trámite de modificación **podrá interponerse un incidente en la reclamación económico-administrativa** relativa al acto cuya suspensión se solicita. **La resolución que ponga término al incidente no será susceptible de recurso.**

Si en el momento de solicitarse la suspensión la deuda se encontrara en periodo voluntario de ingreso, **con la notificación de su denegación** se iniciará el plazo previsto en el artículo 62.2 LGT, para que dicho ingreso sea realizado.

Suspensión automática.

A tenor de lo dispuesto en el artículo 43 del Reglamento de Revisión, la solicitud de suspensión automática con aportación de las garantías suspenderá el procedimiento de recaudación relativo al acto recurrido.

Será competente para tramitar y resolver la solicitud de suspensión el órgano de recaudación que se determine en la norma de organización específica.

La solicitud de suspensión deberá ir necesariamente acompañada del documento en que se formalice la garantía aportada. **Cuando la solicitud no se acompañe de la garantía** a que se refiere el artículo 233.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, aquella no

surtirá efectos suspensivos y **se tendrá por no presentada a todos los efectos.** En este supuesto se procederá al archivo de la solicitud y a su notificación al interesado.

Cuando sea necesario practicar un requerimiento de subsanación y haya sido objeto de contestación en plazo por el interesado, pero no se entiendan subsanados los defectos observados, procederá la denegación de la suspensión.

Contra la denegación podrá interponerse un incidente en la reclamación económico-administrativa relativa al acto cuya suspensión se solicitó.

La resolución que ponga término al incidente no será susceptible de recurso.

Suspensión con prestación de otras garantías.

De acuerdo con el artículo 44 del reglamento de revisión, la solicitud de suspensión con prestación de otras garantías, **suspenderá cautelarmente** el procedimiento de recaudación relativo al acto recurrido si la deuda se encontrase en periodo voluntario en el momento de presentarse la solicitud.

Si la deuda se encontrara en periodo ejecutivo, **la solicitud de suspensión 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 solicitud si la suspensión fuese concedida finalmente.

La competencia para tramitar y resolver la solicitud corresponderá al órgano de recaudación que se determine en la norma de organización específica.

Constitución de las garantías.

Según el artículo 45 del Reglamento de Revisión, la garantía ofrecida **deberá ser constituida dentro del plazo de dos meses** contados a partir del día siguiente al de la notificación del acuerdo de concesión, cuya eficacia estará condicionada a su formalización.

Dicha garantía deberá ser objeto de aceptación, en su caso y según su naturaleza, por el órgano de recaudación que dictó la resolución de concesión.

Transcurrido el plazo de dos meses sin que la garantía se hubiese formalizado, las consecuencias serán las siguientes:

- Si la solicitud de suspensión se hubiese presentado en periodo voluntario de ingreso, el periodo ejecutivo se iniciará el día siguiente al de la finalización del plazo concedido para la formalización de la garantía.
- Si en el momento de solicitarse la suspensión la deuda se encontrara en periodo ejecutivo, deberá iniciarse el procedimiento de apremio en los términos previstos en el artículo 167.1 LGT.

Suspensión por el tribunal económico-administrativo.

El artículo 46 del Reglamento indica que el tribunal económico-administrativo que conozca de la reclamación contra el acto cuya suspensión se solicita **será competente para tramitar y resolver las peticiones de suspensión con dispensa total o parcial de garantías que se fundamenten en perjuicios de difícil o imposible reparación**, tanto para los supuestos de deuda tributaria o cantidad líquida como en aquellos otros supuestos de actos que no tengan por objeto una deuda tributaria o cantidad líquida.

También será competente para tramitar y resolver la petición de suspensión que se fundamente en error aritmético, material o de hecho.

Tramitación y resolución por el tribunal económico-administrativo de la solicitud de suspensión.

Según el artículo 47 del Reglamento, admitida a trámite la solicitud de suspensión, el tribunal económico-administrativo podrá solicitar al órgano que fuese competente para la recaudación del acto reclamado un informe sobre la suficiencia

jurídica y económica de las garantías ofrecidas, así como sobre la existencia de otros bienes susceptibles de ser prestados como garantía, especialmente en los supuestos de solicitud de suspensión con dispensa total de garantías.

El tribunal deberá dictar una resolución expresa que otorgue o deniegue la suspensión.

Estos acuerdos se notificarán al interesado y al órgano de recaudación competente.

Contra la denegación podrá interponerse el correspondiente recurso contencioso-administrativo.



Esquema de Recursos

Tipo de recurso	Regulación	Instancia / Oficio	Plazo Interposición	Plazo Resolución	Causas
Reposición	Art 222 y ss.	Interesado	1 mes	1 mes	
Reclamación económico-administrativa.	Art 226 y ss.	Interesado	1 mes	1 año	
Revisión de actos nulo pleno derecho	Art 217	Ambos	Periodo prescripción	1 año	<ul style="list-style-type: none">• Lesionen derechos y libertades constitucionales• Dictados por órgano incompetente• Contenido imposible• Constitutivos de infracción penal• Actos contrarios al ordenamiento jco
Declaración lesividad	Art 218	Oficio	Periodo prescripción	3 meses 6 meses (LPAC)	<ul style="list-style-type: none">• Incurrir infracción del ordenamiento jurídico
Revocación	Art 219	Oficio	Periodo prescripción	6 meses	<ul style="list-style-type: none">• infracción manifiesta de la ley.• Circunstancias sobrevenidas afectan a la situación jurídica• Indefensión del interesado
Rectificación de errores	Art 220	Ambos	Periodo prescripción	6 meses	<ul style="list-style-type: none">• Errores materiales, de hecho o aritméticos
Devolución de ingresos indebidos	Art 221	Ambos	Periodo prescripción	6 meses	<ul style="list-style-type: none">• Duplicidad en el pago• Cantidad pagada superior al importe• Ingresado cantidades deuda prescrita
Alzada ordinario	Art 241	Interesados y DDGG	1 mes	1 año	
Anulación	Art 241 bis	Interesado	15 días	1 mes	<ul style="list-style-type: none">• Incorrectamente declarada la inadmisibilidad• Declarado inexistente alegaciones o pruebas• Existencia de incongruencia completa y manifiesta
Contra ejecución	Art 241 ter	Interesado	1 mes	6 meses (abreviado) o un año (general)	<ul style="list-style-type: none">• Disconformidad con las resoluciones
Extraordinario de alzada unificación criterio	Art 242	Directores Generales	3 meses	3 meses	<ul style="list-style-type: none">• Estimar gravemente dañosas y erróneas resoluciones• Aplicación de criterios distintos
Extraordinario unificación de doctrina	Art 243	DG Tributos	3 meses	6 meses	
Extraordinario de revisión	Art 244	Interesados	3 meses	6 meses	<ul style="list-style-type: none">• Aparezcan documentos de valor esencial• Resolución Influida por documentos declarados falsos por sentencia judicial• Prevaricación, cohecho, maquinación fraudulenta

Tema 17 IRPF | Aspectos generales

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un tributo de carácter **personal y directo** que grava, según los principios de igualdad, generalidad y progresividad, la renta de las personas físicas de acuerdo con su naturaleza y sus circunstancias personales y familiares.

Constituye el objeto de este Impuesto la renta del contribuyente, **entendida como la totalidad de sus rendimientos**, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador.

Hecho Imponible

El artículo 6 establece que **constituye el hecho imponible** la obtención de renta por el contribuyente:

- a) Los rendimientos del trabajo.
- b) Los rendimientos del capital.
- c) Los rendimientos de las actividades económicas.
- d) Las ganancias y pérdidas patrimoniales.
- e) Las imputaciones de renta que se establezcan por ley.

El artículo 6.4 no está sujeta a este impuesto la renta sujeta al ISD.

El artículo 7 Ley contiene la relación de rentas exentas de gravamen, que son las siguientes:

1. **Determinadas prestaciones y pensiones públicas**, tales como, las derivadas de actos de terrorismo; por lesiones de la Guerra Civil; por **incapacidad permanente absoluta o gran invalidez** reconocidas por la Seguridad Social, etc.

Precisión.

Actualmente, la incapacidad permanente admite en el ámbito de la Seguridad Social cuatro graduaciones, configuradas de la siguiente forma:

- **Incapacidad permanente parcial** para la profesión habitual: Aquella que, sin alcanzar el grado de total, ocasiona al trabajador una disminución no inferior al 33 por 100 en su rendimiento normal para dicha profesión, sin impedirle la realización de las tareas fundamentales de la misma.
- **Incapacidad permanente total** para la profesión habitual: La que inhabilita al trabajador para la realización de todas o de las fundamentales tareas de dicha profesión, siempre que pueda dedicarse a otra distinta.
- **Incapacidad permanente absoluta** para todo trabajo: La que inhabilita por completo al trabajador para toda profesión u oficio.
- **Gran invalidez**: La situación del trabajador afecto de incapacidad permanente y que, por consecuencia de pérdidas anatómicas o funcionales, necesite la asistencia de otra persona para los actos más esenciales

de la vida, tales como vestirse, desplazarse, comer o análogos.

De estas graduaciones, exclusivamente las prestaciones por incapacidad permanente absoluta o gran invalidez percibidas de las Seguridad social, dan derecho a la exención.

2. **Determinadas ayudas**, tales como las percibidas por los afectados por SIDA; las ayudas de contenido económico a los deportistas de alto nivel; Las gratificaciones extraordinarias satisfechas por el Estado español por misiones internacionales de paz, etc.
3. **Determinadas indemnizaciones**:
 - a) Responsabilidad civil por daños personales, en la cuantía legal o judicialmente reconocida y las de contratos de seguro de accidentes.
 - b) Las procedentes de despido o cese del trabajador, en la cuantía establecida en el Estatuto de los trabajadores, con el límite de 180.000 €.
 - c) Las satisfechas por las AAPP, por daños personales, como consecuencia del funcionamiento de los servicios públicos, de acuerdo con los procedimientos reglamentarios.
 - d) Las previstas en la legislación del Estado y de las CC.AA. para compensar la privación de libertad en establecimientos penitenciarios como consecuencia de los supuestos contemplados en la Ley 46/77, de Amnistía.
4. Las becas públicas y las concedidas para cursar estudios reglados, tanto en España como en el extranjero.
5. **Las anualidades por alimentos** percibidas de los padres por decisión judicial.

Precisión.

Estas cantidades tributan, en el pagador, sin que pueda reducir su base imponible. Pero, cuando no tenga derecho al mínimo por descendientes, si su importe es inferior a la base liquidable general, aplicará las escalas del impuesto separadamente al importe de las anualidades por alimentos a los hijos y al resto de la base liquidable general.

6. Los premios literarios, artísticos o científicos relevantes en las condiciones establecidas en el Reglamento.
7. Prestaciones por desempleo (sin límite cuantitativo) en pago único.

Precisión.

Las actividades para las que se puede solicitar son:

- El inicio de una actividad como trabajador autónomo.
- La incorporación a una cooperativa, como socio trabajador o de trabajo de carácter estable.
- La constitución de una sociedad laboral o la incorporación a una, como socio trabajador.



- La creación de una entidad mercantil de nueva constitución o la incorporación a una creada en los 12 meses anteriores, si se va a tener el control de la misma).

Esta exención estará condicionada al mantenimiento de la acción o participación durante el plazo de cinco años, en el supuesto de que el contribuyente se hubiera integrado en sociedades laborales o cooperativas de trabajo asociado o hubiera realizado una aportación al capital social de una entidad mercantil, o al mantenimiento, durante idéntico plazo, de la actividad, en el caso del trabajador autónomo.

8. Los rendimientos positivos de los seguros de vida, depósitos y contratos financieros a través de los cuales se instrumenten los Planes de Ahorro a Largo Plazo, siempre que no se efectúe disposición alguna del capital antes de 5 años desde su apertura y con el límite de aportación de 5.000 € anuales.
9. Los rendimientos del trabajo percibidos por **trabajos efectivamente realizados en el extranjero** para una empresa no residente o un establecimiento permanente radicado en el extranjero y siempre que en ese territorio se aplique un impuesto idéntico o análogo al I.R.P.F. y no se trate de paraíso fiscal y con el límite de 60.100 € anuales.
10. La prestación de la Seguridad Social del Ingreso Mínimo Vital, las prestaciones económicas establecidas por las Comunidades Autónomas en concepto de renta mínima de inserción, así como las demás ayudas establecidas por estas o por entidades locales para atender a colectivos en riesgo de exclusión social, situaciones de emergencia social, etc, hasta un importe máximo anual conjunto de 1,5 veces el indicador público de rentas de efectos múltiples.

Contribuyentes

El artículo 8 de la ley de IRPF indica que son contribuyentes las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español.

No perderán la condición de contribuyentes, las personas físicas de nacionalidad española que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio considerado como paraíso fiscal (en el período del cambio y en los cuatro siguientes).

De acuerdo con el art 9 LIRPF se entiende que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español, siempre:

- a) Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Agencia Tributaria
- b) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, residan habitualmente en España el **cónyuge no**

separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.

Individualización de rentas

De acuerdo con el artículo 11 LIRPF:

- La renta se entenderá obtenida en función del origen de aquélla, cualquiera que sea, en su caso, el régimen económico del matrimonio.
- Los rendimientos del trabajo se atribuirán haya generado el derecho a su percepción.
- Los rendimientos del capital se atribuirán a los titulares de los elementos patrimoniales, de que provengan dichos rendimientos.
- Los rendimientos de las actividades económicas se considerarán obtenidos por quienes las realicen de forma habitual y directa.
- Las ganancias y pérdidas patrimoniales se considerarán obtenidas por los titulares de los bienes.

Imputación temporal

De acuerdo con los arts. 12 y 13 de la Ley, el período impositivo será el año natural y el impuesto se devengará el 31 de diciembre de cada año, salvo cuando se produzca el fallecimiento del contribuyente.

El art 14 LIRPF, al regular la imputación temporal nos indica que

- a) Los rendimientos del trabajo y del capital se imputarán al período impositivo en que sean exigibles.
- b) Los rendimientos de actividades económicas → normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades.
- c) Las ganancias y pérdidas patrimoniales se imputarán al período impositivo en que tenga lugar la alteración.

No obstante, hay una serie de **reglas especiales**:

- a) Cuando no se hubiera satisfecho la totalidad o parte de una renta, por encontrarse pendiente de resolución judicial la determinación del derecho a su percepción o su cuantía, los importes no satisfechos se imputarán al período en que aquélla adquiera firmeza.
- b) Los rendimientos del trabajo que se perciban en períodos distintos a aquel en que fueron exigibles, se imputarán a éstos últimos, mediante autoliquidación complementaria a presentar en el plazo que media entre la fecha en que se perciban y el final del siguiente plazo de declaración por el impuesto, sin sanciones ni intereses de demora ni recargos.

Importante:

En la autoliquidación complementaria no se podrá cambiar la opción de tributación, individual o conjunta por la que se optó en la declaración originaria. Sería un cambio de opción no permitido.

Tema 18 IRPF II Rendimientos, ganancias e imputaciones

Rendimientos y ganancias y pérdidas patrimoniales

La renta del contribuyente se clasificará en:

1. **Renta general** (artículo 45 de la LIRPF): Formarán la renta general los rendimientos y las ganancias y pérdidas patrimoniales que con arreglo a lo dispuesto en el artículo siguiente no tengan la consideración de renta del ahorro, así como las imputaciones de renta.

2. **Renta del ahorro** (artículo 46 de la LIRPF):

- Los rendimientos del capital mobiliario previstos en los apartados 1, 2 y 3 del artículo 25 de la LIRPF.
- Las ganancias y pérdidas patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales.

Rendimientos de trabajo

De acuerdo con el artículo 17 de la Ley de IRPF, todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas.

Se incluirán, en particular:

- Los sueldos y salarios.
- Las prestaciones por desempleo.
- Las remuneraciones en concepto de gastos de representación.
- Las dietas y asignaciones para gastos de viaje, excepto los de locomoción y los normales de manutención y estancia en establecimientos de hostelería con los límites que reglamentariamente se establezcan.
- Las contribuciones o aportaciones satisfechas por los promotores de planes de pensiones
- Las contribuciones satisfechas por los empresarios para planes y fondos de pensiones, cuando aquellas sean imputadas a las personas a quienes se vinculen las prestaciones.

En todo caso, tendrán la consideración de rendimientos del trabajo:

- Las siguientes prestaciones:
 - Las pensiones y haberes pasivos percibidos de la Seguridad Social y clases pasivas.
 - Las prestaciones percibidas de mutualidades generales obligatorias de funcionarios.
 - Las prestaciones percibidas por los beneficiarios de planes de pensiones.
- Las cantidades que se abonen, por razón de su cargo, a los diputados españoles

- Los rendimientos derivados de impartir cursos, conferencias, coloquios, seminarios y similares.
- Los derivados de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas, siempre que se ceda el derecho a su explotación.
- Las retribuciones de los administradores y miembros de los Consejos de Administración.
- Las pensiones compensatorias recibidas del cónyuge y las anualidades por alimentos.
- Los derechos especiales de contenido económico que se reserven los fundadores o promotores de una sociedad.
- Las becas, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 7 de la LIRPF.
- Las percibidas por quienes colaboren en actividades humanitarias o de asistencia social por entidades sin ánimo de lucro.
- Las retribuciones derivadas de relaciones laborales de carácter especial.
- Las aportaciones realizadas al patrimonio protegido de las personas con discapacidad.

Reducciones

Se aplicará una reducción del 30% en el caso de rendimientos íntegros distintos de los previstos en el artículo 17.2 a) de la ley que tengan un período de generación superior a dos años, así como aquellos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo,

Esta reducción tendrá un límite de 300.000 € anuales.

También se aplicará una reducción del 30 % de reducción en el caso de las prestaciones derivadas de planes de pensiones que se perciban en forma de capital, siempre que hayan transcurrido más de dos años desde la primera aportación.

El plazo de dos años no resultará exigible en el caso de prestaciones por invalidez.

Gastos deducibles – Art 19

Tendrán la consideración de gastos deducibles **exclusivamente** los siguientes:

- Las cotizaciones a la Seguridad Social o a mutualidades generales obligatorias de funcionarios.
- Las detracciones por derechos pasivos.
- Las cotizaciones a los colegios de huérfanos o entidades similares.
- Las cuotas satisfechas a sindicatos y colegios profesionales, cuando la colegiación tenga carácter obligatorio, en la parte que corresponda a los fines esenciales de estas instituciones, y con el límite que reglamentariamente se establezca.



- e) Los gastos de defensa jurídica con el límite de 300 € anuales.
- f) En concepto de otros gastos distintos de los anteriores, 2.000 € anuales.
 - Para contribuyentes desempleados inscritos en la oficina de empleo que acepten puesto de trabajo que exija el traslado a un nuevo municipio, se incrementará dicha cuantía, en el periodo impositivo en el que se produzca el cambio de residencia y el siguiente, en 2.000 € anuales adicionales.
 - Tratándose de personas con discapacidad que obtengan rendimientos del trabajo como trabajadores activos, se incrementará dicha cuantía en 3.500 € anuales o 7.750 € anuales, para trabajadores activos que acrediten necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida, o un grado de discapacidad igual o superior al 65 %.

Los gastos deducibles a que se refiere esta letra f) **tendrán como límite** el rendimiento íntegro del trabajo.

Por último, el artículo 20 establece una reducción adicional para los contribuyentes con rendimientos netos del trabajo inferiores a 19.747,5 euros siempre que no tengan rentas, excluidas las exentas, distintas de las del trabajo superiores a 6.500 euros. Estos minorarán el rendimiento neto del trabajo en las siguientes cuantías:

- a) Contribuyentes con rendimientos netos del trabajo iguales o inferiores a 14.047,5 euros: 6.498 euros anuales.
- b) Contribuyentes con rendimientos netos del trabajo comprendidos entre 14.047,5 y 19.747,5 euros: 6.498 euros menos el resultado de multiplicar por 1,14 la diferencia entre el rendimiento del trabajo y 14.047,5 euros anuales.

A estos efectos, el rendimiento neto del trabajo será el resultante de minorar el rendimiento íntegro en los gastos previstos en las letras a), b), c), d) y e) del artículo 19.2 de esta ley.

Como consecuencia de la aplicación de la reducción prevista en este artículo, el saldo resultante no podrá ser negativo.

Rendimientos de capital inmobiliario

Tienen esta naturaleza los procedentes de la titularidad de bienes inmuebles rústicos y urbanos o de derechos reales que recaigan sobre ellos, todos los que se deriven del arrendamiento o de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre aquéllos, cualquiera que sea su denominación o naturaleza (artículo 22 de la Ley).

Criterio administrativo:

Para que los rendimientos derivados del alquiler se califiquen como rendimientos de capital inmobiliario, **el alquiler se tiene que limitar a la mera puesta a disposición de un inmueble** durante periodos de tiempo, sin que vaya acompañado de la prestación de servicios propios de la industria hotelera como pueden ser: servicios periódicos de limpieza, de cambio de ropa, de restauración, de ocio u otros de naturaleza análoga.

Si va acompañado de este tipo de servicios complementarios estaremos ante una actividad empresarial y los rendimientos derivados de la misma tendrán la consideración de rendimientos de actividades económicas, de acuerdo con lo previsto en el artículo 27.1 de la Ley del IRPF.

Se computará como rendimiento íntegro el importe que por todos los conceptos deba satisfacer el adquirente, cesionario, arrendatario o subarrendatario, incluido, en su caso, el correspondiente a todos aquellos bienes cedidos con el inmueble y **excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido o, en su caso, el Impuesto General Indirecto Canario.**

Gastos (artículo 23. 1 de la Ley):

- a) Todos los necesarios para la obtención de los rendimientos. Se considerarán necesarios:
 - 1º. Los intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora del bien. El importe total a deducir por estos gastos no podrá exceder, para cada bien o derecho, de la cuantía de los rendimientos íntegros obtenidos. El exceso se podrá deducir en los cuatro años siguientes.
 - 2º. Los tributos y recargos no estatales y no tengan carácter sancionador.
 - 3º. Los saldos de dudoso cobro en las condiciones que se establezcan reglamentariamente.
 - 4º. Las cantidades devengadas por terceros como consecuencia de servicios personales.
- b) Las cantidades destinadas a la amortización del inmueble y de los demás bienes cedidos con éste. Tratándose de inmuebles, se entiende que la amortización cumple el requisito de efectividad si no excede del resultado de aplicar el 3 % sobre el mayor de los siguientes valores: el coste de adquisición satisfecho o el valor catastral, sin incluir el valor del suelo.

Reducciones (artículo 23.2 y 23.3 Ley):

- Con efectos para los contratos de arrendamiento de vivienda celebrados a partir 1 de enero de 2024, se introducen las siguientes modificaciones en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio:

En los supuestos de arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda, el rendimiento neto positivo calculado con arreglo a lo dispuesto en el apartado anterior, se reducirá:

- a) **En un 90 por ciento** cuando se hubiera formalizado por el mismo arrendador un nuevo contrato de arrendamiento sobre una vivienda situada en una zona de mercado residencial tensionado, en el que la renta inicial se hubiera rebajado en más de un 5 por ciento en relación con la última renta del anterior contrato de arrendamiento de la misma vivienda, una vez aplicada, en su caso, la cláusula de actualización anual del contrato anterior.
- b) **En un 70 por ciento** cuando no cumpliéndose los requisitos señalados en la letra a) anterior, se produzca alguna de las circunstancias siguientes:
 - 1.º Que el contribuyente hubiera alquilado por primera vez la vivienda, siempre que ésta se encuentre situada en una zona de mercado residencial tensionado y el arrendatario tenga una edad comprendida entre 18 y 35 años. Cuando existan varios arrendatarios de una misma vivienda, esta

reducción se aplicará sobre la parte del rendimiento neto que proporcionalmente corresponda a los arrendatarios que cumplan los requisitos previstos en esta letra.

2.º Cuando el arrendatario sea una Administración Pública o entidad sin fines lucrativos a las que sea de aplicación el régimen especial regulado en el título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, que destine la vivienda al alquiler social con una renta mensual inferior a la establecida en el programa de ayudas al alquiler del plan estatal de vivienda, o al alojamiento de personas en situación de vulnerabilidad económica a que se refiere la Ley 19/2021, de 20 de diciembre, por la que se establece el ingreso mínimo vital, o cuando la vivienda esté acogida a algún programa público de vivienda o calificación en virtud del cual la Administración competente establezca una limitación en la renta del alquiler.

c) **En un 60 por ciento** cuando, no cumpliéndose los requisitos de las letras anteriores, la vivienda hubiera sido objeto de una actuación de rehabilitación en los términos previstos en el apartado 1 del artículo 41 del Reglamento del Impuesto que hubiera finalizado en los dos años anteriores a la fecha de la celebración del contrato de arrendamiento.

d) **En un 50 por ciento**, en cualquier otro caso.

Los requisitos señalados deberán cumplirse en el momento de celebrar el contrato de arrendamiento, siendo la reducción aplicable mientras se sigan cumpliendo los mismos.

Estas reducciones sólo resultarán aplicables sobre los rendimientos netos positivos que hayan sido calculados por el contribuyente en una autoliquidación presentada antes de que se haya iniciado un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección que incluya en su objeto la comprobación de tales rendimientos.

En ningún caso resultarán de aplicación las reducciones respecto de la parte de los rendimientos netos positivos derivada de ingresos no incluidos o de gastos indebidamente deducidos en la autoliquidación del contribuyente y que se regularicen en alguno de los procedimientos citados en el párrafo anterior, incluso cuando esas circunstancias hayan sido declaradas o aceptadas por el contribuyente durante la tramitación del procedimiento. Tampoco resultarán de aplicación las reducciones en relación con aquellos contratos de arrendamiento que incumplan lo dispuesto en el apartado 6 del artículo 17 de la Ley de Arrendamientos Urbanos.

Las zonas de mercado residencial tensionado a las que podrá resultar de aplicación lo previsto en este apartado serán las recogidas en la resolución que, de acuerdo con lo dispuesto en la legislación estatal en materia de vivienda, apruebe el Ministerio de Transportes, Movilidad y Agenda urbana.

- Esta reducción sólo resultará aplicable sobre los rendimientos netos positivos que hayan sido calculados por el contribuyente en una autoliquidación presentada antes de que se haya iniciado un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección que incluya en su objeto la comprobación de tales rendimientos.
- En ningún caso resultará de aplicación la reducción respecto de la parte de los rendimientos netos positivos derivada de

ingresos no incluidos o de gastos indebidamente deducidos en la autoliquidación del contribuyente y que se regularicen, incluso cuando esas circunstancias hayan sido declaradas o aceptadas por el contribuyente durante la tramitación del procedimiento.

- Los rendimientos netos con un período de generación superior a dos años, y los que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, se reducirán en un 30 %, cuando, en ambos casos, se imputen en un único período impositivo.

La cuantía del rendimiento neto sobre la que se aplica la reducción no podrá superar el importe de 300.000 euros

Rendimiento en caso de parentesco.

De acuerdo con el artículo 24 LRPF, cuando el adquirente, cesionario, arrendatario o subarrendatario del bien inmueble o del derecho real que recaiga sobre el mismo sea el **cónyuge o un pariente, incluidos los afines, hasta el tercer grado inclusive**, del contribuyente, el rendimiento neto total no podrá ser inferior al que resulte de las reglas del artículo 85 de esta ley.

Precisiones:

- La deducibilidad de estos gastos, sólo opera (debido a la necesaria correlación de los gastos con los ingresos) respecto a la parte del período impositivo en que la vivienda se encuentre alquilada, esto es, que se calculan de forma proporcional al número de días del período impositivo en los que la vivienda se encuentre arrendada.
- En relación con los gastos anuales, única y exclusivamente **serán deducibles los gastos correspondientes al período de tiempo en que el inmueble está alquilado y genere rentas**, en la proporción que corresponda en virtud del principio de correlación de ingresos y gastos. En consecuencia, no tienen la consideración de gastos deducibles a efectos del artículo 23.1 de la Ley del IRPF, los generados durante el tiempo en que el inmueble no está alquilado, incluso aunque esté en disposición de poder arrendarse (en expectativa de alquiler). Criterio interpretativo fijado por el Tribunal Supremo en la Sentencia número 270/2021, de 25 de febrero (ROJ: STS 910/2021).
- **El concepto de mejora** no aparece contemplado expresamente en la normativa del IRPF. Ahora bien, la Resolución de 1 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, en su norma segunda entiende por “mejora” el conjunto de actividades mediante las que se produce una alteración en un elemento del inmovilizado, aumentando su anterior eficiencia productiva.

Por tanto, debe entenderse que constituyen reparaciones y conservaciones las destinadas a mantener la vida útil del inmueble y su capacidad productiva o de uso, mientras que cabe considerar como mejoras las que redundan bien en un aumento de la capacidad o habitabilidad del inmueble, bien en un alargamiento de su vida útil.

- **Los gastos de conservación y reparación efectuados en un inmueble con la finalidad de arrendarlo** (esto es, los efectuados en el período de tiempo previo a la formalización



del contrato de arrendamiento) tendrán la consideración de deducibles para la determinación del rendimiento neto del capital inmobiliario, siempre que vayan dirigidos exclusivamente a la futura obtención de rendimientos del capital inmobiliario (a través del arrendamiento o de la constitución o cesión de derechos de uso y disfrute) y no al disfrute, siquiera temporal, del inmueble por el titular. Si en el ejercicio en que realiza los gastos el contribuyente no obtiene rendimientos del capital inmobiliario derivados del inmueble, los gastos de reparación y conservación podrán ser deducidos en los cuatro años siguientes, respetando cada año el límite legalmente establecido.

- Entre los gastos de financiación se consideran incluidas las **primas del seguro de vida** contratado con la entidad financiera que concedió el préstamo, siempre que la contratación del citado seguro figure entre las condiciones del prestamista para su concesión.
- **En las adquisiciones por herencia o donación:** El coste de adquisición satisfecho, de conformidad con el nuevo criterio del Tribunal Supremo, Sentencia T.S. de 15 de septiembre de 2021. STS nº 1130/2021, incluye el valor del bien adquirido según las normas del Impuesto sobre Sucesiones o Donaciones o su valor comprobado en estos gravámenes, el coste de las inversiones y mejoras efectuadas en el inmueble, así como los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, que hubieran sido satisfechos por el adquirente.
- **Se considera que se trata de un arrendamiento de un bien inmueble destinado a vivienda** cuando, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 2 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos (LAU), el arrendamiento recaiga “sobre una edificación habitable cuyo destino primordial sea satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario”. No tendrán esta consideración los arrendamientos de fincas urbanas celebrados por temporada, sea ésta de verano o cualquier otra.
- **Alquileres turísticos:** En los alquileres turísticos no resulta aplicable la reducción del 60 por 100 prevista en el artículo 23.2 de la Ley de IRPF, ya que no tienen por finalidad satisfacer una necesidad permanente de vivienda sino cubrir una necesidad de carácter temporal. Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), de 8 de marzo de 2018, en unificación de criterio.
- TEAC 8 de septiembre de 2016. El arrendador de un inmueble susceptible de ser utilizado como vivienda puede aplicar la reducción sobre el rendimiento neto derivado de dicho arrendamiento cuando, siendo el arrendatario una persona jurídica, queda acreditado que el inmueble se destina a la vivienda de determinadas personas físicas.
- TEAC 2 de marzo de 2017. **La reducción sólo resultará aplicable respecto de los rendimientos declarados por el contribuyente.** Esta declaración no es necesario que sea en plazo de declaración, pero sí que sea declarado previamente al inicio de cualquier procedimiento de comprobación o inspección en cuyo alcance estén incluidos.

Rendimientos de capital mobiliario

De acuerdo con el artículo 25 LIRPF, tendrán esta naturaleza los rendimientos percibidos:

1. Por la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad.
2. Por la cesión a terceros de capitales propios.
3. Rendimientos de operaciones de capitalización, de seguros y derivadas de la imposición de capitales.
4. Quedan incluidos en este apartado, entre otros, los siguientes rendimientos, dinerarios o en especie:
 - a) Los procedentes de la propiedad intelectual cuando el contribuyente no sea el autor y los procedentes de la propiedad industrial que no se encuentre afecta a actividades económicas.
 - b) Los procedentes de la prestación de asistencia técnica, salvo que tenga lugar en el ámbito de una actividad.
 - c) Los procedentes del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas, y el subarrendamiento.
 - d) Los procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen.

Se deducirán de los rendimientos íntegros exclusivamente los gastos siguientes (artículo 26 de la Ley):

- a) Los gastos de administración y depósito de valores negociables.
- b) Cuando se trate de rendimientos derivados, del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas o de subarrendamientos, se deducirán de los rendimientos íntegros los gastos necesarios y, en su caso, el importe del deterioro sufrido por los bienes.

Los rendimientos con un período de generación superior a dos años o que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, se reducirán en un 30 %, cuando, se imputen en un único período impositivo. La cuantía del rendimiento neto sobre la que se aplica la citada reducción no podrá superar el importe de 300.000 €

Rendimientos de las actividades económicas

En particular, tienen esta consideración los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras, y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas.

Se entenderá que el arrendamiento de inmuebles **se realiza como actividad económica**, únicamente cuando se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

De acuerdo con el artículo 28 de la Ley, el rendimiento neto de las actividades económicas se determinará según las normas del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las reglas especiales contenidas en este artículo, en el artículo 30 de la LIRPF para la estimación directa, y en el artículo 31 de la LIRPF para la estimación objetiva.

Las reglas del artículo 28 son las siguientes:

- A efectos de aplicar las normas de las empresas de reducida dimensión del Impuesto sobre Sociedades, para determinar el importe neto de la cifra de negocios se tendrá en cuenta el conjunto de actividades económicas ejercidas por el contribuyente.
- Para la determinación del rendimiento neto de las actividades económicas no se incluirán las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de los elementos patrimoniales afectos a las mismas.
- La afectación de elementos patrimoniales o la desafectación de activos fijos por el contribuyente no constituirá alteración patrimonial, siempre que los bienes o derechos continúen formando parte de su patrimonio. Se entenderá que no ha existido afectación si se llevase a cabo la enajenación de los bienes o derechos antes de transcurridos tres años desde ésta.
- Se atenderá al valor normal en el mercado de los bienes o servicios objeto de la actividad, que el contribuyente ceda o preste a terceros de forma gratuita o destine al uso o consumo propio.

Asimismo, cuando medie contraprestación y ésta sea notoriamente inferior al valor normal en el mercado de los bienes y servicios, se atenderá a este último.

Estimación directa.

La estimación directa tiene dos modalidades, la normal y la simplificada.

- La modalidad normal implica una remisión a la normativa del Impuesto sobre Sociedades.
- La modalidad simplificada se aplicará para determinadas actividades económicas cuyo importe neto de cifra de negocios, para el conjunto de actividades desarrolladas por el contribuyente, no supere los 600.000 € en el año inmediato anterior, salvo que renuncie a su aplicación, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

En los supuestos de renuncia o exclusión de la modalidad simplificada del método de estimación directa, el contribuyente determinará el rendimiento neto de todas sus actividades económicas por la modalidad normal de este método durante los tres años siguientes, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan.

El artículo 30 de la ley contiene una serie de reglas especiales aplicables a la determinación del rendimiento neto:

- No tendrán la consideración de gasto deducible las aportaciones a mutualidades de previsión social del propio empresario.
- Serán deducibles las retribuciones del cónyuge o los hijos menores que convivan con él siempre que no sean superiores a las de mercado.
- Tendrán la consideración de gasto deducible para la determinación del rendimiento neto en estimación directa, las primas de seguro de enfermedad satisfechas por el contribuyente en la parte correspondiente a su propia cobertura y a la de su cónyuge e hijos menores de veinticinco años que convivan con él. **El límite máximo de deducción será de 500 € por cada una de las personas**

señaladas anteriormente o de 1.500 € por cada una de ellas con discapacidad.

- Cuando sea de aplicación la modalidad simplificada, hay que tener en cuenta las siguientes especialidades:
 - Las amortizaciones del inmovilizado material que se realizarán mediante la aplicación de las tablas de amortización especiales para este método y siempre de forma lineal.
 - El conjunto de las provisiones deducibles y los gastos de difícil justificación se cuantificará aplicando el porcentaje del 7% (5% hasta 2022) sobre el rendimiento neto, excluido este concepto, sin que la cuantía resultante pueda superar 2.000 € anuales.

Precisión

Tratamiento del IVA devengado

No debe computarse dentro de los ingresos íntegros, el IVA devengado cuyas cuotas deban incluirse en las declaraciones de IVA. En cambio, sí deben incluirse entre los ingresos íntegros derivados, el IVA devengado y las compensaciones percibidas cuyas cuotas no deban incluirse en declaraciones-liquidaciones correspondientes a este impuesto.

Entre otros supuestos, dicha circunstancia ocurrirá cuando la actividad económica desarrollada se encuentre en alguno de los siguientes regímenes especiales del IVA, Régimen Especial del Recargo de Equivalencia o Régimen Especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca.

Estimación objetiva

El método de estimación objetiva se aplicará salvo que los contribuyentes renuncien a él o estén excluidos de su aplicación, en los términos previstos en los arts. 33 y 34 del Reglamento del IRPF.

En los supuestos de renuncia o exclusión de la estimación objetiva, el rendimiento se determinará por todas las actividades realizadas por el método de estimación directa durante los 3 años siguientes, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan.

El artículo 31 de la Ley del IRPF señala que este método no podrá aplicarse por los contribuyentes cuando concurra:

- a) Que el volumen de rendimientos íntegros en el año inmediato anterior supere cualquiera de los siguientes importes:
 - Para el conjunto de sus actividades económicas, excepto las agrícolas, ganaderas y forestales, 150.000 € anuales. Sin perjuicio del límite anterior, no podrá aplicarse cuando el volumen de los rendimientos íntegros del año inmediato anterior que corresponda a operaciones por las que estén obligados a expedir factura cuando el destinatario sea un empresario, supere 75.000 € anuales.
 - Para el conjunto de sus actividades agrícolas, ganaderas y forestales, 250.000 € anuales.
- b) Que el volumen de las compras en bienes y servicios, excluidas las adquisiciones de inmovilizado, en el ejercicio anterior supere la cantidad de 150.000 € anuales.



Reducciones

Según el artículo 32 de la Ley podemos distinguir las siguientes reducciones:

1. Los rendimientos netos con un período de generación superior a dos años, así como aquéllos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, se reducirán en un 30 %, cuando, en ambos casos, se imputen en un único período impositivo.

La cuantía sobre la que se aplicará la reducción no podrá superar el importe de 300.000 € anuales.

2. Cuando los rendimientos netos de actividades económicas sean inferiores a 19.747,5 euros, siempre que no tengan rentas, excluidas las exentas, distintas de las de actividades económicas superiores a 6.500 euros:

- a) Contribuyentes con rendimientos netos de actividades económicas iguales o inferiores a 14.047,5 euros: 6.498 euros anuales.
- b) Contribuyentes con rendimientos netos de actividades económicas comprendidos entre 14.047,5 y 19.747,5 euros: 6.498 euros menos el resultado de multiplicar por 1,14 la diferencia entre el rendimiento de actividades económicas y 14.047,5 euros anuales €.

La reducción es de 3.500 o 7.750 € anuales para personas con discapacidad y según el grado.

Para su aplicación se exige el cumplimiento de determinados requisitos, entre ellos, **que no se perciban rendimientos de trabajo** en el ejercicio; que al menos el 70% de los ingresos esté sometido a retención o ingreso a cuenta; que la totalidad de sus operaciones se realice a una única persona física o jurídica, no vinculada; que la suma de gastos deducibles no exceda del 30% de los rendimientos íntegros y que no se realice a través de Entidades en régimen de Atribución de Rentas.

Como consecuencia de la aplicación de esta reducción, el saldo resultante no podrá ser negativo.

3. Además, los contribuyentes que inicien, a partir de 1-1-2013, el ejercicio de una actividad económica y determinen el rendimiento neto de la misma con arreglo al método de estimación directa, podrán reducir en un 20 % el rendimiento neto positivo declarado con arreglo a dicho método, minorado en su caso por las reducciones previstas en los apartados 1 y 2 anteriores y con el límite 100.000 € anuales, en el primer período impositivo en que el mismo sea positivo y en el período impositivo siguiente (artículo 32.3 de la Ley).

Ganancias y pérdidas patrimoniales

Según el artículo 33 de la Ley son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos.

Se estimará que no existe alteración en la composición del patrimonio:

- En los supuestos de división de la cosa común.
- En la disolución de la sociedad de gananciales o en la extinción del régimen matrimonial de participación.
- En la disolución de comunidades de bienes o en los casos de separación de comuneros.

Se estimará que no existe ganancia o pérdida patrimonial en los siguientes supuestos:

- En reducciones del capital. Cuando la reducción de capital, cualquiera que sea su finalidad, dé lugar a la amortización de valores o participaciones, se considerarán amortizadas las adquiridas en primer lugar, y su valor de adquisición se distribuirá proporcionalmente entre los restantes valores homogéneos que permanezcan en el patrimonio del contribuyente.
- Con ocasión de transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente.
- En la extinción del régimen económico matrimonial de separación de bienes, cuando por imposición legal o resolución judicial se produzcan compensaciones, dinerarias o mediante la adjudicación de bienes, por causa distinta de la pensión compensatoria entre cónyuges.
- Con ocasión de las aportaciones a los patrimonios protegidos constituidos a favor de personas con discapacidad.

Estarán exentas del Impuesto las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto:

- Con ocasión de las donaciones que se efectúen a las entidades recogidas en el artículo 68.3 de la LIRPF.
- Con ocasión de la transmisión de su vivienda habitual por mayores de 65 años o por personas en situación de dependencia severa.
- Con ocasión del pago con bienes del Patrimonio Histórico Español.
- Con ocasión de la **dación en pago** de la vivienda habitual del deudor o garante del deudor, para la cancelación de deudas garantizadas con hipoteca que recaiga sobre la misma.

Dación en pago.

Es un negocio jurídico mediante el cual un propietario cede la propiedad de un inmueble que garantiza un préstamo a cambio de la extinción total o parcial de esa deuda. El problema que se planteaba era que la propia transmisión de ese elemento generaba una ganancia patrimonial en el transmitente.

Veamos un ejemplo. María adquiere un inmueble con un valor de adquisición de 80.000 €. La entidad bancaria le concede un préstamo por importe de esos 80.000 íntegros. María por motivos

diversos no puede atender al pago de las cuotas del préstamo. Estas cuotas se van acumulando de forma que a los dos años la deuda que mantiene con la entidad bancaria asciende a 94.500 euros. María entre a la entidad bancaria el inmueble que es valorado por el importe actual de la deuda. Esta dación generará una ganancia patrimonial de 14.500 €. No obstante, cumpliendo con los requisitos recogidos en el artículo 33.4 d) de la Ley, esta ganancia se declara exenta.

No se computarán como pérdidas patrimoniales las siguientes:

- Las no justificadas.
- Las debidas al consumo.
- Las debidas a transmisiones lucrativas por actos ínter vivos o a liberalidades.
- Las debidas a pérdidas en el juego obtenidas en el período impositivo que excedan de las ganancias en el mismo período.
- Las derivadas de las transmisiones de elementos patrimoniales, cuando vuelva a adquirirlos dentro dos meses si cotiza en Bolsa o 1 año en los demás casos.

Esta pérdida patrimonial se integrará cuando se produzca la posterior transmisión del elemento patrimonial.

Cuantificación

En cuanto a la cuantificación de las ganancias y pérdidas patrimoniales, **la regla general**, de acuerdo con el artículo 34 Ley es la siguiente:

- a) En caso de transmisión onerosa o lucrativa constituirá la ganancia o pérdida la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de los valores patrimoniales.
- b) En los demás supuestos, el valor de mercado de los elementos patrimoniales, en su caso.

En el supuesto de transmisiones a título oneroso, de acuerdo con el artículo 35 de la Ley:

1. **El valor de adquisición estará formado** por la suma de:
 - a) El importe real por el que dicha adquisición se hubiera efectuado.
 - b) El coste de las inversiones y mejoras efectuadas y los gastos y tributos inherentes a la adquisición.
En las condiciones que reglamentariamente se determinen, este valor se minorará en el importe de las amortizaciones.
2. **El valor de transmisión** será el importe real por el que la enajenación se hubiese efectuado. De este valor se deducirán los gastos y tributos a que se refiere la letra b) del apartado 1 en cuanto resulten satisfechos por el transmitente.

Cuando la adquisición o la transmisión hubieran sido a título lucrativo se tomará por importe real de los valores respectivos aquéllos que resulten de la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sin que puedan exceder del valor de mercado.

Exención por reinversión

La ley regula los siguientes supuestos de exención por reinversión en el artículo 38 LIRPF:

1. **Transmisión de la vivienda habitual**, cuando el importe total obtenido se reinvierta en una nueva.
Cuando el importe reinvertido sea inferior al total de lo percibido en la transmisión, únicamente se excluirá de tributación la parte proporcional de la ganancia patrimonial obtenida que corresponda a la cantidad reinvertida.
2. Transmisión de elementos patrimoniales por contribuyentes mayores de 65 años, cuando el importe total obtenido por la transmisión se destine en el plazo de seis meses a constituir una renta vitalicia asegurada a su favor, en las condiciones que reglamentariamente se determinen. La cantidad máxima total que a tal efecto podrá destinarse a constituir rentas vitalicias será de 240.000 €.

Ejemplo

D. Ernesto y D^a Lurdes, de 66 y 62 años, han vendido su vivienda habitual el 7 de julio de 2020 por un importe de 500.000 €. Dicha vivienda fue adquirida conjuntamente el 1 de abril de 2010 por importe de 100.000 € incluidos los gastos inherentes a dicha adquisición. Sobre esta vivienda había pendiente una hipoteca de 60.000 €. El 15 de septiembre de 2020 adquieren en común un chalecito en las afueras por 400.000 (gastos incluidos) y trasladan allí su domicilio fiscal.

Al tratarse de la vivienda habitual, **la ganancia que corresponde a D. Ernesto estará exenta por tener más de 65 años, mientras que para D^a Lurdes estará exento en la medida en que reinvierta lo obtenido en la venta en la nueva vivienda.**

La ganancia estará constituida por la diferencia entre el valor de transmisión 500.000 y el valor de adquisición **100.000**, lo que nos da un importe de **400.000 €**

Esta ganancia corresponderá a cada cónyuge por partes iguales (200.000) No obstante, la ganancia de a D. Ernesto estará exenta ya que se trata de su vivienda habitual y tiene más de 65 años.

Respecto a la ganancia obtenida por D^a Lurdes estará exenta en la medida en que reinvierta su parte del importe obtenido, 250.000 € en la vivienda nueva.

Para calcular esta reinversión, se descontará el importe de la hipoteca pendiente 30.000 (50% de 60.000) para determinar el importe a reinvertir.

El importe a reinvertir por D^a Lurdes ascenderá a 220.000 euros (250.000 – 30.000). Dado que reinvierte 200.000 (50% del valor de la nueva vivienda) el porcentaje que se reinvierte será: $200.000 / 220.000 = 90,91\%$

Por tanto, de la ganancia patrimonial obtenida (200.000) estará exento el 90,91% y deberá tributar en consecuencia el 9,09%, es decir: 18.180 €, importe que se incorporará en la base del ahorro de D. Ernesto.



Recuerda

Concepto de vivienda habitual.

A efectos fiscales, se considera vivienda habitual del contribuyente la edificación en la que el contribuyente resida durante un **plazo continuado de, al menos, tres años**.

No obstante, se entenderá que la vivienda tuvo el carácter de habitual, cuando, a pesar de no haber transcurrido dicho plazo, se produzca el fallecimiento del contribuyente o concurran otras **circunstancias que necesariamente exijan el cambio de domicilio**, tales como celebración de matrimonio, separación matrimonial, traslado laboral, obtención del primer empleo o cambio de empleo u otras análogas justificadas.

Por su parte, para que la vivienda adquirida constituya la residencia habitual del contribuyente, **es preciso que sea habitada de manera efectiva y con carácter permanente** por el propio contribuyente, **en un plazo de doce meses, contados a partir de la fecha de adquisición** o terminación de las obras

Plazo de la reinversión: La reinversión del importe obtenido en la enajenación deberá efectuarse, de una sola vez o sucesivamente, en un período no superior a dos años, contados de fecha a fecha, que pueden ser no sólo los posteriores sino también los anteriores a la venta de la anterior vivienda habitual.

Incumplimiento de las condiciones de la reinversión: El incumplimiento determina el sometimiento a gravamen de la parte de la ganancia patrimonial correspondiente. El contribuyente deberá imputar la parte de la ganancia patrimonial que resulte no exenta al año de su obtención, practicando, para ello, autoliquidación complementaria con inclusión de los intereses de demora.

Esta última declaración se presentará en el plazo que media entre la fecha en que se produzca el incumplimiento y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se produzca dicho incumplimiento.

Debe distinguirse cuidadosamente, según que el incumplimiento afecte al plazo de la reinversión o al importe reinvertido. En este último caso, no se pierde el derecho a la exención de la ganancia patrimonial obtenida que corresponda a la cantidad reinvertida.

Cambio de criterio tras Sentencia del Tribunal Supremo 1239/2020. En su Fundamento de derecho Tercero se recoge lo siguiente:

Para aplicar la exención por reinversión no resulta preciso emplear en su totalidad el dinero obtenido de la venta de la

anterior vivienda siendo suficiente con aplicar para el mismo fin dinero tomado a préstamo de un tercero, ya sea directamente o bien como consecuencia de la subrogación en un préstamo previamente contratado por el transmitente del inmueble es suficiente con aplicar para el mismo fin dinero tomado a préstamo de un tercero, ya sea directamente o bien como consecuencia de la subrogación en un préstamo previamente contratado por el transmitente del inmueble.

Imputaciones de renta

Reguladas en el artículo 85 Ley de IRPF, en el supuesto de los bienes inmuebles urbanos, tendrá la consideración de renta imputada la cantidad que resulte de aplicar el 2 % al valor catastral, (1,1 % si se ha revisado en los últimos 10 años) determinándose **proporcionalmente al número de días** que corresponda en cada período impositivo.

Si a la fecha de devengo del impuesto el inmueble careciera de valor catastral o éste no hubiera sido notificado al titular, el porcentaje será del 1,1 % y se aplicará sobre el 50 % del mayor de los siguientes valores: el comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o el precio, contraprestación o valor de la adquisición.

Cuando se trate de inmuebles en construcción y en los supuestos en que, por razones urbanísticas, el inmueble no sea susceptible de uso, no se estimará renta alguna.

La Disposición adicional quincuagésima quinta de la Ley de IRPF señala que el porcentaje de imputación del 1,1 por ciento previsto en el artículo 85 de esta ley resultará de aplicación en el caso de inmuebles localizados en municipios en los que los valores catastrales hayan sido revisados, modificados o determinados mediante un procedimiento de valoración colectiva de carácter general, de conformidad con la normativa catastral, **siempre que hubieran entrado en vigor a partir de 1 de enero de 2012**.

Recuerda

En muchos supuestos sobre rendimientos de capital inmobiliario suelen caer trampas en relación a inmuebles que no están durante todo el periodo alquilado. Es importante no olvidarnos de que en el tiempo que no ha estado alquilado se ha generado una imputación inmobiliaria.

Tema 19 IRPF III Tributación familiar. Gestión del Impuesto

Unidad familiar

De acuerdo con el artículo 82, existen únicamente dos tipos de unidades familiares:

- 1º) La integrada por los cónyuges no separados legalmente y, si los hubiera:
 - a) Los hijos menores, con excepción de los que, con el consentimiento de los padres, vivan independientes.
 - b) Los hijos mayores de edad incapacitados judicialmente sujetos a patria potestad prorrogada o rehabilitada.
- 2º) En los casos de separación legal, o cuando no existiera vínculo matrimonial, la formada por el padre o la madre y **todos** los hijos que convivan con uno u otro.

Nadie podrá formar parte de dos unidades familiares al mismo tiempo.

La determinación de los miembros de la unidad familiar se realizará atendiendo a la situación existente a 31 de diciembre de cada año.

Ejercicio de la opción de tributación

Las personas físicas integradas en una unidad familiar podrán optar, en cualquier período impositivo, por tributar conjuntamente en el IRPF, con arreglo a las normas generales del impuesto y las disposiciones de este título, siempre que todos sus miembros sean contribuyentes por este impuesto.

La opción por la tributación conjunta **no vinculará para períodos sucesivos**.

La opción por la tributación conjunta deberá abarcar a la totalidad de los miembros de la unidad familiar. Si uno de ellos presenta declaración individual, los restantes deberán utilizar el mismo régimen.

La opción ejercitada para un período impositivo no podrá ser modificada con posterioridad respecto del mismo una vez finalizado el plazo reglamentario de declaración.

En caso de falta de declaración, los contribuyentes tributarán individualmente, salvo que manifiesten expresamente su opción en el plazo de 10 días a partir del requerimiento de la Administración tributaria.

Precisión. Si no hay vínculo matrimonial, la opción por la tributación conjunta **corresponderá a quien tenga atribuida la guarda y custodia** de los hijos a la fecha de devengo.

En los supuestos de guarda y custodia compartida la opción de la tributación conjunta puede ejercitarla cualquiera de los dos progenitores, optando el otro por declarar de forma individual.

Es innegociable, en cambio la aplicación de los mínimos por descendientes que corresponderá por partes iguales, salvo circunstancias de atribución única de la patria potestad.

Especialidades de la tributación conjunta

Los importes y límites establecidos en la tributación individual se aplicarán en idéntica cuantía en la tributación conjunta salvo:

- 1º) Los límites máximos de reducción en la base imponible serán aplicados individualmente por cada partícipe o mutualista integrado en la unidad familiar.
- 2º) En cualquier modalidad, se aplicará, con independencia del número de miembros, el importe del mínimo del contribuyente.
- 3º) En la primera de las modalidades, se reducirá la Base Imponible en 3.400 € anuales.
- 4º) En la segunda de las modalidades, se reducirá en 2.150 € anuales

No se aplicará esta reducción cuando el contribuyente conviva con el padre o la madre de alguno de los hijos que forman parte de su unidad familiar.

Todos los miembros de la unidad familiar quedarán conjunta y solidariamente sometidos al impuesto, sin perjuicio del derecho a prorratear entre sí la deuda tributaria, según la parte de renta sujeta que corresponda a cada uno de ellos.

Los mínimos personales y familiares

El mínimo personal y familiar será el resultado de sumar el mínimo del contribuyente y los mínimos por descendientes, ascendientes y discapacidad.

Mínimo del contribuyente. Artículo 57 LIRPF

- El mínimo del contribuyente será, con carácter general, de 5.550 euros anuales.
- Cuando el contribuyente tenga una edad superior a 65 años, el mínimo se aumentará en 1.150 euros anuales. Si la edad es superior a 75 años, el mínimo se aumentará adicionalmente en 1.400 euros anuales.

Mínimo por descendientes. Artículo 58 LIRPF

El mínimo por descendientes será, por cada uno de ellos **menor de veinticinco años o con discapacidad cualquiera que sea su edad**, siempre que conviva con el contribuyente y no tenga rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros, de:

- 2.400 euros anuales por el primero.
- 2.700 euros anuales por el segundo.
- 4.000 euros anuales por el tercero.
- 4.500 euros anuales por el cuarto y siguientes.

A estos efectos, se asimilarán a los descendientes aquellas personas vinculadas al contribuyente por razón de tutela y acogimiento, en los términos previstos en la legislación civil aplicable.



Cuando el descendiente sea menor de tres años, el mínimo a que se refiere el apartado 1 anterior se aumentará en 2.800 euros anuales.

En los supuestos de adopción o acogimiento, tanto preadoptivo como permanente, dicho aumento se producirá, con independencia de la edad del menor, en el período impositivo en que se inscriba en el Registro Civil y en los dos siguientes. Cuando la inscripción no sea necesaria, el aumento se podrá practicar en el período impositivo en que se produzca la resolución judicial o administrativa correspondiente y en los dos siguientes.

Mínimo por ascendientes. Artículo 59.

- El mínimo por ascendientes será de 1.150 euros anuales, por cada uno de ellos **mayor de 65 años** o con discapacidad cualquiera que sea su edad que conviva con el contribuyente y no tenga rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros.
- Entre otros casos, se considerará que conviven con el contribuyente los ascendientes con discapacidad que, dependiendo del mismo, sean internados en centros especializados.
- **Cuando el ascendiente sea mayor de 75 años**, el mínimo a que se refiere el apartado 1 anterior se aumentará en 1.400 euros anuales.

Mínimo por discapacidad. Artículo 60.

El mínimo por discapacidad será la suma del mínimo por discapacidad del contribuyente y del mínimo por discapacidad de ascendientes y descendientes.

- **El mínimo por discapacidad del contribuyente** será de 3.000 euros anuales cuando sea una persona con discapacidad y 9.000 euros anuales cuando sea una persona con discapacidad y acredite un grado de discapacidad igual o superior al 65 por ciento.

Dicho mínimo se aumentará, en concepto de gastos de asistencia, en 3.000 euros anuales cuando acredite necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida, o un grado de discapacidad igual o superior al 65 por ciento.

- **El mínimo por discapacidad de ascendientes o descendientes** será de 3.000 euros anuales por cada uno de los descendientes o ascendientes que generen derecho a la aplicación del mínimo a que se refieren los artículos 58 y 59 de esta Ley, que sean personas con discapacidad, cualquiera que sea su edad. El mínimo será de 9.000 euros anuales, por cada uno de ellos que acrediten un grado de discapacidad igual o superior al 65 por ciento.

Dicho mínimo se aumentará, en concepto de gastos de asistencia, en 3.000 euros anuales por cada ascendiente o descendiente que acredite necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida, o un grado de discapacidad igual o superior al 65 por ciento.

A los efectos de este Impuesto, **tendrán la consideración de personas con discapacidad** los contribuyentes que acrediten, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan, **un grado de discapacidad igual o superior al 33 por ciento**.

En particular, se considerará acreditado un grado de discapacidad igual o superior al 33 por ciento en el caso de los pensionistas de la Seguridad Social que tengan reconocida una pensión de incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez y en el

caso de los pensionistas de clases pasivas que tengan reconocida una pensión de jubilación o retiro por incapacidad permanente para el servicio o inutilidad. Igualmente, se considerará acreditado un grado de discapacidad igual o superior al 65 por ciento, cuando se trate de personas cuya incapacidad sea declarada judicialmente, aunque no alcance dicho grado.

Precisión.

Con la entrada en vigor de la Ley 8/2021 de modificación del código civil desaparecen los estados de incapacidad judicial por lo que, desde esa fecha será necesaria acreditar el grado de discapacidad mediante el certificado emitido por el órgano competente de la comunidad autónoma.

Normas comunes para la aplicación del mínimo del contribuyente y por descendientes, ascendientes y discapacidad. Artículo 61.

- **Cuando dos o más contribuyentes tengan derecho** a la aplicación del mínimo por descendientes, ascendientes o discapacidad, respecto de los mismos ascendientes o descendientes, su importe se prorrateará entre ellos por partes iguales.

No obstante, cuando los contribuyentes tengan distinto grado de parentesco con el ascendiente o descendiente, la aplicación del mínimo corresponderá a los de grado más cercano, salvo que éstos no tengan rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros, en cuyo caso corresponderá a los del siguiente grado.

- No procederá la aplicación del mínimo por descendientes, ascendientes o discapacidad, cuando los ascendientes o descendientes **que generen el derecho a los mismos presenten declaración por este Impuesto con rentas superiores a 1.800 euros**.
- La determinación de las circunstancias personales y familiares se realizará atendiendo a la situación existente en la fecha de devengo del Impuesto.
- No obstante, en caso de fallecimiento de un descendiente o ascendiente que genere el derecho al mínimo por descendientes o ascendientes, la cuantía será de 2.400 euros anuales o 1.150 euros anuales por ese descendiente o ascendiente, respectivamente.
- Para la aplicación del mínimo por ascendientes, será necesario que éstos convivan con el contribuyente, al menos, la mitad del período impositivo o, en el caso de fallecimiento del ascendiente antes de la finalización de este, la mitad del período transcurrido entre el inicio del período impositivo y la fecha de fallecimiento.

Precisión.

A efectos de calcular las rentas superiores a 8.000 euros, el concepto de renta está constituido por **la suma algebraica de los rendimientos netos**, de imputaciones de rentas y de las ganancias y pérdidas patrimoniales computadas en el año.

Esto significa que se computarán una vez deducidos los gastos (incluyendo el gasto deducible de 2.000 € del artículo 19.2 f de la Ley de IRPF en concepto de "Otros gastos") pero sin aplicación de las reducciones correspondientes, salvo en el caso de rendimientos del trabajo, en los que se podrán tener en cuenta la

reducción prevista en el artículo 18 de la LIRPF al aplicarse con carácter previo a la deducción de gastos.

Deducciones por maternidad y familiares

Deducción por maternidad.

Las **mujeres** con hijos **menores de tres años** con derecho a la aplicación del mínimo por descendientes previsto en el artículo 58 de esta Ley, que en el momento del nacimiento del menor perciban prestaciones contributivas o asistenciales del sistema de protección de desempleo, o que en dicho momento o en cualquier momento posterior estén dadas de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o mutualidad con un período mínimo, en este último caso, de 30 días cotizados, **podrán minorar la cuota diferencial de este Impuesto hasta en 1.200 euros anuales** por cada hijo menor de tres años.

En los supuestos de adopción o acogimiento, tanto preadoptivo como permanente, la deducción se podrá practicar, con independencia de la edad del menor, durante los tres años siguientes a la fecha de la inscripción en el Registro Civil.

En caso de fallecimiento de la madre, o cuando la guarda y custodia se atribuya de forma exclusiva al padre o, en su caso, a un tutor, siempre que cumpla los requisitos previstos en este artículo, éste tendrá derecho a la práctica de la deducción pendiente.

Ampliación de la deducción por maternidad 2020, 2021 y 2022

Se añade un nuevo punto 4 a la disposición adicional trigésima octava por la disposición final quinta de la Ley 6/2023, según el cual, las mujeres que a partir del 1 de enero de 2020 hayan pasado a estar en alguna de las situaciones que se enumeran a continuación, también generarán derecho a la Deducción por maternidad y al incremento por gastos de guardería por todos los meses de 2020, 2021 y 2022:

1) Trabajadoras por cuenta ajena que pasen a situación legal de desempleo por:

- Haber quedado suspendido su contrato de trabajo. Esta situación se produce en los siguientes casos: ERTE con suspensión total y víctimas de violencia de género.
- Encontrarse en un período de inactividad productiva de las trabajadoras fijas-discontinuas

2) Trabajadoras por cuenta propia que pasen a percibir la prestación por cese de actividad como consecuencia de la suspensión de la actividad económica desarrollada (PECATA)

La aplicación de esta ampliación de la deducción para estos tres años (2020,2021 y 2022) se realizará de forma separada en la declaración de Renta 2022 sin que se deba rectificar las autoliquidaciones de esos ejercicios.

No obstante, en aquellos casos en que los contribuyentes hubieran aplicado en las declaraciones de 2020 y 2021, el importe correspondiente a los meses en que concurran estas nuevas causas y todavía no hubieran sido objeto de regularización por la AEAT, se mantendrán sin cambios estas declaraciones y no se aplicarán estos importes en la declaración de Renta 2022.

La deducción por maternidad y el incremento por gastos de guarderías por cada uno de estos años no podrá superar los 1.200€ y 1.000€ respectivamente por hijo.

Incremento por gastos de guardería.

El importe anterior se podrá incrementar hasta en 1.000 euros adicionales cuando el contribuyente que tenga derecho a la misma hubiera satisfecho en el período impositivo **gastos de custodia del hijo menor de tres años en guarderías o centros de educación infantil autorizados.**

En el período impositivo en que el hijo menor cumpla tres años, el incremento previsto en este apartado podrá resultar de aplicación respecto de los gastos incurridos con posterioridad al cumplimiento de dicha edad hasta el mes anterior a aquél en el que pueda comenzar el segundo ciclo de educación infantil.

Se podrá solicitar a la Agencia Estatal de Administración Tributaria el abono del importe de la deducción previsto en el apartado 1 anterior de forma anticipada. En estos supuestos, no se minorará la cuota diferencial del impuesto.

La tramitación del abono anticipado se efectuará de acuerdo con el siguiente procedimiento:

- a) La solicitud se presentará en el lugar, forma y plazo que determine la Ministra de Hacienda, quien podrá determinar los casos en los que se pueda formular por medios telemáticos o telefónicos. En el supuesto previsto en el apartado 4 de este artículo, las solicitudes deberán presentarse de forma simultánea.
- b) La Agencia Estatal de Administración Tributaria, a la vista de la solicitud recibida, y de los datos obrantes en su poder, abonará de oficio de forma anticipada y a cuenta el importe de la deducción por maternidad. En el supuesto de que no procediera el abono anticipado de la deducción, notificará tal circunstancia al contribuyente con expresión de las causas que motivan la denegación.
- c) El abono de la deducción de forma anticipada se efectuará, mediante transferencia bancaria, por la Agencia Estatal de Administración Tributaria mensualmente y sin prorrateos por un importe de 100 euros por cada hijo. La Ministra de Hacienda podrá autorizar el abono por cheque cruzado o nominativo cuando concurran circunstancias que lo justifiquen.

Deducciones por familia numerosa o personas con discapacidad a cargo.

Los contribuyentes que realicen una actividad **por cuenta propia o ajena** por la cual estén dados de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o mutualidad, así como los contribuyentes que perciban prestaciones contributivas y asistenciales del sistema de protección del desempleo, pensiones abonadas por el Régimen General y los Regímenes especiales de la Seguridad Social o por el Régimen de Clases Pasivas del Estado, podrán minorar la cuota diferencial del impuesto en las siguientes deducciones:

- a) Por cada descendiente con discapacidad con derecho a la aplicación del mínimo por descendientes previsto en el artículo 58 de esta Ley, hasta 1.200 euros anuales.
- b) Por cada ascendiente con discapacidad con derecho a la aplicación del mínimo por ascendientes previsto en el artículo 59 de esta Ley, hasta 1.200 euros anuales.
- c) Por ser un ascendiente, o un hermano huérfano de padre y madre, que forme parte de una familia numerosa conforme a la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de Protección a las



Familias Numerosas, o por ser un ascendiente separado legalmente, o sin vínculo matrimonial, con dos hijos sin derecho a percibir anualidades por alimentos y por los que tenga derecho a la totalidad del mínimo previsto en el artículo 58 de esta Ley, hasta 1.200 euros anuales. En caso de familias numerosas de categoría especial, esta deducción se incrementará en un 100 por ciento. Este incremento no se tendrá en cuenta a efectos del límite a que se refiere el apartado 2 de este artículo.

La cuantía de la deducción a que se refiere el párrafo anterior se incrementará hasta en 600 euros anuales por cada uno de los hijos que formen parte de la familia numerosa que exceda del número mínimo de hijos exigido para que dicha familia haya adquirido la condición de familia numerosa de categoría general o especial, según corresponda. Este incremento no se tendrá en cuenta a efectos del límite a que se refiere el apartado 2 de este artículo.

- d) Por el cónyuge no separado legalmente con discapacidad, siempre que no tenga rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros ni genere el derecho a las

deducciones previstas en las letras a) y b) anteriores, hasta 1.200 euros anuales.

Se podrá solicitar a la Agencia Estatal de Administración Tributaria el **abono de las deducciones** de forma anticipada. En estos supuestos, no se minorará la cuota diferencial del impuesto.

Asimismo, reglamentariamente se podrán determinar los supuestos de **cesión del derecho a la deducción a otro contribuyente** que tenga derecho a su aplicación respecto de un mismo descendiente, ascendiente o familia numerosa.

En este caso, a efectos del cálculo de la deducción a que se refiere el apartado 2 de este artículo, se tendrá en cuenta de forma conjunta, tanto el número de meses en que se cumplan de forma simultánea los requisitos previstos en el apartado 1 de este artículo como las cotizaciones y cuotas totales a la Seguridad Social y Mutualidades correspondientes a todos los contribuyentes que tuvieran derecho a la deducción.

Se entenderá que no existe transmisión lucrativa a efectos fiscales por esta cesión

Obligación de declarar

Regla	Tipo de rendimiento	Importe	Observaciones
REGLA 1	Rendimientos de Trabajo	22.000 €	<ul style="list-style-type: none"> Un pagador (2º y restantes ≤ 1.500 € anuales). Prestaciones pasivas de dos o más pagadores cuyas retenciones hayan sido determinadas por la SEAT Tributaria.
		15.876 €	<ul style="list-style-type: none"> Más de un pagador (2º y restantes >1.500 € anuales). Pensiones compensatorias o anualidades por alimentos. Pagador de los rendimientos no obligado a retener. Rendimientos sujetos a tipo fijo de retención.
	<ul style="list-style-type: none"> Rendimientos de Capital Mobiliario sujetos a retención Ganancias patrimoniales sujetas a retención 	1.600 €	No se ampara en este límite las ganancias patrimoniales procedentes de transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones de Instituciones de Inversión Colectiva en las que la base de retención no proceda determinarla por la cuantía a integrar en la base imponible.
	<ul style="list-style-type: none"> Imputaciones inmobiliarias. Rendimientos de Letras del Tesoro. Subvenciones para adquisición de viviendas de protección oficial o precio tasado Ganancias patrimoniales que provienen de ayudas públicas 	1.000 €	
REGLA 2	<ul style="list-style-type: none"> Rendimientos de Trabajo. Rendimientos del capital mobiliario e inmobiliario Rendimientos de actividades económicas. Ganancias de Patrimonio sujetas o no a retención. 	1.000 €	Con fecha de efectos 1 de enero de 2023 se añade el siguiente párrafo por el RDL 13/2022: No obstante lo anterior, estarán en cualquier caso obligadas a declarar todas aquellas personas físicas que en cualquier momento del período impositivo hubieran estado de alta, como trabajadores por cuenta propia, en el Régimen Especial de Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos, o en el Régimen Especial de la Seguridad Social de los Trabajadores del Mar.
	<ul style="list-style-type: none"> Pérdidas patrimoniales 	< 500 €	Cualquiera que sea su naturaleza.

Declaraciones

El ingreso del importe resultante de la autoliquidación sólo se podrá fraccionar sin interés ni recargo alguno en dos partes: la primera, del 60 % de su importe, en el momento de presentar la declaración, y la segunda, del 40 % restante, en el plazo establecido (hasta el 5 de noviembre generalmente), siempre que la declaración se haya presentado en plazo y no se trate de autoliquidaciones complementarias

Suspensión entre cónyuges

El contribuyente cuya autoliquidación resulte a ingresar podrá solicitar la suspensión del ingreso de la deuda tributaria, sin intereses de demora, en una cuantía igual o inferior a la devolución a la que tenga derecho su cónyuge por este mismo impuesto.

Retenciones

De acuerdo con el artículo 75 del Reglamento, estarán sujetos a retención:

- Los rendimientos del trabajo.
- Los rendimientos procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos.
- Los rendimientos del capital mobiliario.
- Los rendimientos de actividades profesionales, agrícolas, ganaderas y forestales y los rendimientos de actividades empresariales.
- Las ganancias patrimoniales obtenidas como consecuencia de las transmisiones de Fondos de Inversión, las derivadas de la transmisión de los derechos de suscripción y los premios que se entreguen como consecuencia de la participación en juegos, concursos, rifas o combinaciones aleatorias (estén o no vinculados a la oferta, promoción o venta de determinados productos).

No existirá obligación de practicar retención o ingreso a cuenta:

- Las rentas exentas y las dietas y gastos de viaje exceptuados de gravamen.
- Las primas de conversión de obligaciones en acciones.
- Los premios de juegos organizados al amparo del Real Decreto-Ley 16/77 y aquellos cuya base de retención no sea superior a 300 €.
- Los rendimientos procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos cuando se trate de arrendamiento de vivienda por empresas para sus empleados; cuando las rentas satisfechas por el arrendatario a un mismo arrendador no superen los 900 € anuales y cuando el arrendador esté obligado a tributar por el IAE por el epígrafe 861 u otro que le faculte para la actividad de arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos y no resulte cuota cero.

El Reglamento excluye de la obligación de retener sobre rendimientos del trabajo que no superen determinadas cuantías fijadas en función de la situación del contribuyente (soltero; viudo; divorciado; con o sin cónyuge que obtenga rentas inferiores a 1.500 €) y del número de hijos y otros descendientes.

Contenido de la obligación de retener

Los sujetos obligados a retener asumirán la obligación de efectuar el ingreso, sin que el incumplimiento de aquella obligación pueda excusarles de ésta.

Cuando la retención no se hubiera practicado o lo hubiera sido por un importe inferior al debido, por causa imputable exclusivamente al retenedor u obligado a ingresar a cuenta, el receptor deducirá de la cuota la cantidad que debió ser retenida.

Los contribuyentes deberán comunicar, al pagador de rendimientos sometidos a retención las circunstancias determinantes para el cálculo de la retención o ingreso a cuenta procedente (Modelo 145)

Importe de la retención

De acuerdo con el artículo 101 del Reglamento de IRPF:

- En los rendimientos de trabajo, se tienen en cuenta las circunstancias personales y familiares. Por excepción hay tipos fijos: 35% retribuciones de miembros de Consejos de Administración (19% si provienen de entidades cuyo INCN < 100.000 €) y 15% por cursos, conferencias y coloquios).
- En los rendimientos del capital mobiliario, se aplicará con carácter general el 19 por 100.
- En los rendimientos de actividades económicas se aplicará el 15 por 100 para actividades profesionales; 2 por 100 agrícolas o ganaderas (1 por 100 engorde de porcino y avicultura) y forestales y 1 por 100 para determinadas actividades empresariales en estimación objetiva.
- En cesión del derecho de imagen: 24 por 100 retención y 19 por 100 en ingreso a cuenta
- El importe del ingreso a cuenta a realizar por retribuciones en especie será el resultado de aplicar el porcentaje de retención aplicable, según la fuente de renta de la que se trate, sobre el valor de la retribución en especie; salvo en las retribuciones del capital mobiliario y en los premios, que será el resultado de incrementar en un 20 por 100 el valor de adquisición o coste para el pagador.

Pagos fraccionados

Los contribuyentes que ejerzan actividades económicas estarán obligados a efectuar pagos fraccionados salvo que en el ejercicio anterior (sólo en actividades profesionales, agrícolas, ganaderas o forestales) al menos el 70 % de los ingresos hubiese sido objeto de retención.

Por las actividades que estuvieran en estimación directa, en cualquiera de sus modalidades, **el 20%**. Por las actividades que estuvieran en régimen de estimación objetiva, con carácter general, **el 4 por 100**.

Tratándose de actividades agrícolas, ganaderas, forestales o pesqueras, cualquiera que fuese el régimen de determinación del rendimiento neto, **el 2 por 100** del volumen de ingresos del trimestre, excluidas las subvenciones de capital y las indemnizaciones.



La gestión del impuesto

Según el artículo 103 de la Ley del IRPF, cuando la suma de las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados de este Impuesto, y, en su caso, de las deducciones, sea superior al importe de la cuota resultante de la autoliquidación, la Administración tributaria practicará, si procede, liquidación provisional dentro de los seis meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación de la declaración.

Cuando la declaración hubiera sido presentada fuera de plazo, los seis meses a que se refiere el párrafo anterior se computarán desde la fecha de su presentación.

Si la liquidación provisional no se hubiera practicado en el plazo de 6 meses, la Administración tributaria procederá a devolver de oficio el exceso sobre la cuota autoliquidada, sin perjuicio de la práctica de las liquidaciones ulteriores que pudieran resultar procedentes.

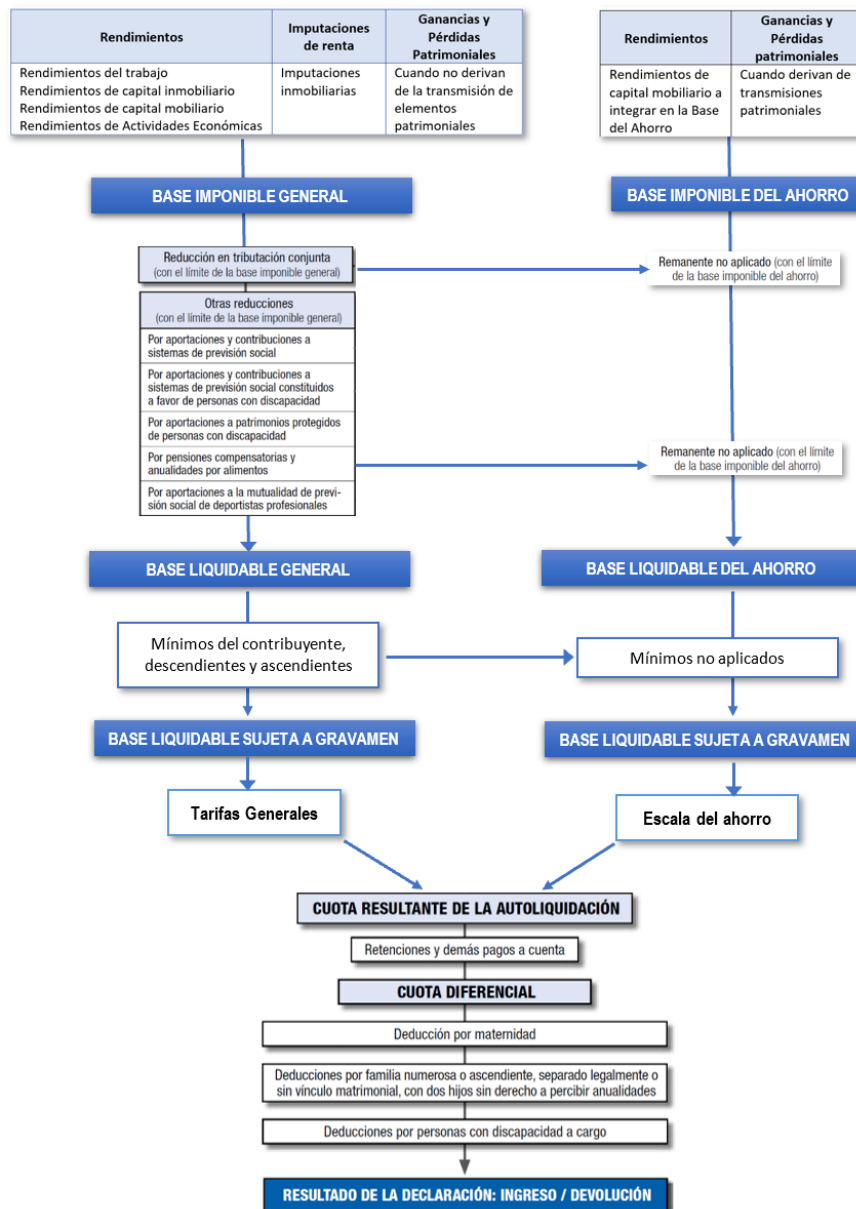
Transcurrido el plazo de **6 meses**, sin que se haya ordenado el pago de la devolución por causa no imputable al contribuyente, se aplicará a la cantidad pendiente de devolución el interés de demora en la cuantía y forma prevista en los Arts. 26.6 y 31 de la LGT.

Obligaciones formales del contribuyente

Los contribuyentes del IRPF estarán obligados a **conservar, durante el plazo de prescripción, los justificantes y documentos** acreditativos de las operaciones, rentas, gastos, ingresos, reducciones y deducciones de cualquier tipo que deban constar en sus declaraciones.

Asimismo, los contribuyentes de este impuesto estarán obligados a llevar los libros o registros que reglamentariamente se establezcan.

Esquema de liquidación del Impuesto



Tema 20 IVA I

El artículo 1 de la Ley 37/92 señala que: El IVA es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo y grava en la forma y condiciones previstas en esta Ley, las siguientes operaciones:

- Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales.
- Las adquisiciones intracomunitarias de bienes.
- Las importaciones de bienes.

Por tanto, la naturaleza de este impuesto es: Indirecto, real, objetivo, instantáneo que recae sobre el consumo.

Ámbito de aplicación

El artículo 3 de la LIVA recoge que el ámbito espacial de aplicación del impuesto es el territorio español, determinado según las previsiones del apartado siguiente, incluyendo en él las islas adyacentes, el mar territorial hasta el límite de 12 millas.

Exclusiones:

- Ceuta y Melilla en cuanto territorios no comprendidos en la Unión Aduanera.
- Canarias; en cuanto territorios excluidos de la armonización de los impuestos sobre el volumen de negocios.

Hecho imponible

El artículo 4 de la Ley 37/92 señala que constituye el hecho imponible las **entregas de bienes y prestaciones de servicios** efectuadas, en el **territorio de aplicación del impuesto, por empresarios o profesionales a título oneroso**, con carácter habitual u ocasional, **en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional**, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.

Se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional las efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional.

Precisión.

La sujeción al impuesto se produce **con independencia de los fines o resultados** perseguidos en la actividad empresarial o profesional o en cada operación en particular.

Concepto de empresario o profesional.

A efectos del IVA **se consideran empresarios** de acuerdo con el **artículo 5 LIVA**

- Las personas o entidades que realicen actividades empresariales o profesionales.
- Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.
- Quienes realicen operaciones que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener

ingresos continuados en el tiempo. En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes.

- Quienes efectúen la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas, en todos los casos, a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente.
- Quienes realicen a título ocasional las entregas de medios de transporte nuevos exentas del artículo 25

Son actividades empresariales o profesionales (según art 5. Dos)

- Las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción, materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.
- Se considerarán iniciadas desde el momento en que se realice la adquisición de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de las actividades (...) Quienes realicen tales adquisiciones tendrán desde ese momento la condición de empresarios o profesionales a efectos del IVA.

Se presumirá el ejercicio de actividades empresariales o profesionales:

- En los supuestos a que se refiere el artículo 3 del Código de Comercio (esto es, desde que la persona que se proponga ejercerlo anuncie, de cualquier modo, un establecimiento que tenga por objeto alguna operación mercantil)
- Cuando para la realización de las operaciones definidas en el artículo 4 de la Ley se exija contribuir por el I.A.E.
- No tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o servicios a título gratuito.

Operaciones no sujetas al impuesto.

De acuerdo con el artículo 7 LIVA, no estarán sujetas:

- 1º. **La transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporales** que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, **constituyan o sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma** en el transmitente, capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, con independencia del régimen fiscal que a dicha transmisión le resulte de aplicación en el ámbito de otros tributos y del procedente conforme a lo dispuesto en el artículo 4, apartado cuatro, de esta Ley.
- 2º. **Las entregas gratuitas de muestras de mercancías** sin valor comercial estimable, con fines de promoción de las actividades empresariales o profesionales.
- 3º. **Las prestaciones de servicios de demostración a título gratuito** efectuadas para la promoción de las actividades empresariales o profesionales.
- 4º. Las entregas sin contraprestación de impresos u **objetos de carácter publicitario**.



Precisiones.

Los impresos publicitarios **deberán llevar de forma visible el nombre del empresario** o profesional que produzca o comercialice bienes o que ofrezca determinadas prestaciones de servicios.

A los efectos de esta Ley, se considerarán objetos de carácter publicitario los que carezcan de valor comercial intrínseco, en los que se consigne de forma indeleble la mención publicitaria.

Por excepción a lo dispuesto en este número, quedarán sujetas al Impuesto las entregas de objetos publicitarios cuando el coste total de los suministros a un mismo destinatario **durante el año natural exceda de 200 euros**, a menos que se entreguen a otros sujetos pasivos para su redistribución gratuita.

- 5º. Los **servicios prestados por personas físicas en régimen de dependencia** derivado de relaciones administrativas o laborales, incluidas en estas últimas las de carácter especial.

Recuerda

En el caso de personas físicas que presten servicios profesionales a una sociedad de la que es socio mayoritario, donde ambos realizan una actividad profesional, la relación entre el socio y la sociedad se debe calificar como laboral (estando no sujeta al IVA), si de las condiciones acordadas entre ellos resulta:

- Que el profesional queda sometido a los criterios organizativos de la entidad,
- No percibe una contraprestación económica significativa ligada a los resultados de su actividad, y
- La responsabilidad frente a terceros es de la sociedad.

Consultas DGT V2166-15, V0086-16 y V0482-16

- 6º. Los servicios prestados a las **cooperativas de trabajo asociado** por los socios de las mismas y los prestados a las demás cooperativas por sus socios de trabajo.
- 7º. Los **autoconsumos de bienes y servicios, siempre que** no se hubiese atribuido al sujeto pasivo el derecho a efectuar la deducción total o parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido efectivamente soportado con ocasión de la adquisición o importación de los bienes o de sus elementos componentes que sean objeto de dichas operaciones.
- 8º. Las **entregas de bienes y prestaciones de servicios** realizadas directamente por las Administraciones Públicas, así como las entidades a las que se refieren los apartados C) y D) de este número, sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria.

A estos efectos **se considerarán Administraciones Públicas:**

- a) La Administración General del Estado, las Administraciones de las Comunidades Autónomas y las Entidades que integran la Administración Local.
- b) Las Entidades Gestoras y los Servicios Comunes de la Seguridad Social.
- c) Los Organismos Autónomos, las Universidades Públicas y las Agencias Estatales.

- d) Cualesquiera entidades de derecho público con personalidad jurídica propia, dependiente de las anteriores que, con independencia funcional o con una especial autonomía reconocida por la Ley tengan atribuidas funciones de regulación o control de carácter externo sobre un determinado sector o actividad.

No tendrán la consideración de Administraciones Públicas las entidades públicas empresariales estatales y los organismos asimilados dependientes de las Comunidades Autónomas y Entidades locales.

En todo caso, estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios que las Administraciones, entes, organismos y entidades del sector público realicen en el ejercicio de las actividades que a continuación se relacionan:

- a) Telecomunicaciones.
- b) Distribución de agua, gas, calor, frío, energía eléctrica y demás modalidades de energía.
- c) Transportes de personas y bienes.
- d) Servicios portuarios y aeroportuarios y explotación de infraestructuras ferroviarias.
- e) Obtención, fabricación o transformación de productos para su transmisión posterior.
- f) Intervención sobre productos agropecuarios dirigida a la regulación del mercado de estos productos.
- g) Explotación de ferias y de exposiciones de carácter comercial.
- h) Almacenaje y depósito.
- i) Las de oficinas comerciales de publicidad.
- j) Explotación de cantinas y comedores de empresas, economatos, cooperativas y similares.
- k) Las de agencias de viajes.
- l) Las comerciales o mercantiles de los Entes públicos de radio y televisión, incluidas las relativas a la cesión del uso de sus instalaciones.
- m) Las de matadero.

- 9º. Las **concesiones y autorizaciones administrativas**, con excepción de las siguientes:

- a) Las que tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar el dominio público portuario.
- b) Las que tengan por objeto la cesión de los inmuebles e instalaciones en aeropuertos.
- c) Las que tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar infraestructuras ferroviarias.
- d) Las autorizaciones para la prestación de servicios al público y para el desarrollo de actividades comerciales o industriales en el ámbito portuario.

- 10º. Las prestaciones de servicios a título gratuito a que se refiere el artículo 12, número 3.º de esta Ley que sean obligatorias para el sujeto pasivo en virtud de normas jurídicas o convenios colectivos, incluso los servicios telegráficos y telefónicos prestados en régimen de franquicia.

- 11º. Las operaciones realizadas por las Comunidades de Regantes para la ordenación y aprovechamiento de las aguas.

12º. Las entregas de dinero a título de contraprestación o pago.

Entregas de bienes y prestaciones de servicios.

Concepto de entrega de bienes

El artículo 8 LIVA indica que será entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes.

Tendrán la condición de bienes corporales el gas, el calor, el frío, la energía eléctrica y demás modalidades de energía.

De acuerdo con el artículo 8. Dos. LIVA Son entregas de bienes, aunque no se produce la transmisión del poder de disposición:

1º. Las ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de una edificación, en el sentido del artículo 6 de la LIVA, cuando el empresario que ejecute la obra aporte una parte de los materiales utilizados, siempre que el coste de los mismos exceda del 40 por 100 de la base imponible.

	Prestación de servicios	Entrega de bienes
Inmuebles	El constructor aporta materiales cuyo coste es inferior o igual al 40% de la base imponible del IVA correspondiente a la ejecución de obra.	El constructor aporta materiales cuyo coste es superior al 40% de la base imponible correspondiente a la ejecución de obra.
Muebles	En general, será prestación de servicios.	Sólo cuando el que ejecuta la obra aporte la totalidad de los materiales o los que aporte el dueño de la obra sean insignificantes.

- 2º. Las aportaciones no dinerarias efectuadas por los sujetos pasivos del Impuesto de elementos de su patrimonio empresarial a sociedades o comunidades de bienes o a cualquier otro tipo de entidades y las adjudicaciones de esta naturaleza en caso de liquidación o disolución total o parcial de aquéllas.
- 3º. Las transmisiones de bienes en virtud de una norma o de una resolución, incluida la expropiación forzosa.
- 4º. Las cesiones de bienes en virtud de contratos de venta con pacto de reserva de dominio o condición suspensiva.
- 5º. Las cesiones de bienes en virtud de contratos de arrendamiento-venta y asimilados.
- 6º. Las transmisiones de bienes entre comitente y comisionista que actúe en nombre propio efectuadas en virtud de contratos de comisión de venta o comisión de compra.
- 7º. El suministro de un producto informático normalizado efectuado en cualquier soporte material. (...)
- 8º. Las transmisiones de valores cuya posesión asegure, de hecho, o de derecho, la atribución de la propiedad, el uso o disfrute de un inmueble o de una parte del mismo.

El artículo 9 LIVA regula las operaciones asimiladas a las entregas de bienes (Autoconsumo):

Se considerarán autoconsumo de bienes las siguientes operaciones realizadas sin contraprestación:

- a) Transferencia de bienes corporales del patrimonio empresarial a su patrimonio o consumo personal.
- b) Transmisión del poder de disposición de los bienes corporales que integran el patrimonio empresarial.
- c) El cambio de afectación de bienes corporales de un sector a otro diferenciado de su actividad.

Concepto de prestaciones de servicios

Se entenderá por prestación de **servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes.**

En particular, se considerarán prestaciones de servicios:

- 1º. El ejercicio independiente de una **profesión, arte u oficio.**
- 2º. Los **arrendamientos** de bienes, industria o negocio, empresas o establecimientos mercantiles, con o sin opción de compra.
- 3º. Las **cesiones del uso** o disfrute de bienes.
- 4º. Las **cesiones y concesiones de derechos de autor**, licencias, patentes, marcas de fábrica y comerciales y demás derechos de propiedad intelectual e industrial.
- 5º. Las **obligaciones de hacer y no hacer** y las abstenciones estipuladas en contratos de agencia o venta en exclusiva o derivadas de convenios de distribución de bienes en áreas territoriales delimitadas.
- 6º. Las **ejecuciones de obra que no tengan la consideración de entregas** de bienes con arreglo a lo dispuesto en el artículo 8 de esta Ley.
- 7º. Los **traspasos** de locales de negocio.
- 8º. Los **transportes.**
- 9º. Los **servicios de hostelería, restaurante o acampamento** y las ventas de bebidas o alimentos para su consumo inmediato en el mismo lugar.
- 10º. Las **operaciones de seguro, reaseguro y capitalización.**
- 11º. Las prestaciones de **hospitalización.**
- 12º. Los **préstamos** y créditos en dinero.
- 13º. El derecho a utilizar **instalaciones deportivas** o recreativas.
- 14º. La explotación de **ferias y exposiciones.**
- 15º. Las operaciones de mediación y las de agencia o comisión cuando el agente o comisionista actúe en nombre ajeno. Cuando actúe en nombre propio y medie en una prestación de servicios se entenderá que ha recibido y prestado por sí mismo los correspondientes servicios.
- 16º. El suministro de productos informáticos cuando no tenga la condición de entrega de bienes, considerándose accesoria a la prestación de servicios la entrega del correspondiente soporte.

El artículo 12 señala que se consideran operaciones asimiladas a las prestaciones los autoconsumos de servicios.



Concepto de adquisición intracomunitaria de bienes.

De acuerdo con el artículo 15 LIVA se entenderá por adquisición intracomunitaria de bienes:

- a) La **obtención del poder de disposición** sobre bienes muebles corporales expedidos o transportados al territorio de aplicación del Impuesto, con destino al adquirente, desde otro Estado miembro, por el transmitente, el propio adquirente o un tercero en nombre y por cuenta de cualquiera de los anteriores.
- b) La **obtención del poder de disposición sobre bienes muebles corporales en el marco de un acuerdo de ventas de bienes en consigna** en los términos previstos en el artículo 9 bis, apartado dos, de esta Ley.

Concepto de importación de bienes.

De acuerdo con el artículo 18 LIVA, la importación será la entrada en el interior del país de un bien procedente de un territorio tercero.

No obstante, cuando un bien se coloque, desde su entrada en el interior del territorio de aplicación del impuesto, en las áreas aduaneras como una zona franca o se vincule a regímenes suspensivos, con excepción del régimen de depósito distinto del aduanero, **la importación de dicho bien se producirá cuando el bien salga de las mencionadas áreas o abandone los regímenes** indicados en el territorio de aplicación del impuesto.

No obstante, no constituirá importación la salida de las áreas a que se refiere el artículo 23 o el abandono de los regímenes comprendidos en el artículo 24 cuando aquella determine una entrega de bienes a la que resulte aplicable las exenciones establecidas en los artículos 21, 22 o 25 de esta Ley.

Exenciones

Hay dos tipos de exenciones

- **Las llamadas exenciones plenas**, que aun siendo operaciones en las que no se devenga el impuesto sí se permite la deducción del IVA soportado de las adquisiciones realizadas a terceros. Exportaciones o AIB. Se trata de exenciones que implican la falta de tributación de la operación como en todas las exenciones pero que permiten al fabricante / vendedor deducir el IVA soportado en su fabricación / adquisición.
- **Las exenciones limitadas**. La realización de las operaciones exentas no da derecho a deducir el IVA soportado de las adquisiciones realizadas a terceros, convirtiéndose el sujeto pasivo en consumidor final. Por ejemplo, un dentista que soporta el IVA en las adquisiciones de materiales pero que no puede deducirlo.

Las exenciones limitadas están reguladas en el artículo 20 de la Ley, entre las que podemos destacar:

Asistencia sanitaria

- Prestaciones de **hospitalización y asistencia sanitaria**, y las demás relacionadas directamente con las mismas, realizadas por Centros de Derecho Público o Centros privados en régimen de precios autorizados.
- La **asistencia a personas físicas por profesionales médicos o sanitarios**, incluidos psicólogos, logopedas y ópticos.

- Las **entregas** de plasma, sangre y demás fluidos, tejidos y elementos del cuerpo humano con fines médicos o de investigación.
- Las **prestaciones de servicios y entregas de prótesis dentales y ortopedias** maxilares realizadas en el ámbito de sus respectivas profesiones por estomatólogos, odontólogos, mecánicos dentistas y protésicos dentales.
- Las entregas de bienes y prestaciones de servicios para el cumplimiento de sus fines realizados por la Seguridad Social directamente o a través de Entidades gestoras o colaboradoras.
- El **transporte de enfermos o heridos en ambulancias** o vehículos adaptados para ello.

Asistencia social, deportiva, cultural y otras sin finalidad lucrativa

- Prestaciones de servicios de **asistencia social** efectuadas por entidades de Derecho Público o entidades de carácter social: protección a la infancia y juventud, asistencia a la tercera edad, a personas con minusvalía, toxicómanos, exreclusos, etc.
- Las **cesiones de personal realizadas por entidades religiosas** legalmente reconocidas para determinadas actividades.
- Las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias a las mismas realizadas por entidades de carácter político, sindical, religioso, patriótico o cívico a sus miembros para la consecución de sus finalidades específicas y siempre que no se abone ninguna contraprestación distinta de las cotizaciones estatutarias.
- Los servicios prestados a personas físicas que practiquen **el deporte o la educación física y sean realizadas** por: Entidades de derecho público, Federaciones deportivas, el Comité Olímpico Español, el Comité Paralímpico Español o Entidades de carácter social. Esta exención no se extiende a los espectáculos deportivos.
- Determinados **servicios culturales de carácter social** realizados por entidades de Derecho Público o establecimientos culturales privados de carácter social, tales como: bibliotecas, visitas a museos, representaciones teatrales, musicales, organización de exposiciones, etc.

La enseñanza

La educación de la infancia y de la juventud, la guarda y custodia de niños (incluida la atención a niños en los centros docentes en tiempo inter lectivo durante el comedor escolar o en aulas en servicio de guardería fuera del horario escolar), la enseñanza escolar, universitaria y de postgraduados, la enseñanza de idiomas y la formación y reciclaje profesional realizados por entidades de Derecho Público o entidades privadas autorizadas para el ejercicio de dichas actividades.

También están exentas las clases particulares prestadas por personas físicas sobre materias incluidas en los planes de estudio de cualquiera de los niveles y grados del sistema educativo.

La exención no comprenderá las siguientes operaciones:

- a) Los servicios relativos a la **práctica del deporte**, prestados por empresas distintas de los centros docentes.

- b) En ningún caso, se entenderán comprendidos en esta letra los servicios prestados por las **Asociaciones de Padres de Alumnos** vinculadas a los centros docentes.
- c) Las de alojamiento y alimentación prestadas por Colegios Mayores o Menores y residencias de estudiantes.
- d) Las efectuadas por **escuelas de conductores de vehículos relativas** a los permisos de conducción de vehículos terrestres de las clases A y B y a los títulos, licencias o permisos necesarios para la conducción de buques o aeronaves deportivos o de recreo.
- e) Las entregas de bienes efectuadas a título oneroso.

Operaciones de seguro

Están exentas las operaciones de seguro, reaseguro y capitalización, así como los servicios de mediación, incluyendo la captación de clientes, para la celebración del contrato, con independencia de la condición del empresario o profesional que los preste.

Operaciones financieras

- Depósitos en efectivo y operaciones relacionadas con los mismos.
- La concesión de créditos y préstamos en dinero y las demás operaciones, incluida la gestión.
- La prestación de fianzas, avales, cauciones y demás garantías reales o personales.
- Operaciones relativas a las transferencias, giros, cheques, avales, letras de cambio, tarjeta de pago o crédito.
- Las operaciones de compra, venta o cambio de divisas, billetes y monedas que sean medios legales de pago.
- Los servicios y operaciones, exceptuadas el depósito y la gestión, relativas a acciones, obligaciones y demás.
- Gestión de Instituciones de Inversión Colectiva, de fondos de capital riesgo, de Fondos de Pensiones, etc.

Operaciones inmobiliarias

- **Entregas de terrenos rústicos y no edificables (artículo 20 Uno 20).**
 - Están exentas las entregas de terrenos rústicos y no edificables (incluidos los no edificables en los que se hallen enclavadas construcciones de carácter agrario indispensables para su explotación, y los no edificables destinados exclusivamente a parques, jardines públicos o superficies viales de uso público).
 - A efectos de la Ley de IVA, se consideran edificables los terrenos calificados como solares por la Ley sobre el Régimen del Suelo y Ordenación Urbana.
- **Segunda entrega de edificaciones (artículo 20. Uno 22).**
 - Están exentas las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tenga lugar después de terminada su construcción o rehabilitación.

Precisión.

En íntima relación con esta materia está la de la renuncia a la exención. De acuerdo con el artículo 8 del Rto IVA la renuncia a las exenciones reguladas en los números 20.º y 22.º del apartado uno del artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, **deberá comunicarse fehacientemente al adquirente** con carácter previo o simultáneo a la entrega de los correspondientes bienes.

La renuncia se practicará por cada operación realizada por el sujeto pasivo y, en todo caso, deberá justificarse con una declaración suscrita por el adquirente, en la que éste haga constar su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total o parcial del Impuesto soportado por las adquisiciones de los correspondientes bienes inmuebles o, en otro caso, que el destino previsible para el que vayan a ser utilizados los bienes adquiridos le habilita para el ejercicio del derecho a la deducción, total o parcialmente. **Arrendamientos de terrenos y edificaciones (artículo 20. Uno 23).**

- Terrenos, incluidas las construcciones inmobiliarias de carácter agrario usadas para la explotación de una finca rústica.
- Los edificios destinados exclusivamente a viviendas incluidos los garajes y anexos accesorios y los muebles arrendados conjuntamente.

Exenciones técnicas

El artículo 20, uno en sus apartados 24 y 25 LIVA dispone:

- a) Entregas de bienes utilizadas por el transmitente en la realización de operaciones exentas del impuesto, siempre que al sujeto pasivo no se le haya atribuido el derecho a efectuar la deducción total o parcial del impuesto soportado al realizar la adquisición, afectación o importación de dichos bienes o elementos componentes.

Esta exención no será de aplicación:

1. A las entregas de bienes de inversión que se realicen durante su período de regularización.
 2. A las entregas a las que resulten procedentes las exenciones relativas a entregas de terrenos, juntas de compensación, y segundas y ulteriores entregas de edificaciones.
- b) Entregas de bienes cuya adquisición, afectación o importación o la de sus elementos componentes hubiera determinado la exclusión total del derecho a deducir a favor del transmitente en virtud de lo dispuesto en los Arts. 95 y 96 LIVA (no estar dichos bienes directamente relacionados con la actividad o excluidos expresamente de dicho beneficio).

Exenciones varias

- a) Servicios **prestados directamente a sus miembros** por uniones, agrupaciones, etc. constituidas exclusivamente por personas que ejerzan esencialmente una actividad exenta o no sujeta al impuesto, no necesitando el reconocimiento administrativo.
- b) Entregas de **sellos de Correos** y efectos timbrados de curso legal en España por su importe facial.



- c) **Loterías, apuestas y juegos organizados por la Sociedad Estatal LAE, la ONCE** y los organismos correspondientes de las CCAA. Asimismo, están exentas las que constituyan los hechos imposables de los tributos sobre el juego y combinaciones aleatorias.
- d) Servicios profesionales, incluidos aquellos cuya contraprestación consista en **derechos de autor**, prestados por artistas plásticos, escritores, colaboradores literarios, gráficos y fotográficas de periódicos y revistas, compositores musicales, autores de obras teatrales y de argumento, adaptación, guion y diálogos de las obras audiovisuales, traductores y adaptadores.
- e) Prestaciones de servicios y entregas de bienes realizadas por los partidos políticos con motivo de manifestaciones destinadas a reportarle un apoyo financiero para el cumplimiento de su finalidad específica, y organizadas en su exclusivo beneficio.

Exenciones en las exportaciones de bienes.

Estarán exentas del impuesto, de acuerdo con el artículo 21 LIVA, en las condiciones y con los requisitos que se establezcan reglamentariamente, las siguientes operaciones:

- 1º **Las entregas de bienes expedidos o transportados fuera de la Comunidad** por el transmitente o por un tercero que actúe en nombre y por cuenta de éste.
- 2º **Las entregas de bienes expedidos o transportados fuera de la Comunidad por el adquirente** no establecido en el territorio de aplicación del impuesto o por un tercero que actúe en nombre y por cuenta de él.

Se excluyen de lo dispuesto en el párrafo anterior los bienes destinados al equipamiento o avituallamiento de embarcaciones deportivas o de recreo, de aviones de turismo o de cualquier medio de transporte de uso privado.

Estarán también exentas del impuesto:

- A. Las **entregas de bienes a viajeros** con cumplimiento de los siguientes requisitos:
 - a) La exención se hará efectiva mediante el reembolso del impuesto soportado en las adquisiciones.
 - b) Que los viajeros tengan su residencia habitual fuera del territorio de la Comunidad.
 - c) Que los bienes adquiridos salgan efectivamente del territorio de la Comunidad.
 - d) Que el conjunto de los bienes adquiridos no constituya una expedición comercial.

A los efectos de esta Ley, se considerará que los bienes conducidos por los viajeros no constituyen una expedición comercial cuando se trate de bienes adquiridos ocasionalmente, que se destinen al uso personal o familiar de los viajeros o a ser ofrecidos como regalos y que, por su naturaleza y cantidad, no pueda presumirse que sean el objeto de una actividad comercial.

- B. Las **entregas de bienes efectuadas en las tiendas libres de impuestos** que, bajo control aduanero, existen en los puertos y aeropuertos cuando los adquirentes sean personas que salgan inmediatamente con destino a

territorios terceros, así como las efectuadas a bordo de los buques o aeronaves que realicen navegaciones con destino a puertos o aeropuertos situados en territorios terceros.

- 3º **Las prestaciones de servicios** que consistan en trabajos realizados sobre bienes muebles adquiridos o importados **para ser objeto de dichos trabajos en el territorio de aplicación del impuesto y, seguidamente, expedidos o transportados fuera de la Comunidad** por quien ha efectuado los mencionados trabajos, por el destinatario de los mismos no establecido en el territorio de aplicación del impuesto o, bien, por otra persona que actúe en nombre y por cuenta de cualquiera de los anteriores.

La exención no se extiende a los trabajos de reparación o mantenimiento de embarcaciones deportivas o de recreo, aviones de turismo o cualquier otro medio de transporte de uso privado introducidos en régimen de tránsito o de importación temporal.

- 4º **Las entregas de bienes a Organismos reconocidos que los exporten fuera del territorio de la Comunidad** en el marco de sus actividades humanitarias, caritativas o educativas, previo reconocimiento del derecho a la exención.
- 5º **Las prestaciones de servicios, incluidas las de transporte y operaciones accesorias**, distintas de las que gocen de exención conforme al artículo 20 de esta Ley, cuando estén directamente relacionadas con las exportaciones de bienes fuera del territorio de la Comunidad.

Se considerarán directamente relacionados con las mencionadas exportaciones los servicios respecto de los cuales concurren las siguientes condiciones:

- a) Que se presten a quienes realicen dichas exportaciones, a los destinatarios de los bienes, a sus representantes aduaneros, o a los transitarios y consignatarios que actúen por cuenta de unos u otros.
- b) Que se realicen a partir del momento en que los bienes se expidan directamente con destino a un punto situado fuera del territorio de la Comunidad o a un punto situado en zona portuaria, aeroportuaria o fronteriza para su inmediata expedición fuera de dicho territorio.

La condición a que se refiere la letra b) anterior no se exigirá en relación con los servicios de arrendamiento de medios de transporte, embalaje y acondicionamiento de la carga, reconocimiento de las mercancías por cuenta de los adquirentes y otros análogos cuya realización previa sea imprescindible para llevar a cabo el envío.

- 6º Las prestaciones de servicios realizadas por intermediarios que actúen en nombre y por cuenta de terceros cuando intervengan en las operaciones exentas descritas en el presente artículo.

Exenciones en las adquisiciones intracomunitarias de bienes.

De acuerdo con el artículo 26 LIVA estarán exentas del impuesto:

- Las adquisiciones intracomunitarias de bienes cuya entrega o importación en el territorio de aplicación del impuesto hubiera estado, en todo caso, no sujeta o exenta.
- Las adquisiciones intracomunitarias de bienes en las que concurran los siguientes requisitos:
 - 1º Que se realicen por un **empresario o profesional** que:
 - a) No esté establecido ni identificado a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en el territorio de aplicación del Impuesto, y
 - b) Que esté identificado a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en otro Estado miembro de la Comunidad.
 - 2º Que se efectúen para la ejecución de una entrega subsiguiente de los bienes adquiridos, realizada en el interior del territorio de aplicación del impuesto por el propio adquirente.
 - 3º Que los bienes adquiridos se expidan o transporten directamente a partir de un Estado miembro distinto de aquel en el que se encuentre identificado a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido el adquirente y con destino a la persona para la cual se efectúe la entrega subsiguiente.
 - 4º Que el destinatario de la posterior entrega sea un empresario o profesional o una persona jurídica que no actúe como tal, a quienes no les afecte la no sujeción establecida en el artículo 14 de esta Ley y que tengan atribuido un número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido suministrado por la Administración española.

Lugar de realización del hecho imponible

Entregas de bienes

De acuerdo con el artículo 68 LIVA se localizan en el territorio de aplicación del Impuesto:

- a) Las entregas de bienes **que no sean objeto de transporte** se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, cuando los bienes se pongan a disposición del adquirente en dicho territorio.
- b) Las entregas de bienes que **deban ser objeto de transporte** estarán localizadas en el territorio de aplicación del Impuesto cuando este se inicie en dicho territorio.
- c) Las entregas de bienes que hayan de ser objeto de **instalación** antes de su puesta a disposición se entenderán localizadas en el territorio de aplicación del Impuesto cuando la instalación se ultime en dicho territorio y siempre que implique la inmovilización de los bienes entregados.
- d) Están localizadas en el territorio de aplicación del Impuesto la entrega de **bienes inmuebles** que radiquen en dicho territorio.
- e) Están localizadas en el territorio de aplicación del Impuesto las entregas de bienes que se efectúen a bordo de un **buque,**

de un avión o de un tren, en el curso de la parte de un transporte realizada en el interior de la Comunidad, cuyo lugar de inicio se encuentre en el territorio de aplicación del Impuesto y el lugar de llegada en otro punto de la Comunidad.

- f) **Las entregas de gas** a través de una red de gas natural situada en el territorio de la Comunidad o de cualquier red conectada y las entregas de electricidad, calor o frío a través de redes de calefacción o refrigeración.

Prestaciones de servicios

En el caso de prestaciones de servicios que tengan como destinatario a otro empresario o profesional se localizarán como regla general **en la sede del destinatario**

Estas reglas generales se completan en el apartado Dos del artículo 69 que considera no localizados (no sujetos, por tanto) en el territorio de aplicación del Impuesto, determinados servicios de profesionales cuando los destinatarios son particulares que residen en países o territorios terceros (salvo particulares residentes en Canarias, Ceuta o Melilla).

Por excepción no se entenderán realizados en el TAI determinados servicios cuando el destinatario de los mismos no sea un empresario o profesional actuando como tal esté establecido o tenga su domicilio o residencia habitual fuera de la Comunidad, salvo en el caso de que dicho destinatario esté establecido o tenga su domicilio o residencia habitual en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla.

Estos servicios, son entre otros: Derechos de autor o propiedad; fondos de comercio; publicidad; asesoramiento, auditoría, ingeniería, gabinete de estudios, abogacía, consultores, expertos contables o fiscales y otros similares; tratamiento de datos y el suministro de informaciones; traducción, corrección o composición de textos; seguro, reaseguro y capitalización; cesión de personal; doblaje de películas; arrendamientos de bienes muebles corporales, con excepciones; obligaciones de no prestar cualquiera de los servicios anteriores (art. 69.Dos LIVA).

Norma de cierre:

Se considerarán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los servicios que se enumeran a continuación cuando, conforme a las reglas referentes al lugar de realización aplicables a estos servicios, no se entiendan realizados en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, pero su utilización o explotación efectivas se realicen en dicho territorio:

- 1.º Los enunciados en el apartado dos del artículo 69 de esta ley, cuyo destinatario no tenga la consideración de empresario o profesional actuando como tal.
- 2.º Los de arrendamiento de medios de transporte.»

Reglas especiales

- 1º. Los relacionados con **bienes inmuebles** que radiquen en el citado territorio.
- 2º. Los de **transporte** que se citan a continuación, por la parte de trayecto que discurra por el territorio de aplicación del Impuesto tal y como éste se define en el artículo 3 de esta Ley:
 - a) Los de transporte de pasajeros, cualquiera que sea su destinatario.



- b) Los de transporte de bienes distintos de los referidos en el artículo 72 de esta Ley cuyo destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal.
- 3º. El **acceso a manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas o similares**, como las ferias y exposiciones, y los servicios accesorios al mismo, siempre que su destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal y dichas manifestaciones tengan lugar efectivamente en el citado territorio.
- 4º. Se entienden prestados en el TAI, como norma general (hasta un determinado umbral) los prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión, cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que éste se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en el territorio de aplicación del impuesto.
- 5º. **Los de restauración y catering** en los siguientes supuestos:
- a) Los prestados a bordo de un buque, de un avión o de un tren, en el curso de la parte de un transporte de pasajeros realizado en la Comunidad cuyo lugar de inicio se encuentre en el territorio de aplicación del Impuesto.
- Cuando se trate de un transporte de ida y vuelta, el trayecto de vuelta se considerará como un transporte distinto.
- b) Los restantes servicios de restauración y catering cuando se presten materialmente en el territorio de aplicación del Impuesto.
- B) A los efectos de lo dispuesto en el apartado A), letra a), de este número, se considerará como:
- a) Parte de un transporte de pasajeros realizado en la Comunidad: la parte de un transporte de pasajeros que, sin hacer escala en un país o territorio tercero, discorra entre los lugares de inicio y de llegada situados en la Comunidad.
- b) Lugar de inicio: el primer lugar previsto para el embarque de pasajeros en la Comunidad, incluso después de la última escala fuera de la Comunidad.
- c) Lugar de llegada: el último lugar previsto para el desembarque en la Comunidad de pasajeros embarcados también en ella, incluso antes de otra escala hecha en un país o territorio tercero.
- 6º. Los de **mediación** en nombre y por cuenta ajena cuyo destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que las operaciones respecto de las que se intermedie se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto de acuerdo con lo dispuesto en esta Ley.
- 7º. Los que se enuncian a continuación, **cuando se presten materialmente** en dicho territorio y su destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal:
- a) Los servicios accesorios a los transportes tales como la carga y descarga, transbordo, manipulación y servicios similares.
- b) Los trabajos y las ejecuciones de obra realizados sobre bienes muebles corporales y los informes periciales, valoraciones y dictámenes relativos a dichos bienes.
- c) Los servicios relacionados con manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas, juegos de azar o similares, como las ferias y exposiciones, incluyendo los servicios de organización de los mismos y los demás servicios accesorios a los anteriores.
- 8º. Los prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión, que sean efectuados por un empresario o profesional que actúe como tal establecido únicamente en el territorio de aplicación del impuesto por tener en el mismo la sede de su actividad económica, o su único establecimiento o establecimientos permanentes en la Comunidad, o, en su defecto, el lugar de su domicilio permanente o residencia habitual y se cumplan los siguientes requisitos:
- a) que el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que este se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en otro Estado miembro; y
- b) que no se haya superado el límite previsto en el artículo 73 de esta Ley, ni se haya ejercitado la opción de tributación en destino prevista en dicho artículo

Devengo

De acuerdo con el artículo 75 de la Ley de IVA, el impuesto se devengará:

- **En las entregas de bienes**, en el momento en que tenga lugar la puesta a disposición de los bienes.
- **En las prestaciones de servicios**, cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas, o en su caso, cuando tenga lugar la puesta a disposición de los bienes sobre los que recaigan (como es el caso de las ejecuciones de obra).
- También se contemplan una serie de reglas especiales:
 - **Ventas con pacto de reserva de dominio**, arrendamiento-venta y arrendamiento con cláusula de transferencia, el devengo del impuesto se produce cuando los bienes objeto de la operación se pongan en posesión del adquirente.
 - En las **ejecuciones de obra, cuyas destinatarias sean las Administraciones Públicas**, en el momento de su recepción.
 - En las **transmisiones en virtud de contratos de comisión de venta**, cuando el comisionista actúe en nombre propio, en el momento en que el comisionista efectúe la entrega de los bienes respectivos al tercero adquirente.
 - En las en virtud de **contratos de comisión de compra**, cuando el comisionista actúa en nombre propio, el devengo se produce en el momento en que sean entregados al comisionista los bienes por el tercer transmitente.
 - En los arrendamientos, en los suministros y, en general, en las **operaciones de trato sucesivo o continuado**, en el momento en que resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción.

Precisión.

No obstante, cuando no se haya pactado precio o cuando, habiéndose pactado, no se haya determinado el momento de su exigibilidad, o la misma se haya establecido con una periodicidad superior a un año natural, el devengo del Impuesto se producirá a 31 de diciembre de cada año por la parte proporcional correspondiente al periodo transcurrido desde el inicio de la operación, o desde el anterior devengo, hasta la citada fecha.

- Si las **operaciones originan pagos anticipados**, anteriores a la entrega de los bienes o a las

prestaciones de servicios, se entenderá devengado el Impuesto en el momento del cobro por el importe (regla no aplicable a las E.I.B.).

- En los **autoconsumos**, con carácter general, cuando se producen las operaciones gravadas.
- En las **EIB** el 15 del mes siguiente a aquel en que se inicie el transporte o la fecha de expedición de la factura si ésta fuera anterior.



Tema 21 IVA II

Sujeto pasivo

De acuerdo con el artículo 84 LIVA, serán sujetos pasivos del impuesto:

1. **Las personas que realicen** las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetos al impuesto.
2. **Las personas para quienes** se realicen las operaciones sujetas a gravamen. Es denominada regla de inversión del sujeto pasivo:
 - a) Cuando las mismas se efectúen por personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del impuesto, con determinadas excepciones.
 - b) Cuando se trate de entregas de oro sin elaborar o productos semielaborados de oro, de ley igual o superior a 325 milésimas.
 - c) Entregas de materiales de recuperación (chatarra).
 - d) Cuando se trate de prestaciones de servicios que tengan por objeto derechos de emisión, reducciones certificadas de emisiones y unidades de reducción de emisiones de gases de efecto invernadero a que se refieren la Ley 1/2005.
 - e) Cuando se trate de las siguientes entregas de bienes inmuebles:
 - Las entregas efectuadas como consecuencia de un proceso concursal.
 - Las entregas inmobiliarias exentas en las que el sujeto pasivo hubiera renunciado a la exención (entregas de terrenos no edificables y segundas y ulteriores entregas de edificaciones).
 - Las entregas efectuadas en ejecución de la garantía constituida sobre bienes inmuebles (incluida la dación en pago y cuando el adquirente asume la obligación de extinguir la deuda garantizada).
 - f) Cuando se trate de ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, así como las cesiones de personal para su realización, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista que tengan por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones (y también cuando los destinatarios de estas operaciones sean a su vez el contratista principal u otros subcontratistas).
 - g) Cuando se trate de entregas de determinados productos como plata, platino y paladio; teléfonos móviles y consolas de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales.

En estos casos, el destinatario de la operación debe auto repercutir el IVA de la operación y podrá deducirlo en la misma declaración.

Base Imponible

Está regulada en los artículos 78 a 81 de la ley del IVA.

Con carácter general, la base imponible está constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo. En particular:

- Los gastos de comisiones, portes y transportes, seguros, primas por prestaciones anticipadas y cualquier otro crédito efectivo a favor de quien realice la entrega o preste del servicio.
- Las subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al impuesto.
- Tributos y gravámenes de cualquier clase que recaigan sobre las operaciones gravadas excepto el IVA y el Impuesto Especial sobre Medios de Transporte.
- Las percepciones retenidas con arreglo a derecho por el obligado a efectuar la prestación en los casos de resolución de las operaciones sujetas al impuesto.
- El importe de envases y embalajes, incluso los susceptibles de devolución, cargado a los destinatarios de la operación, cualquiera que sea el concepto por el que dicho importe se perciba.
- Las deudas asumidas por el destinatario de la operación como contraprestación de la misma.

El artículo 78. Tres LIVA considera que **NO forman parte de la contraprestación o Base Imponible**:

- Indemnizaciones que, por su naturaleza y función, no constituyan contraprestación.
- Los descuentos y bonificaciones que figuren separadamente en factura y que se concedan previa o simultáneamente al momento en que la operación se realice y en función de ella.
- Sumas pagadas en nombre y por cuenta del cliente, en virtud de mandato expreso del mismo. (suplidos)
- Las subvenciones no vinculadas al precio de las operaciones, no considerándose como tales, los importes pagados por un tercero en contraprestación de dichas operaciones.

Cuando las cuotas del IVA que graven las operaciones no se hubiesen repercutido expresamente, se entenderá que la contraprestación no incluyó dichas cuotas.

Modificación de la base imponible.

La BI **se reducirá** en los siguientes supuestos (artículo 80. Uno, Dos y Seis):

- Cuando se devuelvan envases y embalajes susceptibles de realización.
- Cuando se otorguen descuentos y bonificaciones con posterioridad a la realización de la operación.
- Cuando por resolución firme, judicial o administrativa, o con arreglo a Derecho o a los usos de comercio queden sin efecto total o parcialmente las operaciones o se altere el precio después de haberse efectuado la operación.

- Cuando el importe de la contraprestación no resultara conocido en el momento del devengo del impuesto, ya que, en este supuesto, el sujeto pasivo deberá fijarlo provisionalmente y rectificarlo posteriormente cuando se conozca.

La BI **podrá reducirse** en determinados supuestos (artículo 80. Tres y Cuatro):

- Cuando el destinatario no haya pagado y siempre que, después del devengo, se dicte auto de declaración de concurso. (80. Tres)
- La modificación, en su caso, no podrá efectuarse transcurrido el plazo de dos meses contados a partir del fin del plazo máximo fijado en el artículo 21.1 5º de la Ley Concursal (Ley 22/2003; 1 mes tras la última publicación en llamamiento de acreedores).
- Cuando los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas sean total o parcialmente incobrables, Requisitos (80. Cuatro):
 - a) Que hayan transcurrido 6 meses (un año para las grandes empresas) desde el devengo del impuesto repercutido sin que se haya obtenido el cobro de todo o parte del crédito
 - b) Que esta circunstancia haya quedado reflejada en los libros registros del IVA.
 - c) Que el sujeto pasivo haya instado su cobro mediante reclamación judicial al deudor o por medio de requerimiento.
 - d) Que el destinatario sea empresario o profesional, o en otro caso, que la base imponible, IVA excluido, sea superior a 300 €.

La modificación **deberá realizarse en el plazo de los tres meses** siguientes a la finalización del citado plazo y comunicarse a la AEAT en el plazo de un mes desde la fecha de expedición de la factura rectificativa.

En todos los supuestos de modificación de la base imponible, el sujeto pasivo está obligado a expedir y enviar al destinatario de las operaciones una nueva factura.

Tipos impositivos

El tipo general será del 21% de acuerdo con el artículo 90 de la Ley de IVA

Tipo reducido del 10% (artículo 91.uno LIVA).

- **Entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de bienes.**
 - Las sustancias susceptibles de ser habitualmente usados para la nutrición humana o animal, excepto las bebidas alcohólicas y tabaco.
 - Los animales, vegetales y demás productos susceptibles de ser utilizados para la obtención de los productos anteriores.
 - Bienes que, por sus características objetivas sean susceptibles de ser utilizados en actividades agrícolas, forestales o ganaderas.

- Las aguas aptas para la alimentación humana o animal o para el riego, incluso en estado sólido.
- Los medicamentos de uso veterinario.
- Los productos farmacéuticos, las compresas, tampones, protegeslips, preservativos y otros anticonceptivos no medicinales y los equipos médicos, aparatos y demás instrumental, que por sus características objetivas, estén diseñados para aliviar o tratar deficiencias, para uso personal y exclusivo de personas que tengan deficiencias físicas, mentales, intelectuales o sensoriales, sin perjuicio de aquellos a los que se les aplique el 4% (no se incluyen otros accesorios, recambios y piezas de repuesto de dichos bienes).
- Los edificios aptos para su utilización como viviendas, incluidas las plazas de garaje, con un máximo de dos unidades, y anexos en ellos situados que se transmitan conjuntamente.
- Las flores y las plantas vivas de carácter ornamental.
- **Prestaciones de servicios.**
 - Los transportes de viajeros y sus equipajes.
 - Los servicios de hostelería, los de restaurantes y, el suministro de comidas y bebidas para consumir en el acto, incluso previo encargo.
 - Las efectuadas en favor de titulares de explotaciones agrícolas, forestales o ganaderas, necesarias para el desarrollo de las mismas.
 - Los servicios de limpieza de vías públicas, parques y jardines públicos.
 - Los servicios de recogida, almacenamiento, transporte, valorización o eliminación de residuos, etc.
 - La entrada a bibliotecas, archivos y centros de documentación y museos, galerías de arte y pinacotecas.
 - Los espectáculos deportivos de carácter aficionado.
 - Las exposiciones y ferias de carácter comercial.
 - Las ejecuciones de obra de renovación y reparación en edificios, cuando se cumplan los siguientes requisitos:
 - Que el destinatario sea persona física, no actúe como empresario y utilice la vivienda para su uso particular.
 - Que la construcción o rehabilitación haya concluido al menos dos años antes del inicio de estas últimas.
 - Que la persona que realice las obras no aporte materiales en más del 40 % de la base imponible.
 - Los arrendamientos con opción de compra de edificios destinados exclusivamente a viviendas, incluidas las plazas de garaje, con un máximo de dos unidades, y anexos en ellos situados que se arrienden conjuntamente.
 - La cesión de los derechos de aprovechamiento por turno de edificios.
- **Otras operaciones.**
 - Las ejecuciones de obras, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista que tengan por objeto la construcción o



rehabilitación de edificaciones destinadas principalmente a viviendas, incluidos los locales, anejos, garajes, instalaciones y servicios complementarios en ellos situados.

- Se considerarán destinadas a viviendas, aquellas en las que al menos se destine el 50% a vivienda.
- Las ventas con instalación de armarios de cocina y de baño y de armarios empotrados para las edificaciones, que sean realizadas como consecuencia de contratos directamente formalizados con el promotor de la construcción o rehabilitación de dichas edificaciones.
- Las ejecuciones de obra, consecuencia de contratos directamente formalizados entre las Comunidades de Propietarios de las edificaciones para la construcción de garajes complementarios, cuando se realicen en terrenos o locales que sean elementos comunes de dichas Comunidades y el número de plazas de garaje a adjudicar a cada uno de los propietarios no exceda de dos unidades.

Tipo superreducido del 4% (artículo 91.dos LIVA; redacción. Ley 28/2014).

- **Tributan al 4%, las siguientes entregas:**
 - Los siguientes productos:
 - El pan común, así como la masa de pan común congelada y el pan común congelado.
 - Las harinas panificables.
 - Leche.
 - Los quesos.
 - Los huevos.
 - Las frutas, verduras, hortalizas, legumbres, tubérculos y cereales, que sean naturales.
 - Los libros, periódicos y revistas que no contengan única o fundamentalmente publicidad, (75 %).
 - Los medicamentos de uso humano.
 - Los vehículos para personas con movilidad reducida y sillas de ruedas para uso exclusivo de discapacitados.
 - Las prótesis, órtesis e implantes internos para personas con discapacidad.
 - Las viviendas calificadas administrativamente como de protección oficial.
- **Tributan al 4%, los siguientes servicios:**
 - Los servicios de reparación de los vehículos y de las sillas de ruedas de personas con movilidad reducida y los servicios de adaptación de los auto taxis y autoturismos para personas con discapacidad.
 - Los arrendamientos con opción de compra de edificios destinados exclusivamente a viviendas calificadas administrativamente como de protección oficial de régimen especial o de promoción pública, incluidas las plazas de garaje, con un máximo de dos unidades.
 - Los servicios de teleasistencia, ayuda a domicilio, centro de día y de noche y atención residencial, cuando más del 75 % de su precio, lo cubran precios públicos.

- Ejecuciones de obra que sean prestaciones de servicios, de acuerdo con lo previsto en el artículo 11 LIVA, y tengan como resultado inmediato la obtención de alguno de los bienes cuya entrega resulte aplicable uno de los tipos reducidos en dichos preceptos.

Deducciones

En este punto lo fundamental es poder determinar si la cuota soportada en una determinada operación es o no deducible.

Requisitos subjetivos.

- Tener la condición de empresarios o profesionales.
- Haber iniciado la realización habitual operaciones.
- Haber realizado con carácter ocasional las entregas de los medios de transporte nuevos.
- No podrán ser objeto de deducción, las cuotas soportadas sin intención en utilizarlos en la realización de actividades sujetas, aunque ulteriormente dichos bienes o servicios se afecten total o parcialmente a las actividades citadas (artículo 93. Cuatro).

Requisitos funcionales

Las operaciones a las que se destinan los bienes y servicios deben que dan derecho a la deducción. Estas operaciones que dan derecho a deducir serían las siguientes:

- Entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas del IVA.
- Prestaciones de servicios cuyo valor está incluido en la B.I. de las importaciones de bienes.
- Las operaciones exentas con derecho a deducción.
- Servicios prestados por agencias de viajes, exentos del impuesto.
- Operaciones realizadas fuera del territorio de aplicación del Impuesto que originarían el derecho a deducir si se hubieran realizado dentro.
- Determinadas operaciones de seguro, bancarias o financieras, no sujetas por haberse realizado fuera del territorio de aplicación del Impuesto cuando están relacionadas con exportaciones de bienes fuera de la Comunidad.

Requisitos objetivos – Vinculada a la naturaleza de la operación

En este sentido estamos hablando de la naturaleza de la operación cuyo IVA se pretende deducir.

- **Se podrán deducir las que hayan soportado en las siguientes operaciones:**
 - Entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por otro sujeto pasivo del impuesto.
 - Importaciones de bienes.
 - Autoconsumos internos de bienes y supuestos de inversión del sujeto pasivo.
 - Adquisiciones intracomunitarias de bienes.

- **Artículo 96, no dan derecho a la deducción las cuotas soportadas en:**
 - Joyas.
 - Alimentos, bebidas y tabaco.
 - Espectáculos y servicios de carácter recreativo.
 - Bienes y servicios destinados a atenciones a clientes, asalariados o a terceras personas.
 - Servicios de desplazamiento y hostelería, salvo que fueran de gasto deducible en IRPF o IS.
- **Se exceptúan de las exclusiones del derecho a deducir (artículo 96. Dos):**
 - Los bienes que objetivamente sean de exclusiva aplicación industrial, comercial, agraria, clínica o científica.
 - Los destinados exclusivamente a ser objeto de entrega o cesión de uso a título oneroso, directamente o mediante transformación por empresarios o profesionales que habitualmente realicen tales operaciones.
- **Sólo podrán deducirse las cuotas soportadas, directa y exclusivamente afectos a la actividad.**
- **Artículo 95. Dos NO se entenderán afectos directa y exclusivamente a la actividad y por tanto no serán deducibles:**
 - Los bienes que se destinen a la actividad empresarial y a otras distintas por períodos de tiempo alternativos.
 - Los que se utilicen simultáneamente para actividades empresariales o profesionales y privadas.
 - Los que no figuren en la contabilidad o registros oficiales.
 - Los que no se integren en el patrimonio empresarial.
- **Deducibilidad de las cuotas soportadas en bienes de inversión:**
 - Con carácter general, en la medida en que vayan a utilizarse en el desarrollo de dicha actividad.
 - Automóviles de turismo y motocicletas, se presuman afectados en la proporción del 50%. No obstante, determinados vehículos se presumirán afectados en la proporción del 100%. (furgonetas, agentes comerciales, específicos industriales, etc.)

Requisitos formales

El fundamental es estar en posesión del documento justificativo, que será:

1. La factura original en entregas, AIB o Inversión del SP.
2. En importaciones, el documento en el que conste la liquidación practicada.
3. El recibo original firmado por el titular de la explotación en el Régimen de AGP en el caso de compensaciones de este régimen.

Requisitos temporales

La regla general es que se deducirán en el ejercicio de devengo.

No obstante, existen reglas especiales:

- En las entregas ocasionales de medios de transporte nuevos, en el momento de efectuar la entrega.
- En la adquisición de objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, en el momento en que se devengue el impuesto correspondiente a las entregas de dichos bienes.
- En el Régimen Especial de Agencias de Viajes, en las operaciones respecto de la que no resulte aplicable el Régimen, en el momento en el que se devengue el impuesto correspondiente a dicha operación

Se practicará en las declaraciones-liquidaciones del periodo en el que lo haya soportado. o en las de los sucesivos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años. En otro caso caducará el derecho.

Deberán efectuarse en función del destino previsible de los bienes y servicios adquiridos.

Cuando hubiese mediado requerimiento, serán deducibles, las cuotas soportadas que estuviesen debidamente contabilizadas en los libros registros, mientras que las cuotas no contabilizadas serán deducibles cuando se contabilicen, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años señalado.

Se entenderán soportadas cuando reciba la correspondiente factura o cuando se devenguen si es después.

Cuando las deducciones procedentes superen a las cuotas devengadas en el mismo periodo de liquidación, el exceso podrá ser compensado en declaraciones posteriores, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años.

Devoluciones:

- **Se podrá solicitar la devolución a final de año del saldo pendiente.** Podrá ser mensual para determinados contribuyentes: REDEME y Grandes Empresas.
- La Administración procederá, en su caso, a practicar liquidación provisional dentro de los seis meses siguientes al término del plazo previsto para la presentación de la autoliquidación en que se solicite la devolución del Impuesto o a partir de la presentación si es posterior.
- Si la liquidación provisional no se hubiera practicado en el plazo establecido, la Administración tributaria procederá a devolver de oficio.
- Transcurrido el plazo establecido sin que se haya ordenado el pago de la devolución por causa imputable a la Administración tributaria, se aplicará a la cantidad pendiente de devolución el interés de demora.

Regla de la Prorrata

La Prorrata es el porcentaje que representa el montante de las operaciones que originan el derecho a la deducción respecto del total de las realizadas.

Las **subvenciones** que no se integran en la base imponible no limitan el derecho de deducción y por tanto no se incluyen en el denominador.

Si el porcentaje arroja cifras decimales se redondeará en exceso.

Para la determinación del porcentaje de deducción no se computarán en dicha fracción:



1. Operaciones realizadas desde establecimientos permanentes situados fuera del TAI.
2. Las cuotas del IVA que hayan gravado directamente las operaciones señaladas en el apdo. anterior.
3. Entregas y exportaciones de bienes de inversión utilizadas en la actividad empresarial o profesional.
4. Operaciones inmobiliarias o financieras que no constituyan actividad empresarial o profesional habitual del sujeto pasivo.
5. Operaciones no sujetas al impuesto.
6. El autoconsumo de bienes consistente en la afectación o cambio de afectación de bienes para su utilización como bienes de inversión.

El **procedimiento de la aplicación de la prorrata general** es el siguiente sistema:

- a) El **porcentaje de deducción provisionalmente aplicable cada año natural será el fijado como definitivo para el año precedente.**
- b) **En la última autoliquidación del impuesto correspondiente a cada año natural el sujeto pasivo calculará la prorrata de deducción definitiva** y practicará la consiguiente regularización de deducciones provisionales.

REGÍMENES ESPECIALES. NORMAS GENERALES.

Regulados en el Título IX de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA (arts. 120 a 163 quatervicies) redacción dada por la Ley 28/2014) son:

1. Régimen simplificado. **RS**
2. Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca. **REAGP**
3. Régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección. **REBU**
4. Régimen especial aplicable a las operaciones con oro de inversión.
5. Régimen especial de agencias de viajes.
6. Régimen especial del recargo de equivalencia. **RERE**
7. Regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica.
8. Régimen especial del Grupo de Entidades.
9. Régimen especial del criterio de caja.

Tienen carácter voluntario, a excepción de los de RERE, agencias de viaje y operaciones con oro de inversión.

Opción y renuncia:

- a) **Simplificado y REAGP**, se aplicarán a los que reúnan los requisitos legales y no hayan renunciado expresamente
La renuncia deberá efectuarse al tiempo de presentar la declaración de comienzo de las actividades, o en su caso, durante el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efecto.
Tendrá efecto durante un período mínimo de tres años.

Se entenderá realizada la renuncia cuando se presente la declaración-liquidación correspondiente al primer trimestre del año natural **aplicando el régimen general.**

La **renuncia al régimen de estimación objetiva del IRPF supondrá** la renuncia a estos.

- b) **El REBU** se aplicará salvo renuncia de los sujetos pasivos, que podrá efectuarse para cada operación en particular.
- c) Los regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, radiodifusión o de televisión y a los servicios prestados por vía electrónica se aplicarán a aquellos operadores que hayan presentado las declaraciones previstas para estos regímenes.

Régimen Simplificado.

Requisitos:

- a) Que sean **personas físicas o entidades en régimen de atribución de rentas** en el IRPF, siempre que, en este último caso, sus socios, comuneros o partícipes sean **personas físicas.**
- b) Que realicen con habitualidad las actividades económicas descritas en el artículo 37 del Reglamento.
- c) Que no queden excluidas de la aplicación de este régimen.

Son circunstancias determinantes de la exclusión del régimen:

- 1º. Quienes realicen **otras actividades económicas no comprendidas en el régimen simplificado**, salvo que tributen por REAGP o RERE
- 2º. Las siguientes **circunstancias:**

Que el volumen de ingresos en el año inmediato anterior, supere cualquiera de los siguientes importes:

- **150.000 €** para el conjunto de sus actividades empresariales o profesionales, excepto agrícolas, forestales y ganaderas,
- **250.000 €** Para el conjunto de las actividades agrícolas, forestales y ganaderas.

A estos efectos, el volumen de ingresos incluirá la totalidad de los ingresos obtenidos en el conjunto de las actividades, no computándose entre ellos las subvenciones corrientes o de capital ni las indemnizaciones, así como tampoco el IVA y, en su caso, el recargo de equivalencia que grave la operación.

- 3º. Realizar adquisiciones e importaciones de bienes y servicios para el conjunto de sus actividades, excluidas las relativas a elementos del inmovilizado, por más de 150.000 euros anuales, excluido el IVA.
- 4º. Los empresarios o profesionales que renuncien o hubiesen quedado excluidos de la aplicación del régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por cualquiera de sus actividades.

Resumen de funcionamiento:

- Determinación del IVA devengado mediante índices y módulos, y la deducción de las cuotas realmente soportadas.
- Establecimiento de un importe mínimo de cuotas a ingresar para cada actividad.

Régimen especial de la Agricultura Ganadería y Pesca

Régimen voluntario aplicable siempre que no renuncien al mismo (mes de diciembre y efecto mínimo de tres años)

No se consideran titulares de explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras:

- Los propietarios de fincas o explotaciones que las cedan en arrendamiento o en aparcería.
- Los que realicen explotaciones ganaderas en régimen de ganadería integrada.

Exclusiones

- Los sujetos pasivos señalados en el art. 124.Dos LIVA, entre ellos, sociedades mercantiles; cooperativas; SAT;
- los que renuncian al régimen de estimación objetiva del IRPF o RS del IVA y
- Los que realicen adquisiciones, excluidas las de inmovilizado, superiores a 150.000 euros en el año anterior.

No será aplicable cuando los productos se utilicen por el titular de la explotación en su comercialización en otros establecimientos.

Si será aplicable a los servicios accesorios que los titulares de explotaciones presten a terceros, con los medios ordinariamente utilizados y no exceda del 20% del volumen total de operaciones de las explotaciones.

Funcionamiento del régimen:

- No podrán deducir las cuotas soportadas que se utilicen para la realización de actividades del propio régimen
- Tendrán derecho a percibir una compensación a tanto alzado resultante de aplicar al precio los siguientes porcentajes:
 - El 12% en explotaciones agrícolas o forestales y en los servicios de carácter accesorio de dichas explotaciones.
 - El 10,5% en explotaciones ganaderas o pesqueras y en los servicios de carácter accesorio de dichas explotaciones.
- Para la **determinación de los referidos precios**, no se computan los tributos indirectos que graven las citadas operaciones, ni los gastos accesorios o complementarios cargados separadamente al adquirente.
- **El reintegro** de las compensaciones se efectuará por (art. 131 LIVA):
 - a) **La Hacienda Pública**, por las entregas y por los servicios prestados a destinatarios establecidos fuera del TAI.
 - b) **El adquirente de los bienes o destinatario de los servicios.**
 - Se efectuará a la entrega o prestaciones de servicios y mediante un recibo firmado por el transmitente.
 - Las compensaciones satisfechas a los sujetos pasivos acogidas al REAG y P son deducibles para quien las satisface de las cuotas devengadas en concepto de IVA (art. 134 LIVA), siempre que se encuentren en posesión del correspondiente

recibo, emitido por ellos mismos y que deberá ser firmado por el titular de la explotación, quien se quedará en posesión de una copia.

Régimen Especial del Recargo de Equivalencia

Carácter obligatorio a los comerciantes minoristas personas físicas o entidades en régimen de atribución de rentas y comercialicen al por menor artículos o productos no exceptuado.

Se consideran comerciantes minoristas:

1. Que realicen con habitualidad entregas de bienes muebles o semovientes sin haberlos sometido a proceso alguno de fabricación, elaboración o manufactura, por sí mismos o por medio de terceros.
2. Que las entregas a quienes no tengan la condición de empresarios o profesionales, efectuadas durante el año precedente, hubiese excedido del 80 por 100 del total de las realizadas.

Esto no será aplicable a quienes tengan la condición de minoristas conforme al IAE, cuando concurra:

1. Que no hayan realizado actividades comerciales en el año precedente.
2. Que no hayan renunciado a módulos por el IRPF.

Funcionamiento:

- No estarán obligados a efectuar la liquidación ni el pago del impuesto a la Hacienda Pública con exclusión de las entregas de bienes inmuebles sujetas y no exentas, en las que, si deberá repercutir, liquidar e ingresar el IVA.

Existen dos excepciones en las que dichos comerciantes están obligados a autoliquidar y pagar el recargo de equivalencia,

- En las adquisiciones intracomunitarias de bienes e importaciones, y
- En los supuestos de inversión del sujeto pasivo, del art. 84.1. 2º de la Ley.

- Tampoco podrán deducir las cuotas soportadas.
- La exacción del IVA se efectuará mediante la repercusión del recargo de equivalencia efectuada por sus proveedores.
- Repercutirán la cuota resultante de aplicar el tipo tributario del Impuesto a la base imponible correspondiente a las ventas que realicen, sin que, en ningún caso puedan incrementar dicho importe en el del recargo de equivalencia.

Los tipos tributarios serán los siguientes (art. 161 de la Ley):

1. **Con carácter general, el 5,2 por 100** (bienes sometidos a tipo general del 21%).
2. **El 1,4%** para de entregas de bienes a las que sea de aplicación el tipo reducido del 10 por 100.
3. **El 0,5%** para las entregas a las que sea aplicable el tipo reducido del 4 por 100.

Para las entregas de bienes objeto del Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco, **el 1,75%**.



Tema 22 Aduanas. Los Impuestos Especiales de fabricación. Impuestos Medioambientales

Elementos personales en la relación aduanera

Deudor es toda persona responsable de una deuda aduanera. En este sentido hay que tener en cuenta que a efectos de la legislación aduanera es persona toda persona física o jurídica, así como cualquier asociación de personas que no sea una persona jurídica pero cuya capacidad para realizar actos jurídicos esté reconocida por el Derecho de la Unión o el Derecho nacional (artículo 5.4 del CAU).

Declarante es la persona que presenta una declaración en aduana o la persona en cuyo nombre se presenta dicha declaración o dicha notificación.

El declarante es responsable de (artículo 15.2 del CAU):

- La exactitud e integridad de la información que contenga la declaración;
- La autenticidad, exactitud y validez de los documentos justificativos de la declaración; y
- En su caso, el cumplimiento de todas las obligaciones derivadas del régimen aduanero en el que se incluyan las mercancías o de la realización de las operaciones que se hayan autorizado.

Representación en Aduanas

La presentación de declaraciones que realicen las personas físicas o jurídicas que se hagan representar ante las autoridades aduaneras, deberá hacerse a través de un **representante aduanero**.

Así, el concepto de declarante debe entenderse de forma conjunta con el artículo 18 del CAU, que señala que toda persona podrá nombrar a un representante aduanero, y diferencia dos tipos de representación:

- Directa, en la que el representante aduanero actuará en nombre y por cuenta de otra persona, o
- Indirecta, en cuyo caso el representante actuará en su propio nombre, pero por cuenta de otra persona.

Esta distinción es de gran importancia ya que en el caso de la representación indirecta el representante aduanero es declarante.

Pueden ser representantes aduaneros, pudiendo actuar tanto en representación directa como indirecta, las personas físicas o jurídicas que reúnan los siguientes requisitos:

- Estar establecidas en España o en el territorio de cualquier otro estado miembro de la UE o en terceros países (en los supuestos previstos en la legislación aduanera de la UE).
- Acreditar la capacitación necesaria para el desarrollo de la actividad de representante aduanero.
- Estar inscrito en el Registro de Representantes Aduaneros del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Deuda aduanera

El artículo 5.18 del CAU **define la deuda aduanera como la obligación de una persona de pagar el importe de los derechos de importación o de exportación aplicables a mercancías específicas con arreglo a la legislación aduanera vigente.** Los derechos de importación son los derechos de aduana que deben pagarse por la importación de mercancías (artículo 5.20 del CAU), e incluyen los establecidos con carácter general en el arancel aduanero y también los derechos antidumping que no tienen un tratamiento específico en el CAU. Los derechos de exportación son los derechos de aduana que deben pagarse por la exportación de mercancías (artículo 5.21 del CAU).

No forman parte de la deuda aduanera:

- Los tributos liquidados por las autoridades aduaneras con ocasión de la entrada de mercancías (IVA e IIEE), ni
- Las sanciones que pudieran imponerse.

Deuda aduanera de importación.

El artículo 77 del CAU señala que nace una deuda aduanera de importación **al incluirse las mercancías no pertenecientes a la Unión** sujetas a derechos de importación en alguno de los regímenes aduaneros siguientes:

- El despacho a libre práctica, incluso con arreglo a las disposiciones del destino final;
- La importación temporal con exención parcial de derechos de importación

La deuda aduanera se originará en el momento de la admisión de la declaración en aduana. El declarante será el deudor. En caso de representación indirecta, será también deudora la persona por cuya cuenta se haga la declaración en aduana.

También nace una deuda aduanera de importación en el caso de incumplimiento de alguna de las siguientes circunstancias:

- De una de las obligaciones establecidas en la legislación aduanera relativa a la introducción de mercancías no pertenecientes a la Unión en su territorio aduanero, a la retirada de estas de la vigilancia aduanera o a la circulación, transformación, depósito, depósito temporal, importación temporal o disposición de tales mercancías en ese territorio;
- De una de las obligaciones establecidas en la legislación aduanera relativa al destino final de las mercancías dentro del territorio aduanero de la Unión;
- de una condición que regule la inclusión de mercancías no pertenecientes a la Unión en un régimen aduanero o la concesión, en virtud del destino final de las mercancías, de una exención de derechos o de una reducción del tipo de los derechos de importación.

Deuda aduanera de exportación.

En virtud del artículo 81 del CAU, nace una deuda aduanera de exportación **al incluirse las mercancías sujetas a derechos de exportación en el régimen de exportación o en el régimen de perfeccionamiento pasivo.**

La deuda aduanera nacerá en el momento de la admisión de la declaración en aduana. Como en el caso de la deuda aduanera de importación el declarante será el deudor. En caso de representación indirecta, será también deudora la persona por cuya cuenta se haga la declaración en aduana.

El artículo 82 del CAU dispone que **nace una deuda aduanera de exportación en caso de incumplimiento de:**

- a) Una de las obligaciones establecidas en la legislación aduanera para la salida de las mercancías;
- b) Las condiciones con arreglo a las cuales se permitió la salida de las mercancías del territorio aduanero de la Unión con exención total o parcial de los derechos de exportación.

Determinación del importe de la deuda aduanera

Los derechos de importación o de exportación adeudados **se basarán en el arancel aduanero común**, su importe será determinado aplicando las reglas de cálculo de los derechos que fueron aplicables a las mercancías de que se trate en el momento en que nació la deuda aduanera relativa a dichas mercancías.

En el supuesto de que **no sea posible determinar con precisión el momento** en que nació la deuda aduanera, se considerará que es el momento en que las autoridades aduaneras determinen que las mercancías se encuentran en una situación que ha originado una deuda aduanera.

Notificación de la deuda aduanera.

El artículo 101 del CAU prevé que el importe de los derechos de importación o de exportación exigibles será determinado por las autoridades aduaneras responsables del lugar en el que nazca la deuda aduanera, o en que se considere que ha nacido. Las autoridades aduaneras **podrán aceptar el importe de los derechos de importación o de exportación exigibles que haya determinado el declarante**, sin perjuicio de las comprobaciones a posteriori que dichas autoridades pueden efectuar.

Recuerda:

Aplicando los conceptos del Derecho Tributario español diríamos que **en el caso de la deuda aduanera nos encontramos ante una liquidación**, y no una autoliquidación.

A continuación, el artículo 102 del CAU establece que la deuda aduanera será notificada al deudor en la forma establecida en el lugar en el que haya nacido la deuda o en el que se considere que ha nacido.

Cuando el importe de los derechos de importación o de exportación exigibles sea igual al importe consignado en la declaración en aduana, **el levante de las mercancías por las autoridades aduaneras será equivalente a la notificación** al deudor de la deuda aduanera. **En otro caso, las autoridades aduaneras notificarán la deuda aduanera** al deudor cuando se hallen en posición de determinar el importe de los derechos de importación o de exportación exigibles y tomar una decisión.

Importante

El artículo 103 del CAU dispone que no se podrá notificar ninguna deuda aduanera una vez que haya transcurrido un plazo de **tres años** contados a partir de la fecha de nacimiento de la deuda aduanera.

Lugar de nacimiento de la deuda aduanera.

El artículo 87 del CAU dispone que la deuda aduanera nacerá **en el lugar en que se haya presentado la declaración en aduana o la declaración de reexportación**. En todos los demás casos, el lugar de nacimiento de una deuda aduanera será el lugar en que se produzcan los hechos de los que se derive.

Si no es posible determinar dicho lugar, la deuda aduanera nacerá en el lugar en que las autoridades aduaneras concluyan que las mercancías se encuentran en una situación que ha originado una deuda aduanera.

Valor en Aduana.

El valor en aduana **es el equivalente a la base imponible** en el caso de los tributos interiores.

Con carácter general el valor en aduana se determinará en base al valor de transacción y en caso de no poderse usar este método se arbitran unos métodos secundarios de valoración y finalmente un método alternativo.

Método de valoración en aduana basado en el valor de transacción.

La base principal para determinar el valor en aduana de las mercancías será el valor de transacción, que es **el precio realmente pagado o por pagar por ellas cuando se vendan para su exportación** al territorio aduanero de la Unión, ajustado, en su caso.

El precio realmente pagado o por pagar **será el pago total que el comprador haya efectuado** o deba efectuar al vendedor o a un tercero en favor del vendedor, por las mercancías importadas, e incluirá todos los pagos efectuados o por efectuar como condición de la venta de esas mercancías.

Respecto de los descuentos, el artículo 130 del RECAU señala que los descuentos se tendrán en cuenta para la determinación del valor en aduana si, en el momento de la admisión de la declaración en aduana, el contrato de venta prevé su aplicación y su importe.

Elementos que se incluyen en el valor de transacción.

- a) En la medida en que los soporte el comprador y no estén incluidos en el precio realmente pagado o que debe pagarse por las mercancías:
 - Las comisiones y los gastos de corretaje, salvo las comisiones de compra;
 - El coste de los envases que, a efectos aduaneros, se considere que forman un todo con la mercancía; y
 - El coste de embalaje, tanto por la mano de obra como por los materiales;
- b) El valor, imputado de forma adecuada, de los bienes y servicios que se indican a continuación, cuando hayan sido suministrados directa o indirectamente por el comprador,



gratuitamente o a precios reducidos, y utilizados en la producción y venta para la exportación de las mercancías importadas, en la medida en que dicho valor no esté incluido en el precio realmente pagado o por pagar:

- Materiales, componentes, partes y elementos similares incorporados a las mercancías importadas;
 - Herramientas, matrices, moldes y objetos similares utilizados en la producción de las mercancías importadas;
 - Materiales consumidos en la producción de las mercancías importadas; y
 - Trabajos de ingeniería, de desarrollo, artísticos y de diseño, planos y croquis, realizados fuera de la Unión y necesarios para la producción de las mercancías importadas;
- c) Los cánones y derechos de licencia relacionados con las mercancías objeto de valoración que el comprador esté obligado a pagar, directa o indirectamente, como condición de la venta de dichas mercancías, en la medida en que los mencionados cánones y derechos no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar;
- d) El valor de cualquier parte del producto de una posterior reventa, cesión o utilización de las mercancías importadas, que revierta directa o indirectamente al vendedor; y
- e) Los siguientes costes hasta el lugar por donde se introducen las mercancías en el territorio aduanero de la Unión:
- Los gastos de transporte y de seguro de las mercancías importadas, y
 - Los gastos de carga y de manipulación asociados al transporte de las mercancías importadas.

Elementos que no deben incluirse en el valor en aduana.

- a) **Los gastos de transporte de las mercancías importadas después de su entrada en el territorio aduanero de la Unión;**

Recuerda

Formará parte de la base imponible del IVA de la importación el transporte desde la aduana hasta la fábrica si corre de cuenta del vendedor. Si corre de cuenta del comprador, será una operación posterior devengada tras el paso por la aduana.

- b) Los gastos de construcción, instalación, montaje, mantenimiento o asistencia técnica, realizados después de la entrada en el territorio aduanero de la Unión de las mercancías importadas, tales como instalaciones, máquinas o material industrial;
- c) Los importes de los intereses derivados de un acuerdo de financiación contraído por el comprador, relativo a la compra de las mercancías importadas, independientemente de que la financiación corra a cargo del vendedor o de otra persona, siempre que el acuerdo de financiación conste por escrito y, si así se requiere, que el comprador pueda demostrar que se cumplen las siguientes condiciones:
- Que tales mercancías se venden efectivamente al precio declarado como realmente pagado o por pagar;

- Que el tipo de interés exigido no excede del aplicado corrientemente a tales transacciones en el país y en el momento en que se haya proporcionado la financiación;
- d) Derechos de reproducción en la Unión de las mercancías importadas;
- e) Comisiones de compra;
- f) Derechos de importación y otros gravámenes pagaderos en la Unión como consecuencia de la importación o la venta de las mercancías;
- g) Los pagos que efectúe el comprador por el derecho de distribución o reventa de las mercancías importadas, cuando no constituyan una condición de la venta de dichas mercancías para su exportación a la Unión.

Métodos secundarios de valoración en aduana.

En caso de que la determinación del valor en aduana de las mercancías no sea posible en base al valor de transacción:

- a) **el valor de transacción de mercancías idénticas** que se vendan para su exportación al territorio aduanero de la Unión y se exporten a ella al mismo tiempo que las mercancías que deban valorarse o en una fecha próxima;
- b) **el valor de transacción de mercancías similares** que se vendan para su exportación al territorio aduanero de la Unión y se exporten a ella al mismo tiempo que las mercancías que deban valorarse o en una fecha próxima;
- c) el valor basado en el precio unitario al que se venda en el territorio aduanero de la Unión a personas no vinculadas con los vendedores la mayor cantidad total de las mercancías importadas o de otras mercancías idénticas o similares también importadas; o
- d) el valor calculado, igual a la suma de:
- Coste o valor de los materiales y del proceso de fabricación o transformación empleados en la producción de las mercancías importadas;
 - Una cantidad en concepto de beneficios y gastos generales, igual a la que suele cargarse en las ventas de mercancías de la misma naturaleza o especie que las que se valoren, efectuadas por productores del país de exportación en operaciones de exportación con destino a la Unión;
 - Coste o valor de los elementos enumerados en el artículo 71.1e) del CAU.

El orden de aplicación de los métodos recogidos en las letras c) y d) se invertirá si el declarante así lo solicita.

Método alternativo o de último recurso.

Cuando ninguno de los métodos anteriores permita determinar el valor en aduana se acude al denominado "método del último recurso", en virtud del cual la determinación de dicho valor se efectuará basándose en la información disponible en el territorio aduanero de la Unión, utilizando medios razonables.

Introducción de mercancías

El arancel es el sistema que **nos permite en primer lugar clasificar la mercancía** en una determinada partida arancelaria, **y a continuación, en función de esa clasificación y del origen de la mercancía, nos permite conocer el tipo de gravamen** que ha de aplicarse, las medidas no arancelarias que, en su caso, son de aplicación (prohibición de entrada o salida, contingentes arancelarios, exenciones,).

Sobre la clasificación a seis dígitos que presenta el Sistema Armonizado, la Nomenclatura Combinada añade otros cuatro dígitos que permiten una clasificación más detallada de la mercancía y especificar medidas arancelarias aplicables a determinados productos.

El Origen de la mercancía

En el ámbito del derecho aduanero el concepto de origen es de gran transcendencia ya que junto con la clasificación de las mercancías determina que disposiciones de la legislación aduanera se van a aplicar a una mercancía objeto de una declaración en aduana.

Para determinar el origen de la mercancía **hay dos conjuntos de criterios: origen preferencial y origen no preferencial**. Hablamos de origen preferencial cuando las mercancías originarias de un determinado país disfrutan de un tratamiento arancelario favorable (exenciones o tipos reducidos). Las normas de origen no preferencial son las que se aplican en el resto de casos, y también pueden tener su transcendencia económica.

Declaración sumaria de entrada.

El artículo 127.1 del CAU prevé que las mercancías introducidas en el territorio aduanero de la Unión deberán ser objeto de una declaración sumaria de entrada. Sin embargo, se dispensa de esta obligación (artículo 127.2 del CAU):

- A los medios de transporte y las mercancías que se hallen en ellos que se limiten a atravesar las aguas territoriales o el espacio aéreo del territorio aduanero de la Unión sin efectuar ninguna parada en el mismo, y
- En otros casos en los que resulte debidamente justificado por el tipo de mercancías o de tráfico o así lo exijan los acuerdos internacionales existentes (estos casos se especifican en el artículo 104 del RDCAU).

La declaración sumaria de entrada se define como el acto por el que una persona informa a las autoridades aduaneras, en la forma y el modo establecidos, y dentro de un plazo concreto, de que determinadas mercancías van a entrar en el territorio aduanero de la Unión (artículo 5.9 del CAU).

Presentación de la declaración sumaria de entrada.

El artículo 127.3 y 127.4 del CAU prevén que la declaración sumaria de entrada **será presentada a la aduana de primera entrada, dentro de un plazo determinado, antes de que las mercancías sean introducidas** en el territorio aduanero de la Unión. Estos plazos se establecen en función del medio de transporte empleado (artículos 105 a 111 del RDCAU).

El obligado a presentar la declaración sumaria de entrada es el transportista, si bien, la declaración sumaria de entrada podrá ser presentada por una de las siguientes personas:

- el importador o consignatario, o cualquier otra persona en cuyo nombre o por cuya cuenta actúe el transportista;

- cualquier persona que esté en condiciones de presentar o de disponer que se presenten las mercancías de que se trate ante la aduana de entrada.

Notificación de llegada.

Dado que la declaración sumaria de entrada se ha de presentar antes de la llegada de las mercancías, para el adecuado control de las mismas el artículo 133 del CAU estipula que el operador de un buque marítimo o de una aeronave que entre en el territorio aduanero de la Unión notificará su llegada a la aduana de primera entrada en el momento en que esta tenga lugar.

Cuando las autoridades aduaneras dispongan ya de información relativa a la llegada del buque marítimo o de la aeronave podrán abstenerse de exigir la notificación contemplada en el párrafo anterior. Las autoridades aduaneras podrán aceptar que, para notificar la llegada de un medio de transporte, se utilicen los sistemas de información de los puertos o aeropuertos o cualquier otro método de información disponible.

Consecuencias de la introducción de las mercancías

El artículo 134 del CAU establece que las mercancías introducidas en el territorio aduanero de la Unión, a partir del momento de su introducción, **se hallarán bajo vigilancia aduanera y podrán ser objeto de controles aduaneros**. Además, cuando proceda, estarán sujetas a prohibiciones y restricciones que estén justificadas, entre otros motivos, por razones de moralidad, orden o seguridad públicos, protección de la salud y la vida de personas, animales o plantas, protección del medio ambiente, protección del patrimonio artístico, histórico o arqueológico nacional y protección de la propiedad industrial o comercial, incluidos los controles sobre precursores de drogas, mercancías que infrinjan determinados derechos de propiedad intelectual y dinero en metálico, así como a la aplicación de medidas de conservación y gestión de los recursos pesqueros y de medidas de política comercial.

Las mercancías permanecerán bajo dicha vigilancia en tanto resulte necesario para determinar su estatuto aduanero y no serán retiradas de esta vigilancia sin previa autorización de las autoridades aduaneras.

Presentación, descarga y examen de las mercancías.

El artículo 139 del CAU dispone que las mercancías introducidas en el territorio aduanero de la Unión **serán presentadas en aduana inmediatamente después de su llegada** a cualquier aduana designada o a cualquier lugar designado o aprobado por las autoridades aduaneras o a una zona franca. La presentación en aduana es la notificación a las autoridades aduaneras de la llegada de las mercancías a la aduana, o a cualquier otro lugar designado o autorizado por aquellas, y de su disponibilidad para los controles aduaneros (artículo 5.33 del CAU).

La presentación en aduana la realizará:

- La persona que introdujo las mercancías en el territorio aduanero de la Unión;
- La persona en cuyo nombre o por cuya cuenta actúe la persona que introdujo las mercancías en dicho territorio;
- La persona que asumió la responsabilidad por el transporte de las mercancías después de que fueran introducidas en el territorio aduanero de la Unión.



Sin embargo, la presentación en aduana **también pueden realizarla:**

- a) toda persona que incluya inmediatamente las mercancías en un régimen aduanero;
- b) el titular de una autorización para el funcionamiento de almacenes de depósito o toda persona que realice una actividad en una zona franca.

Regímenes Aduaneros

Los regímenes aduaneros que se prevén en el CAU (artículo 5.16 del CAU) son:

- a) Despacho a libre práctica;
- b) Regímenes especiales;
- c) Exportación;

Despacho a libre práctica.

Aspectos generales.

El artículo 201 del CAU regula este régimen estableciendo que **las mercancías no pertenecientes a la Unión** destinadas a ser introducidas en el mercado de la Unión o destinadas a utilización o consumo privados dentro de esta última se incluirán en el régimen de despacho a libre práctica.

El despacho a libre práctica **implicará:**

- a) la percepción de los derechos de importación debidos;
- b) la percepción, según proceda, de otros gravámenes, con arreglo a las disposiciones pertinentes en vigor relativas a la percepción de dichos gravámenes (IVA e impuestos especiales);
- c) la aplicación de medidas de política comercial y de prohibiciones y restricciones en la medida en que no se hayan aplicado en una fase anterior; y
- d) el cumplimiento de las demás formalidades aduaneras previstas para la importación de las mercancías.

El despacho a libre práctica **conferirá a las mercancías no pertenecientes a la Unión el estatuto aduanero de mercancías de la Unión.**

Exención de derechos de importación.

A) Mercancías de retorno (artículo 203 del CAU).

Previa solicitud del interesado, quedarán exentas de derechos de importación **las mercancías no pertenecientes a la Unión que, tras haber sido inicialmente exportadas fuera del territorio aduanero de esta última como mercancías de la Unión, se reintroduzcan y declaren para su despacho a libre práctica en dicho territorio en un plazo de tres años.** Este plazo de tres años se podrá superar atendiendo a circunstancias especiales.

La exención de derechos de importación solo se concederá en caso de que las mercancías **se devuelvan en el mismo estado** en el que fueron exportadas.

B) Productos de la pesca marítima y demás productos extraídos del mar.

Estarán exentos del pago de derechos de importación cuando se despachen a libre práctica:

- a) Los productos de la pesca marítima y los demás productos extraídos de las aguas territoriales de un país o territorio situado fuera del territorio aduanero de la Unión por buques exclusivamente matriculados o registrados en un Estado miembro y que enarboles pabellón de dicho Estado;
- b) Los productos obtenidos a partir de los productos mencionados en la letra anterior a bordo de buques factoría y que cumplan las condiciones previstas en esa misma letra.

C) Suspensiones y exenciones previstos en el arancel aduanero común.

En el arancel aduanero común que cada año se aprueba se vienen fijando **tres supuestos de exención:**

1. Determinados productos que se destinen a la construcción, reparación, mantenimiento o transformación, al equipamiento o a la incorporación a las plataformas de perforación o de explotación.
2. Está prevista la exención de los derechos de aduana para:
 - a) Las aeronaves civiles,
 - b) Determinados productos destinados a ser utilizados en aeronaves civiles y a ser incorporados a ellas durante su construcción, reparación, mantenimiento, reconstrucción, modificación o transformación,
 - c) Los aparatos de entrenamiento de vuelo en tierra y sus partes y piezas sueltas, destinados a usos civiles.
3. Determinados productos farmacéuticos que se especifican en el arancel.

D) Régimen de franquicias establecido por el Reglamento (CE) 1186/2009 del Consejo, de 16 de noviembre de 2009, relativo al establecimiento de un régimen comunitario de franquicias aduaneras.

Esta disposición regula múltiples supuestos de exención de los derechos de importación entre otros las mercancías importadas en caso de cambio de residencia, pequeños envíos, mercancías destinadas a ferias comerciales.

Levante de las mercancías.

El levante de las mercancías **es el acto por el que las autoridades aduaneras pongan las mercancías a disposición de los fines concretos del régimen aduanero en el que se hayan incluido** (artículo 5.26 del CAU).

El levante **se concederá una sola vez para la totalidad de las mercancías que sean objeto de la misma declaración.** En este sentido, **cuando una declaración en aduana incluya mercancías clasificadas en dos o más partidas de orden,** los datos correspondientes a las mercancías clasificadas en cada partida de orden se considerarán como una declaración aparte.

Por otra parte, el artículo 195 del CAU regula el caso en el que la inclusión de mercancías en un régimen aduanero implique el nacimiento de una deuda aduanera. **Señalando que en este caso el levante de las mercancías estará supeditado al pago del importe de los derechos de importación o de exportación** correspondiente a la deuda aduanera o a la constitución de una garantía que cubra dicha deuda.

EXPORTACIÓN.

Toda mercancía que sale del territorio aduanero de la Unión debe ser objeto de una declaración previa a dicha salida, que puede adoptar una de las siguientes formas:

- Una declaración en aduana de vinculación al régimen de exportación, de tránsito externo, tránsito interno, o de perfeccionamiento pasivo,
- Una declaración de reexportación,
- Una notificación de reexportación, o
- Una declaración sumaria de salida.

En virtud del artículo 269 del CAU, **como regla general las mercancías de la Unión que vayan a salir del territorio aduanero de la Unión se incluirán en el régimen de exportación.**

Sin embargo, **no se vinculan al régimen de exportación:**

- Mercancías incluidas en el régimen de perfeccionamiento pasivo;
- Mercancías que salgan del territorio aduanero de la Unión después de haberse incluido en el régimen de destino final;
- Mercancías entregadas, exentas del IVA o de impuestos especiales, para el suministro de aeronaves o embarcaciones, independientemente del destino de la aeronave o de la embarcación, para las que se exigirá una prueba de tal entrega;
- Mercancías incluidas en el régimen de tránsito interno.

En el caso de las mercancías no pertenecientes a la Unión que vayan a salir del territorio aduanero de la Unión, el artículo 270 del CAU establece que en este caso deberá presentarse una declaración de reexportación, salvo para:

- Mercancías incluidas en el régimen de tránsito externo que únicamente atraviesen el territorio aduanero de la Unión;
- Mercancías transbordadas dentro de una zona franca o directamente reexportadas desde una zona franca;
- Mercancías en depósito temporal y que se reexporten directamente desde un almacén de depósito temporal.

Declaración de reexportación y notificación de reexportación.

Sólo las mercancías con estatuto aduanero de mercancías de la Unión Europea pueden vincularse al régimen aduanero de exportación. Por eso, para el caso de mercancías que no son de la Unión que salen del territorio aduanero se prevén estos dos actos, **la declaración de reexportación y la notificación de reexportación.**

El artículo 5.13 del CAU **define esta declaración de reexportación como el acto por el que una persona expresa, en la forma y el modo establecidos, la voluntad de sacar del territorio aduanero de la Unión mercancías no pertenecientes a la Unión**, a excepción de las que se hallen en régimen de zona franca o en depósito temporal. Así, por ejemplo, se utiliza esta declaración para amparar la salida del territorio aduanero de la Unión de mercancías que se encuentran en régimen de importación temporal o de perfeccionamiento activo.

Respecto de la notificación de reexportación, el artículo 5.13 del CAU la define como el acto por el que una persona expresa, en la forma y el modo establecidos, la voluntad de sacar del territorio

aduanero de la Unión mercancías no pertenecientes a la Unión en régimen de zona franca o en depósito temporal.

Regímenes especiales: tránsito, depósito, destinos especiales y perfeccionamiento.

Dentro de los regímenes aduaneros que se prevén en el CAU los regímenes especiales son:

- el tránsito, que incluirá el tránsito interno y el tránsito externo;
- el depósito, que incluirá el depósito aduanero y las zonas francas;
- destinos especiales, que incluirán la importación temporal y el destino final;
- el perfeccionamiento, que incluirá el perfeccionamiento activo y el perfeccionamiento pasivo.

Tránsito.

El régimen de tránsito presenta dos modalidades: tránsito externo y tránsito interno.

Tránsito externo

En este régimen, las mercancías **no pertenecientes a la Unión** podrán circular **de un punto a otro dentro del territorio aduanero de la Unión sin estar sujetas a:**

- Derechos de importación;
- Otros gravámenes prescritos por otras disposiciones pertinentes en vigor;
- Medidas de política comercial en la medida en que no prohíban la entrada de mercancías en el territorio aduanero de la Unión o su salida de él.

Esta circulación **podrá efectuarse de una de las siguientes maneras:**

- Acogidas al régimen de tránsito externo de la Unión;
- De conformidad con el Convenio TIR.
- De conformidad con el Convenio ATA/Convenio de Estambul, cuando se trate de circulación de tránsito;
- Al amparo del Manifiesto Renano (artículo 9 del Convenio revisado para la navegación del Rin);
- Al amparo del impreso 302 establecido en el marco del Convenio entre los Estados Partes del Tratado del Atlántico Norte relativo al Estatuto de sus Fuerzas, firmado en Londres el 19 de junio de 1951;
- Al amparo del sistema postal de conformidad con los actos de la Unión Postal Universal si las mercancías son transportadas por o para los titulares de derechos y obligaciones en virtud de dichos actos.

Tránsito interno

Permitirá la circulación de mercancías de la Unión **entre dos puntos del territorio aduanero de la Unión, pasando por un país o territorio no perteneciente a dicho territorio aduanero**, sin que su estatuto aduanero se modifique.



Depósito.

Dentro del régimen de depósito el CAU prevé los regímenes, el de depósito aduanero y el de zona franca. En ambos casos, **las mercancías no pertenecientes a la Unión podrán ser almacenadas en el territorio aduanero** de la Unión sin estar sujetas:

- a) A derechos de importación;
- b) A otros gravámenes prescritos por otras disposiciones pertinentes en vigor;
- c) A medidas de política comercial en la medida en que no prohíban la entrada de mercancías en el territorio aduanero de la Unión o su salida de él.

Las mercancías de la Unión podrán incluirse en el régimen de depósito aduanero o de zona franca con arreglo a la legislación de la Unión reguladora de ámbitos específicos, o con el fin de beneficiarse de una decisión que conceda la devolución o condonación de los derechos de importación (artículo 237 del CAU). Esta circunstancia determina que esa mercancía pierda el estatuto aduanero de mercancía de la Unión (artículo 154.b del CAU).

El tiempo de permanencia de mercancías en un régimen de depósito no estará limitado. Si bien, **en circunstancias excepcionales, las autoridades aduaneras podrán fijar un plazo máximo** en el que deberá ultimarse el régimen de depósito, en particular, cuando, en caso de almacenamiento de larga duración, el tipo y la naturaleza de las mercancías pueda constituir una amenaza para la salud pública, la sanidad animal o la fitosanidad o para el medio ambiente (artículo 238 del CAU).

Depósitos aduaneros

El artículo 240 del CAU prevé que, bajo el régimen de depósito aduanero, las mercancías no pertenecientes a la Unión podrán ser depositadas en instalaciones u otros lugares autorizados para dicho régimen por las autoridades aduaneras y bajo supervisión aduanera (depósitos aduaneros). Estos depósitos aduaneros **podrán estar a disposición de cualquier persona para el depósito aduanero de mercancías (depósitos aduaneros públicos), o para el almacenamiento de mercancías por el titular de una autorización de depósito aduanero (depósitos aduaneros privados).**

Cuando exista una necesidad económica y ello no comprometa la vigilancia aduanera, las autoridades aduaneras podrán autorizar:

- a) El almacenamiento de mercancías de la Unión en un almacén que sirva de depósito aduanero. Dichas mercancías no se considerarán incluidas en el régimen de depósito aduanero (artículo 237.3 del CAU).
- b) La realización del perfeccionamiento de mercancías en régimen de perfeccionamiento activo o de destino final dentro de un depósito aduanero, con sujeción a las condiciones que establecen dichos regímenes (artículo 241.1 del CAU).

En ambos casos estas mercancías no se considerarán incluidas en el régimen de depósito aduanero.

En todos los regímenes especiales (salvo en el tránsito) **cabe diferenciar entre el titular de la autorización y el titular del régimen.** En algunos casos esta distinción es irrelevante, pero en el caso del régimen de depósito aduanero sí es de gran

trascendencia. El titular de la autorización es la persona titular de las instalaciones del depósito aduanero, mientras que el titular del régimen es la persona que presentó la declaración en aduana en la que las mercancías se vinculan al régimen de depósito aduanero. El artículo 242 del CAU delimita la responsabilidad de estas dos personas señalando que el titular de la autorización y el titular del régimen serán responsables de:

- a) Garantizar que las mercancías incluidas en el régimen de depósito aduanero no se sustraigan a la vigilancia aduanera,
- b) Cumplir las obligaciones que resulten del almacenamiento de las mercancías incluidas en el régimen de depósito aduanero.

No obstante, cuando la autorización se refiera a un depósito aduanero público, se podrá establecer que las responsabilidades anteriores, incumban exclusivamente al titular del régimen. En todo caso el titular del régimen será responsable del cumplimiento de las obligaciones que resulten de la inclusión de las mercancías en el régimen de depósito aduanero.

Zonas francas

Según el artículo 243 del CAU, las zonas francas **son áreas cercadas, en las que el perímetro y los puntos de acceso y de salida están sometidos a vigilancia aduanera.** Son los Estados miembros quienes podrán designar determinadas partes del territorio aduanero de la Unión como zonas francas y fijarán su perímetro y definirán los puntos de acceso y de salida de ella. Las personas, las mercancías y los medios de transporte que entren en una zona franca o salgan de ella podrán ser sometidos a controles aduaneros.

Con carácter general, en las zonas francas **se autorizará cualquier actividad de tipo industrial, comercial o de prestación de servicios.** El ejercicio de dichas actividades se supeditará a su notificación previa a las autoridades aduaneras, que podrán imponer determinadas prohibiciones o restricciones respecto de las actividades anteriores, en función de la naturaleza de las mercancías a que se refieran tales actividades o de las necesidades de la vigilancia aduanera y de los requisitos en materia de seguridad y protección. Las autoridades aduaneras podrán prohibir el ejercicio de una actividad en una zona franca a las personas que no ofrezcan la seguridad necesaria en lo que respecta al cumplimiento de las disposiciones aduaneras. Cualquier construcción de un inmueble en una zona franca estará supeditada a una autorización previa de las autoridades aduaneras.

Las mercancías de la Unión **podrán ser introducidas, almacenadas, trasladadas, utilizadas, transformadas o consumidas en una zona franca.** En tales casos, las mercancías no se considerarán incluidas en el régimen de zona franca (artículo 246 del CAU).

Mientras permanezcan en una zona franca, **las mercancías no pertenecientes a la Unión podrán ser despachadas a libre práctica o ser incluidas en el régimen de perfeccionamiento activo, de importación temporal o de destino final,** en las condiciones establecidas para dichos regímenes. Las mercancías incluidas en una zona franca podrán destinarse a su utilización o consumo que, en caso de despacho a libre práctica o de inclusión en el régimen de importación temporal, no estarían sometidas a la aplicación de derechos de importación o a medidas de política agrícola o comercial común (artículo 247 del CAU).

Las mercancías que se encuentren en una zona franca podrán ser exportadas o reexportadas fuera del territorio aduanero de la Unión, o introducidas en otra parte de dicho territorio. En el supuesto de que se introduzcan en otra parte del territorio aduanero de la Unión o que se incluyan en un régimen aduanero se considerarán mercancías no pertenecientes a la Unión a menos que se demuestre su estatuto aduanero de mercancías de la Unión (artículos 248 y 249 del CAU).

Destinos especiales.

El CAU diferencia dos regímenes diferentes: la importación temporal y el destino final.

Importación temporal.

El artículo 250 del CAU dispone que, en el marco del régimen de importación temporal, **las mercancías no pertenecientes a la Unión destinadas a la reexportación podrán ser objeto de un destino especial** en el territorio aduanero de la Unión con exención total o parcial de derechos de importación y sin estar sometidas a lo siguiente:

- a) A otros gravámenes prescritos por otras disposiciones pertinentes en vigor;
- b) A medidas de política comercial en la medida en que no prohíban la entrada de mercancías en el territorio aduanero de la Unión o su salida de él.

Este régimen **se utilizará cuando se cumplan las siguientes condiciones:**

- a) Que no esté previsto que las mercancías sufran cambio alguno, a excepción de la depreciación normal causada por el uso que se haga de ellas;
- b) Que sea posible garantizar la identificación de las mercancías incluidas en el régimen, excepto cuando, habida cuenta de la naturaleza de las mercancías o del destino previsto, la ausencia de medidas de identificación no pueda conducir a un abuso del régimen, o cuando sea posible comprobar el cumplimiento de las condiciones estipuladas para las mercancías equivalentes;
- c) Que el titular del régimen esté establecido fuera del territorio aduanero de la Unión, salvo que se disponga lo contrario;
- d) Que se cumplan las condiciones necesarias para la exención total o parcial de derechos establecidas en la legislación aduanera.

Destino final.

El artículo 254 del CAU dispone que, en el marco del régimen de destino final, las mercancías podrán ser despachadas a libre práctica con **exención de derechos o con un tipo reducido de derechos atendiendo a su destino especial.**

Si las mercancías se encuentran en una fase de la producción que, desde una perspectiva económica, solo permita su uso para el destino final indicado, las autoridades aduaneras podrán establecer en la autorización las condiciones en que se considerará que las mercancías se han utilizado para los fines establecidos a efectos de la aplicación de la exención de derechos o del tipo reducido de derechos.

Si las mercancías son aptas para un uso repetido y las autoridades aduaneras lo consideran oportuno con el fin de evitar abusos, la vigilancia aduanera se mantendrá durante un período no superior a 2 años desde la fecha de su primera utilización para los fines establecidos para la aplicación de la exención de derechos o del tipo reducido de derechos.

Perfeccionamiento.

El CAU enumera las operaciones de transformación en el artículo 5.37, señalando que son cualquiera de las siguientes:

- a) La manipulación de mercancías, incluidos su montaje o ensamblaje o su incorporación a otras mercancías;
- b) La transformación de mercancías;
- c) La destrucción de mercancías;
- d) La reparación de mercancías, incluidas su restauración y su puesta a punto;
- e) El uso de mercancías que no formen parte del producto transformado pero que permitan o faciliten la producción de este, incluso aunque se consuman total o parcialmente en el proceso (ayudas a la producción)

Estas operaciones de transformación se pueden realizar al amparo de los regímenes de perfeccionamiento activo y de perfeccionamiento pasivo.

Perfeccionamiento activo.

El artículo 256 del CAU prevé que en el marco del régimen de perfeccionamiento activo **las mercancías no pertenecientes a la Unión podrán ser utilizadas dentro del territorio aduanero de la Unión en una o más operaciones de transformación sin que tales mercancías estén sujetas:**

- a) a derechos de importación;
- b) a otros gravámenes prescritos por otras disposiciones pertinentes en vigor;
- c) a medidas de política comercial en la medida en que no prohíban la entrada de mercancías en el territorio aduanero de la Unión o su salida de él.

El régimen de perfeccionamiento activo solamente podrá utilizarse en casos distintos de la reparación y la destrucción cuando, sin perjuicio de la utilización de ayudas a la producción, las mercancías incluidas en el régimen puedan ser identificadas en los productos transformados.

También podrá aplicarse a cualquiera de las mercancías siguientes:

- a) Mercancías destinadas a ser objeto de operaciones para garantizar su conformidad con los requisitos técnicos establecidos para su despacho a libre práctica;
- b) Mercancías que deban ser objeto de las manipulaciones usuales destinadas a garantizar su conservación, mejorar su presentación o su calidad comercial o preparar su distribución o reventa.

Las autoridades aduaneras fijarán el plazo dentro del cual debe ultimarse el régimen de perfeccionamiento activo. Dichas autoridades podrán autorizar una prórroga, de una duración razonable, del plazo especificado con arreglo al apartado 1, previa solicitud, debidamente justificada, del titular de la autorización (artículo 257 del CAU).



Perfeccionamiento pasivo.

Según el artículo 259 del CAU las mercancías de la Unión **podrán exportarse temporalmente** fuera del territorio aduanero de la misma a fin de ser objeto de operaciones de transformación. Los productos transformados resultantes de dichas transformaciones podrán ser despachados a libre práctica con exención total o parcial de derechos de importación previa solicitud del titular de la autorización o de cualquier otra persona establecida en el territorio aduanero de la Unión y que haya obtenido el consentimiento del titular de la autorización, siempre que se cumplan las condiciones de la autorización.

No podrán acogerse al régimen de perfeccionamiento pasivo ninguna de las mercancías de la Unión:

- Cuya exportación dé lugar a una devolución o condonación de los derechos de importación;
- Que, con anterioridad a su exportación, se hubieren despachado a libre práctica acogidas a una exención de derechos o a un tipo reducido de derechos en razón de su destino final, mientras los objetivos de ese destino final no se hayan cumplido, a menos que dichas mercancías deban ser sometidas a operaciones de reparación;
- Cuya exportación dé lugar a la concesión de restituciones por exportación.
- Por cuya exportación se conceda, en el marco de la política agrícola común, una ventaja financiera distinta de las restituciones mencionadas en la anterior letra c).

Abandono y destrucción

Cuando las autoridades aduaneras tengan motivos razonables para ello, podrán disponer que se destruyan las mercancías presentadas en aduana e informarán de ello al titular de las mercancías. Los costes de la destrucción correrán a cargo del titular de las mercancías.

Las autoridades aduaneras adoptarán todas las medidas necesarias, inclusive el decomiso y venta o la destrucción, para disponer de las mercancías en los siguientes casos:

- Cuando se haya incumplido alguna de las obligaciones establecidas en la legislación aduanera relativas a la introducción de mercancías no pertenecientes a la Unión en el territorio aduanero de esta última, o cuando se hayan sustraído las mercancías a la vigilancia aduanera;
- Cuando no pueda procederse al levante de las mercancías por alguna de las siguientes razones:
 - Por no haberse podido, por motivos imputables al declarante, realizar o continuar el examen de las mercancías en los plazos establecidos por las autoridades aduaneras;
 - Por no haber sido entregados los documentos a cuya presentación se subordine la inclusión de las mercancías en el régimen aduanero solicitado o su levante para dicho régimen;
 - Por no haber sido pagados ni garantizados los derechos de importación o los derechos de exportación, según el caso, en los plazos establecidos;
 - Por estar sujetas las mercancías a medidas de prohibición o de restricción;

- Cuando las mercancías no hayan sido retiradas en un plazo razonable tras concederse su levante;
- Cuando, tras haberse procedido a su levante, se compruebe que las mercancías no han cumplido las condiciones para que se proceda a dicho levante; o
- Cuando las mercancías se abandonen en beneficio del Estado.

Las mercancías no pertenecientes a la Unión que hayan sido abandonadas en beneficio del Estado, confiscadas o decomisadas se considerarán incluidas en el régimen de depósito aduanero. Serán inscritas en los registros del operador del depósito aduanero o, si obran en poder de las autoridades aduaneras, por estas últimas.

Cuando las mercancías que vayan a ser destruidas, abandonadas en beneficio del Estado, confiscadas o decomisadas ya hayan sido objeto de una declaración en aduana, los registros incluirán una referencia a la declaración en aduana. Las autoridades aduaneras invalidarán dicha declaración en aduana.

Las mercancías no pertenecientes a la Unión y las mercancías incluidas en el régimen de destino final podrán, con la autorización previa de las autoridades aduaneras, ser abandonadas en beneficio del Estado por el titular del régimen o, cuando así proceda, por el titular de las mercancías.

Contrabando

Esta materia está regulada en la Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de Represión del Contrabando.

Tipificación del delito

De acuerdo con el artículo 2, cometen delito de contrabando, **siempre que el valor de los bienes, mercancías, géneros o efectos sea igual o superior a 150.000 euros**, los que realicen alguno de los siguientes hechos:

- Importen o exporten mercancías de lícito comercio sin presentarlas para su despacho en las oficinas de aduanas o en los lugares habilitados por la Administración aduanera.

La ocultación o sustracción de cualquier clase de mercancías a la acción de la Administración aduanera dentro de los recintos o lugares habilitados equivaldrá a la no presentación.
- Realicen operaciones de comercio, tenencia o circulación de mercancías no comunitarias de lícito comercio sin cumplir los requisitos legalmente establecidos para acreditar su lícita importación.
- Destinen al consumo las mercancías en tránsito con incumplimiento de la normativa reguladora de este régimen aduanero, establecida en los artículos 62, 63, 103, 136, 140, 143, 144, 145, 146 y 147 del Reglamento (CE) n.º 450/2008, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de abril de 2008, por el que se establece el Código Aduanero Comunitario (Código Aduanero Modernizado), y sus disposiciones de aplicación, así como en el Convenio TIR de 14 de noviembre de 1975.
- Importen o exporten, mercancías sujetas a medida de política comercial sin cumplir las disposiciones vigentes aplicables; o cuando la operación estuviera sujeta a una previa autorización administrativa y ésta fuese obtenida bien

mediante su solicitud con datos o documentos falsos en relación con la naturaleza o el destino último de tales productos, o bien de cualquier otro modo ilícito.

- e) Obtengan, o pretendan obtener, mediante alegación de causa falsa o de cualquier otro modo ilícito, el levante definido de conformidad con lo establecido en el artículo 123 del Reglamento (CE) n.º 450/2008, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de abril de 2008, por el que se establece el Código Aduanero Comunitario (Código Aduanero Modernizado), y sus disposiciones de aplicación o la autorización para los actos a que se refieren los apartados anteriores.
- f) Conduzcan en buque de porte menor que el permitido por los reglamentos, salvo autorización para ello, mercancías no comunitarias en cualquier puerto o lugar de las costas no habilitado a efectos aduaneros, o en cualquier punto de las aguas interiores o del mar territorial español o zona contigua.
- g) Alijen o transborden de un buque clandestinamente cualquier clase de mercancías, géneros o efectos dentro de las aguas interiores o del mar territorial español o zona contigua, o en las circunstancias previstas por el artículo 111 de la Convención de Naciones Unidas sobre el Derecho del Mar, hecha en Montego Bay, Jamaica, el 10 de diciembre de 1982.

También cometen delito de contrabando, **siempre que el valor de los bienes, mercancías, géneros o efectos sea igual o superior a 50.000 euros, los que realicen alguno de los siguientes hechos:**

- a) Exporten o expidan bienes que integren el Patrimonio Histórico Español sin la autorización de la Administración competente cuando ésta sea necesaria, o habiéndola obtenido bien mediante su solicitud con datos o documentos falsos en relación con la naturaleza o el destino último de tales productos o bien de cualquier otro modo ilícito.
- b) Realicen operaciones de importación, exportación, comercio, tenencia, circulación de:
- Géneros estancados o prohibidos, incluyendo su producción o rehabilitación, sin cumplir los requisitos establecidos en las leyes.
 - Especímenes de fauna y flora silvestres y sus partes y productos, de especies recogidas en el Convenio de Washington, de 3 de marzo de 1973, o en el Reglamento (CE) n.º 338/1997 del Consejo, de 9 de diciembre de 1996, sin cumplir los requisitos legalmente establecidos.
- c) Importen, exporten, introduzcan, expidan o realicen cualquier otra operación sujeta al control previsto en la normativa correspondiente referido a las mercancías sometidas al mismo por alguna de las disposiciones siguientes:
- 1º) Material de defensa, de otro material o de productos y tecnologías de doble uso sin la autorización a la que hace referencia el capítulo II de la Ley 53/2007.
- 2º) Comercio de determinados productos que pueden utilizarse para aplicar la pena de muerte o infligir tortura u otros tratos o penas crueles, inhumanos o degradantes con productos incluidos en el anexo III del citado Reglamento.

3º) La normativa reguladora del comercio exterior de precursores de drogas sin las autorizaciones a las que se refiere el Reglamento (CE) n.º 111/2005 del Consejo.

- d) Obtengan, o pretendan obtener, mediante alegación de causa falsa o de cualquier otro modo ilícito, el levante definido de conformidad con lo establecido en el artículo 123 del Reglamento (CE) n.º 450/2008, del Parlamento Europeo y del Consejo.

Cometen, asimismo, delito de contrabando quienes realicen alguno de los hechos descritos en los apartados 1 y 2 de este artículo, si concurre alguna de las circunstancias siguientes:

- a) Cuando el objeto del contrabando sean drogas tóxicas, estupefacientes, sustancias psicotrópicas, armas, explosivos, agentes biológicos o toxinas, sustancias químicas tóxicas y sus precursores, o cualesquiera otros bienes cuya tenencia constituya delito, o cuando el contrabando se realice a través de una organización, con independencia del valor de los bienes, mercancías o géneros.
- b) Cuando se trate de labores de tabaco cuyo valor sea igual o superior a 15.000 euros.

También comete delito de contrabando quien, en ejecución de un plan preconcebido o aprovechando idéntica ocasión, realizare una pluralidad de acciones u omisiones previstas en los apartados 1 y 2 de este artículo en las que el valor de los bienes, mercancías, géneros o efectos aisladamente considerados no alcance los límites cuantitativos de 150.000, 50.000 ó 15.000 euros establecidos en los apartados anteriores de este artículo, pero cuyo valor acumulado sea igual o superior a dichos importes.

Las anteriores conductas serán igualmente punibles cuando se cometan por imprudencia grave.

Penalidad.

Los que cometieren el delito de contrabando serán castigados con las penas de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo del valor de los bienes, mercancías, géneros o efectos.

Comiso.

Toda pena que se impusiere por un delito de contrabando llevará consigo el comiso de los siguientes bienes, efectos e instrumentos:

- a) Las mercancías que constituyan el objeto del delito.
- b) Los materiales, instrumentos o maquinaria empleados en la fabricación, elaboración, transformación o comercio de los géneros estancados o prohibidos.
- c) Los medios de transporte con los que se lleve a efecto la comisión del delito, salvo que pertenezcan a un tercero que no haya tenido participación en aquél y el Juez o el Tribunal competente estime que dicha pena accesoria resulta desproporcionada en atención al valor del medio de transporte objeto del comiso y al importe de las mercancías objeto del contrabando.
- d) Las ganancias obtenidas del delito, cualesquiera que sean las transformaciones que hubieran podido experimentar.
- e) Cuantos bienes y efectos, de la naturaleza que fueren, hayan servido de instrumento para la comisión del delito.

Si, por cualquier circunstancia, no fuera posible el comiso de los bienes, efectos o instrumentos señalados en el apartado anterior,



se acordará el comiso por un valor equivalente de otros bienes que pertenezcan a los criminalmente responsables del delito.

Enajenación anticipada.

Los bienes, efectos e instrumentos intervenidos podrán ser enajenados, si éste fuere su destino final procedente, sin esperar al pronunciamiento o firmeza del fallo en los siguientes casos:

- a) Cuando su propietario haga expreso abandono de ellos.
- b) Cuando la autoridad judicial estime que su conservación pueda resultar peligrosa para la salud o seguridad pública o dar lugar a disminución importante de su valor. Se entenderán comprendidos en este apartado las mercancías, géneros o efectos que sin sufrir deterioro material se deprecian por el transcurso del tiempo.

Adscripción de los bienes, efectos e instrumentos intervenidos.

El uso de los bienes, efectos e instrumentos intervenidos que no sean enajenables **quedarán adscritos a las fuerzas o servicios encargados de la persecución del contrabando** de acuerdo con lo que prevea la legislación específica aplicable a esta materia.

Mercancías de monopolio.

Cuando las mercancías aprehendidas sean de las comprendidas en los monopolios públicos, la autoridad judicial a cuya disposición se hayan colocado procederá en la forma que indiquen las disposiciones reguladoras de dichos monopolios.

La autoridad judicial podrá autorizar la realización de actos de disposición por parte de las compañías gestoras de los monopolios respecto a las mercancías o géneros que hayan sido aprehendidos a reserva de la pertinente indemnización, si hubiese lugar a ella, según el contenido de la sentencia firme.

Valoración de los bienes.

La fijación del valor de los bienes, mercancías, géneros o efectos objeto de contrabando se hará conforme a las siguientes **reglas**:

1. Si se trata de géneros estancados, por el precio máximo de venta al público. De no estar señalado dicho precio, se adoptará la valoración establecida para la clase más similar. Si no fuera posible la asimilación, el juez fijará la valoración previa tasación pericial.
2. Para la valoración de los bienes, géneros y efectos comprendidos en las letras a) y b) del artículo 2.2 así como para la de los delitos de ilícito comercio, el juez recabará de las Administraciones competentes el asesoramiento y los informes que estime necesarios.
3. Cuando los bienes, géneros o efectos sean objeto de importación o exportación y no se encuentren comprendidos en los apartados 1 y 2 anteriores, su valor será el precio medio declarado a las autoridades aduaneras de los productos semejantes clasificados en la subpartida a nivel de ocho dígitos y, en su defecto, a nivel de seis o cuatro dígitos de la nomenclatura prevista en el Reglamento (CEE) n.º 2658/1987 del Consejo, de 23 de julio de 1987, relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y al arancel aduanero común, y en función de su tipo de operación.
4. En el resto de los casos, su precio oficial o, en su defecto, el precio medio de mercado español de bienes semejantes o el

valor de venta, siempre que fuese superior al de compra o al coste de producción incrementados, en su caso, con el índice general de precios al consumo desde la fecha de compra o producción, y siempre que entre ese momento y la realización del delito hubiese transcurrido más de un año natural. El índice aplicable será el correspondiente a cada uno de los años naturales. Se aplicará el valor de compra o el coste de producción con el incremento indicado cuando razonablemente no pueda determinarse el valor de venta.

5. El valor se determinará en relación con la fecha de realización del ilícito o, de no conocerse ésta, en relación con el descubrimiento del ilícito o aprehensión de los bienes, géneros o efectos. A efectos de la determinación del precio medio, se tomará el mes natural anterior a la fecha fijada en el párrafo anterior.

Tipificación de las infracciones.

Incurrirán en infracción administrativa de contrabando las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que lleven a cabo las acciones u omisiones previstas en los apartados 1 y 2 del artículo 2 de la presente Ley, de forma dolosa o con cualquier grado de negligencia, cualquiera que sea el valor de los bienes, mercancías, géneros o efectos, **cuando dichas conductas no constituyan delito**.

Las infracciones administrativas de contrabando previstas en el apartado anterior de este artículo se clasifican en leves, graves y muy graves, según el valor de los bienes, mercancías, géneros o efectos objeto de las mismas, conforme a las cuantías siguientes:

- a) Leves: inferior a 37.500 euros; o, si se trata de supuestos previstos en el artículo 2.2 de la presente Ley, inferior a 6.000 euros, salvo cuando se trate de labores de tabaco que será inferior a 1.000 euros.
- b) Graves: entre los importes, ambos incluidos, de 37.500 euros a 112.500 euros; o, si se trata de supuestos previstos en el artículo 2.2 de la presente Ley, de 6.000 euros a 18.000 euros, salvo cuando se trate de labores de tabaco que será de 1.000 euros a 6.000 euros
- c) Muy graves: superior a 112.500 euros; o, si se trata de supuestos previstos en el artículo 2.2 de la presente Ley, superior a 18.000 euros, salvo que se trate de labores de tabaco que será superior a 6.000 euros.

También incurrirán en infracción administrativa de contrabando las personas que procedan a:

- a) La rotura del precinto de las máquinas expendedoras de tabaco cuando estas hubiesen sido objeto de una medida de las previstas en el artículo 14 de la presente Ley.
- b) La rotura de precintos en el caso de cierre de establecimientos o la realización de actividades en el establecimiento durante el tiempo acordado de cierre o el quebrantamiento de la suspensión del ejercicio de la actividad objeto del contrabando.

Sanciones.

Los responsables de las infracciones administrativas de contrabando serán sancionados con multa pecuniaria proporcional al valor de los bienes, mercancías, géneros o efectos objeto de las mismas, sin perjuicio de lo establecido en los demás apartados del presente artículo.

Los porcentajes aplicables a cada clase de infracción estarán comprendidos entre los límites que se indican a continuación:

- a) Leves: el 100 y el 150 %.
- b) Graves: el 150 y el 250 %.
- c) Muy graves: el 250 y el 350 %.

El importe mínimo de la multa será, en todo caso, de 500 euros.

Graduación de las sanciones.

Las sanciones por infracciones administrativas de contrabando se graduarán atendiendo en cada caso concreto a los siguientes criterios:

- a) La **reiteración**. Se apreciará reiteración cuando el sujeto infractor haya sido sancionado por cualquier infracción administrativa de contrabando en resolución administrativa firme o condenado por delito de contrabando por sentencia judicial firme, en ambos casos, dentro de los cinco años anteriores a la fecha de la comisión de la infracción.
- La **resistencia, negativa u obstrucción** a la acción investigadora de los órganos competentes para el descubrimiento y persecución de las infracciones administrativas de contrabando o de los órganos competentes para la iniciación del procedimiento sancionador por estas infracciones.
- b) La **utilización de medios fraudulentos** en la comisión de la infracción o la comisión de ésta por medio de persona interpuesta.
- c) La **comisión de la infracción por medio o en beneficio de personas**, entidades u organizaciones de cuya naturaleza o actividad pudiera derivarse una facilidad especial para la comisión de la infracción.
- d) La **utilización para la comisión de la infracción de los mecanismos establecidos en la normativa aduanera para la simplificación** de formalidades y procedimientos de despacho aduanero.
- e) La **naturaleza** de los bienes, mercancías, géneros o efectos objeto del contrabando.

2. Los criterios de graduación son aplicables simultáneamente.

Competencia, procedimiento y recursos.

Serán competentes para conocer de las infracciones de contrabando los órganos de la Administración aduanera de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en la forma en que se disponga reglamentariamente.

2. Las resoluciones de los órganos administrativos aludidos en el punto anterior que resuelvan o pongan fin al expediente administrativo de contrabando podrán ser objeto de impugnación ante la vía económico-administrativa y, posteriormente, ante la jurisdicción contencioso-administrativa.

LOS IMPUESTOS ESPECIALES DE FABRICACIÓN.

Los Impuestos Especiales se regulan en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (en lo sucesivo LIE) y en el Reglamento de Impuestos Especiales aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio (en lo sucesivo RIE).

Importante

De acuerdo con la Ley estos impuestos se clasifican de la siguiente forma:

- Los Impuestos Especiales de Fabricación.
 - Los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas.
 - El Impuesto sobre la Cerveza.
 - El Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas.
 - El Impuesto sobre Productos Intermedios.
 - El Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas.
 - El Impuesto sobre Hidrocarburos.
 - El Impuesto sobre las Labores del Tabaco.
- El Impuesto Especial sobre la Electricidad.
- El Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.
- El Impuesto Especial sobre el Carbón.

Naturaleza.

Los impuestos especiales son tributos de naturaleza indirecta que recaen sobre consumos específicos y gravan, en fase única, la fabricación, importación y, en su caso, introducción, en el ámbito territorial interno de determinados bienes, así como la matriculación de determinados medios de transporte, el suministro de energía eléctrica y la puesta a consumo de carbón, de acuerdo con las normas de esta Ley.”

Ámbito territorial.

Se exigirán en todo el territorio español, a excepción de las islas Canarias, Ceuta y Melilla. No obstante, en las condiciones establecidas en la LIE, los Impuestos sobre la Cerveza, sobre Productos Intermedios y sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas serán exigibles en las islas Canarias, con determinadas especialidades.

Hecho Imponible.

- a) **Fabricación** se define como la extracción de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación y cualquier otro proceso por el que se obtengan dichos productos a partir de otros, incluida la transformación.
- b) **Transformación** es el proceso de fabricación por el que se obtienen productos objeto de los impuestos especiales de fabricación a partir, total o parcialmente, de productos que también lo son y que están sometidos a una tributación distinta a la que corresponde al producto obtenido.
- c) **Importación** es la entrada en el territorio de la Comunidad de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, a menos que los productos, en el momento de su entrada en dicho territorio, sean incluidos en un



procedimiento o régimen aduanero suspensivo, así como su despacho a consumo partiendo de un procedimiento o régimen aduanero suspensivo.

Supuestos de no sujeción.

El artículo 6 de la LIE regula los supuestos de no sujeción aplicables a todos los impuestos especiales de fabricación, **sin perjuicio de que en algunos impuestos especiales de fabricación se establecen casos propios** de no sujeción. Los supuestos previstos en el mencionado artículo 6 de la LIE son:

- a) Las pérdidas inherentes a la naturaleza de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, acaecidas en régimen suspensivo durante los procesos de fabricación, transformación, almacenamiento y transporte, siempre que no excedan de los porcentajes fijados y se cumplan las condiciones establecidas al efecto.
- b) Las pérdidas de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, acaecidas en régimen suspensivo, por caso fortuito o de fuerza mayor, cuando no excedan de los porcentajes que se fijen reglamentariamente.
- c) La destrucción total o pérdida irremediable de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación como consecuencia de la autorización de las autoridades competentes del Estado miembro en el que dicha destrucción o pérdida se haya producido, siempre que los productos se encuentren en régimen suspensivo.

Devengo del Impuesto.

- En los casos de **fabricación**, el devengo se produce en el momento de la salida de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación de la fábrica o depósito fiscal o en el momento de su autoconsumo. No obstante, se efectuará en régimen suspensivo la salida de fábrica o depósito fiscal de los citados productos cuando se destinen:
 - a) Directamente a otras fábricas, depósitos fiscales, a una entrega directa, a un destinatario registrado o a la exportación.
 - b) A la fabricación de productos que no sean objeto de los impuestos especiales de fabricación con destino a la exportación, siempre que se cumplan las condiciones que reglamentariamente se establezcan.
 - c) A uno de los destinatarios con derecho a la exención previstos en el artículo 12.1 de la Directiva 2008/118/CE.
- **En los supuestos de importación**, el devengo se produce en el momento del nacimiento de la deuda aduanera de importación. Sin embargo, la importación se realizará en régimen suspensivo cuando los productos se destinen:
 - a) Directamente a otras fábricas, depósitos fiscales, a una entrega directa, a un destinatario registrado o a la exportación.
 - b) A la fabricación de productos que no sean objeto de los impuestos especiales de fabricación con destino a la exportación, siempre que se cumplan las condiciones que reglamentariamente se establezcan.
 - c) A uno de los destinatarios con derecho a la exención previstos en el artículo 12.1 de la Directiva 2008/118/CE.

- **En los supuestos de expediciones con destino a un destinatario registrado**, el impuesto se devengará en el momento de la recepción por éste de los productos en el lugar de destino.
- **En los supuestos de entregas directas**, el devengo se producirá en el momento de la recepción de los productos sujetos en el lugar de su entrega directa.
- **En los supuestos de tenencia o circulación en régimen suspensivo** de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, el impuesto se devengará en el momento de producirse las pérdidas distintas de las que originan la no sujeción al impuesto o, en caso de no conocerse este momento, en el de la comprobación de tales pérdidas.
- **En los supuestos de ventas a distancia**, en el momento de la entrega de los productos al destinatario se produce el devengo.
- En los supuestos de **expediciones con destino a un receptor autorizado**, el devengo se produce en el momento de la recepción por éste de los productos en el lugar de destino.
- **En el supuesto de irregularidades en la circulación en régimen suspensivo**, el devengo se producirá en la fecha de inicio de la circulación, salvo que se pruebe cuándo fue cometida, en cuyo caso, éste será el momento del devengo.
- **En el supuesto de irregularidades en la circulación intracomunitaria de productos** sujetos a impuestos especiales de fabricación con el impuesto devengado en otro Estado miembro, en el momento de su comisión y, de no conocerse, en el momento de su descubrimiento.
- **En el supuesto de no justificación del destino o uso indebido** en la circulación de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación que se han beneficiado de una exención o de la aplicación de un tipo reducido en razón de su destino, el devengo acaece en el momento de su entrega al destinatario facultado para recibirlos, salvo prueba fehaciente de la fecha en la que se ha procedido a su uso indebido, en cuyo caso, éste será el momento del devengo. Cuando la entrega de estos productos fuese a un destinatario no facultado para recibirlos, en el momento de inicio de la circulación.

Sujetos pasivos y responsables.

Tienen la consideración de obligados tributarios las personas físicas o jurídicas y entidades a las que dicha ley impone el cumplimiento de obligaciones tributarias.

Son sujetos pasivos en calidad de contribuyentes:

- a) Los depositarios autorizados en los supuestos en que el devengo se produzca a la salida de una fábrica o depósito fiscal, o con ocasión del autoconsumo.
- b) Las personas físicas o jurídicas y entidades obligadas al pago de la deuda aduanera cuando el devengo se produzca con motivo de una importación.
- c) Los destinatarios registrados en relación con el impuesto devengado a la recepción de los productos.
- d) Los receptores autorizados en relación con el impuesto devengado con ocasión de la recepción de los productos a ellos destinados.

e) Los depositarios autorizados y los destinatarios registrados en los supuestos de entregas directas.

Serán sustitutos del contribuyente.

- los representantes fiscales en el régimen de ventas a distancia, y
- quienes realicen los suministros de gas natural en el marco de un contrato efectuado a título oneroso.

Serán responsables solidarios:

- En los supuestos de importaciones, las personas físicas o jurídicas y entidades que resulten obligadas solidariamente al pago de la deuda aduanera de acuerdo con la normativa vigente sobre la materia.
- En los supuestos de irregularidades en la circulación intracomunitaria, las personas físicas o jurídicas y entidades obligadas a garantizar dicho pago según la modalidad de circulación intracomunitaria en que se hayan producido las irregularidades.

Por último, **estarán obligados al pago de la deuda tributaria los que posean, utilicen, comercialicen o transporten** productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, fuera de los casos previstos en el artículo 16 de la LIE, cuando no acrediten que tales impuestos han sido satisfechos en España.

Supuestos generales de exención y devolución.

Al margen de los supuestos de exención o devolución previstos en la normativa de cada uno de los impuestos especiales de fabricación, el artículo 9 de la LIE regula unos supuestos de exención **comunes a todos estos impuestos**. De forma análoga en el artículo 10 de la LIE se regulan los supuestos de devolución comunes a todos los impuestos especiales de fabricación.

Están exentas, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan, la fabricación e importación de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación que se destinen:

- A ser entregados en el marco de las relaciones diplomáticas o consulares.
- A organizaciones internacionales reconocidas como tales en España y a los miembros de dichas organizaciones, dentro de los límites y en las condiciones que se determinen en los convenios internacionales constitutivos de dichas organizaciones o en los acuerdos de sede.
- A las fuerzas armadas de cualquier Estado, distinto de España, que sea parte del Tratado del Atlántico Norte y a las fuerzas armadas a que se refiere el artículo 1 de la Decisión 90/6.407/CEE para uso de dichas fuerzas o del personal civil a su servicio o para el abastecimiento de sus comedores y cantinas.
- Al consumo en el marco de un acuerdo celebrado con países terceros u organizaciones internacionales, siempre que dicho acuerdo se admita o autorice en materia de exención del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- Al avituallamiento de los buques siguientes, excluidos, en todo caso, los que realicen navegación privada de recreo:
 - a) Los que realicen navegación marítima internacional.
 - b) Los afectos al salvamento o la asistencia marítima, con exclusión del suministro de provisiones de a bordo,

cuando la duración de su navegación, sin escala, no exceda de cuarenta y ocho horas.

- Al avituallamiento de aeronaves que realicen navegación aérea internacional distinta de la aviación privada de recreo.

Supuestos generales de devolución:

Tienen derecho a la devolución de los impuestos especiales de fabricación, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan:

- a) Los exportadores de productos objeto de estos impuestos, o de otros productos que, aun no siéndolo, contengan otros que sí lo sean, por las cuotas previamente satisfechas correspondientes a los productos exportados.
- b) Los exportadores de productos que no sean objeto de estos impuestos ni los contengan, pero en los que se hubieran consumido para su producción, directa o indirectamente, otros que sí lo sean, por las cuotas que se pruebe haber satisfecho previamente, mediante repercusión o incorporadas en los precios de los productos empleados, correspondientes a los productos exportados. En ningún caso originarán derecho a devolución los productos empleados como combustibles o carburantes.
- c) Los empresarios que introduzcan productos objeto de los impuestos especiales de fabricación por los que se hubiera devengado el Impuesto dentro del ámbito territorial interno, en un depósito fiscal, con el fin de ser posteriormente enviados a otro Estado miembro de la Comunidad Económica Europea. La devolución abarcará a las cuotas correspondientes a los productos introducidos y queda condicionada a que se acredite la recepción en el Estado de destino de acuerdo con las normas que regulan la circulación intracomunitaria en régimen suspensivo.
- d) Los empresarios que entreguen productos objeto de los impuestos especiales de fabricación por los que se hubiera devengado el Impuesto dentro del ámbito territorial interno a receptores autorizados domiciliados en otro Estado miembro de la Comunidad Económica Europea. La devolución se extenderá a las cuotas correspondientes a los productos entregados y quedará condicionada al pago del Impuesto en el Estado miembro de destino.
- e) Los empresarios que envíen o transporten, directa o indirectamente, ellos mismos o por su cuenta, productos objeto de los impuestos especiales de fabricación por los que ya se hubiera devengado el Impuesto dentro del ámbito territorial interno, con destino a personas domiciliadas en otro Estado miembro, en el ámbito del sistema de circulación intracomunitaria de ventas a distancia. La devolución se extenderá a las cuotas correspondientes a los productos enviados o transportados y queda condicionada al pago del Impuesto en el Estado de destino. Si los productos se enviaran desde una fábrica o depósito fiscal, la devolución podrá efectuarse mediante el procedimiento simplificado de compensación automática que se establezca reglamentariamente.



Bases y tipos.

Base imponible.

El artículo 12 de la LIE señala que la determinación de las bases imponibles **se efectuará en régimen de estimación directa**. No obstante, para el régimen de destilación artesanal se prevé un sistema especial.

Por otra parte, para cada uno de los impuestos especiales de fabricación la base imponible se determina en las siguientes **unidades**:

- a) En los Impuesto sobre la Cerveza, Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas e Impuesto sobre Productos Intermedios, **volumen del producto expresado en hectólitros a la temperatura de 20°C**.
- b) En el Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, volumen de alcohol puro expresado en **hectólitros a la temperatura de 20°C**.
- c) En el Impuesto sobre Hidrocarburos, para la mayoría de los productos el volumen expresado en miles de litros a la temperatura de 15°C, en otros casos el peso expresado en toneladas o el poder energético expresado en giga julios.
- d) En el Impuesto sobre las Labores del Tabaco:
 1. Para la aplicación de los tipos proporcionales se atenderá al valor de las labores, calculado según su precio máximo de venta al público, en expendedorías de tabaco y timbre situadas en la Península o Islas Baleares, incluidos todos los impuestos, y
 2. Para la aplicación de los tipos específicos, por el número de unidades o los kilogramos del producto según el tipo de labor del tabaco de que se trate.

Tipos impositivos.

Serán los vigentes en el momento del devengo.

La circulación en régimen suspensivo.

Circulación en régimen suspensivo.

Ámbito	Desde	Hasta
Interno	<ul style="list-style-type: none"> • Fábrica, • Depósito fiscal, o • Lugar de importación de las mercancías. 	<ul style="list-style-type: none"> • Fábrica, • Depósito fiscal, • Lugar donde se obtienen mercancías con destino a la exportación, distintas de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, • Lugar desde el que tenga lugar la salida del territorio comunitario.
Unión Europea	<ul style="list-style-type: none"> • Fábrica, • Depósito fiscal, • Lugar de importación de las mercancías. 	<ul style="list-style-type: none"> • Fábrica, • Depósito fiscal, • Destinatario registrado, • Destino con derecho a la exención. • Lugar desde el que tenga lugar la salida mercancías del territorio comunitario.

Importación y exportación de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación.

Importación.

El artículo 4.19 de la LIE define la importación como la entrada en el territorio de la Comunidad de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, **a menos que los productos, en el momento de su entrada en dicho territorio, sean incluidos en un procedimiento o régimen aduanero suspensivo**, así como su despacho a consumo partiendo de un procedimiento o régimen aduanero suspensivo.

Liquidación y pago del impuesto.

El artículo 18.1 de la LIE dispone que los sujetos pasivos y demás obligados al pago de los impuestos especiales de fabricación estarán obligados a presentar las correspondientes declaraciones tributarias y, en su caso, a practicar las autoliquidaciones que procedan, así como a prestar garantías para responder del cumplimiento de sus obligaciones tributarias. El desarrollo de este precepto se recoge en el RIE.

A) Presentación de las autoliquidaciones

Salvo en los casos de importación, los sujetos pasivos y demás obligados tributarios que resulten obligados al pago de los impuestos especiales de fabricación estarán obligados a presentar las correspondientes autoliquidaciones, así como a efectuar, simultáneamente, el pago de la deuda tributaria.

Los depositarios autorizados deberán presentar autoliquidaciones, incluso en aquellos periodos en los que el resultado de la cuota tributaria a ingresar sea cero. En el caso del gas natural, esta obligación corresponderá a quienes tengan la condición de sujetos pasivos en calidad de sustitutos del contribuyente en los términos previstos en la Ley.

B) Períodos de liquidación y pago del impuesto (artículo 44.3 del RIE).

Los períodos de liquidación y los plazos para la presentación de la autoliquidación y, en su caso, ingreso simultáneo de la deuda tributaria serán los siguientes:

Período de liquidación: Un trimestre natural, salvo que se trate de sujetos pasivos cuyo período de liquidación en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido sería, atendiendo a su volumen de operaciones u otras circunstancias previstas en la normativa de dicho impuesto, mensual, en cuyo caso será también mensual el período de liquidación de estos impuestos.

Plazo: Si el período de liquidación es trimestral, los veinte primeros días naturales del segundo mes siguiente a aquel en que finaliza el trimestre en que se han producido los devengos. Si el período de liquidación es mensual, los veinte primeros días naturales del tercer mes siguiente a aquel en que finaliza el mes en que se han producido los devengos.

1.1 Los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas.

De acuerdo con el artículo 2.1 de la LIE los especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas engloban:

- El Impuesto sobre la Cerveza.
- El Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas.
- El Impuesto sobre Productos Intermedios.
- El Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas.

Conceptos y definiciones.

El artículo 20 de la LIE define una serie de conceptos:

- **Alcohol.** El alcohol etílico o etanol clasificado en los códigos 2207 o 2208 de la Nomenclatura Combinada.
- **Alcohol totalmente desnaturalizado.** El alcohol que contenga sustancias desnaturalizantes que alteren, en forma **claramente perceptible**, sus caracteres organolépticos de olor, color y sabor, haciéndolo impropio para el consumo humano por ingestión.
- **Alcohol parcialmente desnaturalizado.** El alcohol que contenga, como mínimo en la proporción que se determine, las sustancias desnaturalizantes que lo hagan impropio para el consumo humano por ingestión.
- **Bebida analcohólica.** Aquella cuyo grado alcohólico volumétrico adquirido no sea superior a 1,2 por 100 vol.
- **Cosechero.** La persona física que ejerza, en nombre propio, la actividad de elaborador de vino y sea propietario de las uvas a partir de cuyos orujos se obtiene un alcohol o bebida derivada.
- **Destilador artesanal.** El fabricante de bebidas derivadas por destilación directa intermitente, mediante alambiques u otros aparatos de destilación similares, que obtenga una producción anual que no exceda de **10 hectólitros** de alcohol puro.
- **Extracto seco primitivo del mosto original de la cerveza.** La materia seca natural procedente de la molturación de la malta y de otros productos autorizados, molturados o no, que dan lugar por digestión enzimática al concentrado azucarado existente en un mosto del que se obtendría, mediante fermentación alcohólica, la cerveza.
- **Grado alcohólico volumétrico adquirido.** El número de volúmenes de alcohol puro, a la temperatura de 20º C, contenido en 100 volúmenes del producto considerado a dicha temperatura.
- **Grado Plato.** La cantidad en gramos de extracto seco primitivo del mosto original de la cerveza contenido en 100 gramos de dicho mosto a la temperatura de 20º C.

Exenciones.

Además de las exenciones previstas con carácter general para todos los impuestos especiales de fabricación el artículo 21 de la LIE establece la exención para una serie de operaciones.

1. La fabricación e importación de alcohol y de bebidas alcohólicas que se destinen a la producción de vinagre. Se entiende por vinagre, el producto clasificado en el código NC 2209.

2. Las siguientes importaciones de bebidas alcohólicas:
 - a) Las conducidas personalmente por los viajeros mayores de diecisiete años procedentes de países terceros, siempre que no superen los límites cuantitativos siguientes:
 - 1º Un litro de alcohol o bebidas derivadas; o
 - 2º Dos litros de productos intermedios o vinos espumosos y bebidas fermentadas, y
 - 3º Cuatro litros de vino tranquilo y dieciséis litros de cerveza.
 - b) Los pequeños envíos expedidos, con carácter ocasional, desde un país tercero, por un particular con destino a otro particular, sin que medie pago de ninguna clase y dentro de los siguientes límites cuantitativos:
 - 1º Una botella con un contenido máximo de un litro de alcohol o bebidas derivadas; o
 - 2º Una botella con un contenido máximo de un litro de productos intermedios o vinos o bebidas fermentadas espumosos, y
 - 3º Dos litros de vinos y bebidas fermentadas tranquilos.
3. Las bebidas alcohólicas destinadas a ser entregadas por tiendas libres de impuestos y transportadas en el equipaje personal de los viajeros que se trasladen, por vía aérea o marítima, a un tercer país o territorio tercero distinto de las Islas Canarias.

Impuesto sobre el vino y las bebidas fermentadas.

Este impuesto fue establecido por exigencias armonizadoras, si bien el tipo impositivo es cero por lo que se estableció con objeto de que los productores de vino y demás bebidas fermentadas pudieran beneficiarse del sistema intracomunitario de circulación.

Ámbito objetivo

El ámbito objetivo del Impuesto está integrado por el vino tranquilo, el vino espumoso, las bebidas fermentadas tranquilas y las bebidas fermentadas espumosas.

La Ley define cada uno de estos cuatro conceptos con referencia a los códigos de NC en que se clasifican las mercancías añadiendo en algunos casos restricciones en cuanto:

- a) al grado alcohólico volumétrico adquirido,
- b) al origen del alcohol contenido en el producto y
- c) a la forma de la botella, del tapón y la sobrepresión debida al anhídrido carbónico.

Base imponible

La base estará constituida por el volumen de productos comprendidos dentro del ámbito objetivo de este Impuesto, expresado en hectolitros de producto acabado a la temperatura de 20º C.

Tipos impositivos

Este impuesto tiene tipo 0 en todas sus variantes.



Impuesto sobre productos intermedios.

Ámbito objetivo

Tienen la consideración de productos intermedios todos los productos con un **grado alcohólico volumétrico adquirido superior a 1,2 por 100 vol., e inferior o igual a 22 por 100 vol.**, y que no estén comprendidos dentro del ámbito objetivo del Impuesto sobre la Cerveza, ni en el del Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas.

Supuestos de no sujeción

Como ya se ha señalado al referirnos a la regla especial del devengo en el Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas, no están sujetos al Impuesto sobre Productos Intermedios: los productos con las denominaciones de origen **Moriles-Montilla, Tarragona, Priorato y Terra Alta** siempre que la adición de alcohol se efectúe en una cuantía tal que su grado alcohólico volumétrico adquirido no aumente en más del 1 por 100 vol.

Base imponible

La base estará constituida por el volumen de productos comprendidos dentro del ámbito objetivo de este Impuesto, expresado en hectolitros de producto acabado a la temperatura de 20º C.

Impuesto sobre el alcohol y las bebidas derivadas.

Ámbito objetivo

El ámbito objetivo del Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas estará integrado por:

- Todos los productos con un grado alcohólico volumétrico adquirido superior a 1,2 por 100 vol. clasificados en los códigos NC 2207 y 2208, incluso cuando dichos productos formen parte de un producto clasificado en un capítulo de la nomenclatura combinada distinto del 22.
- Los productos clasificados en los códigos NC 2204, 2205 y 2206 con un grado alcohólico volumétrico adquirido superior al 22 por 100 vol.
- El alcohol que contenga productos sólidos u otros productos vegetales en solución.

Base imponible

La base estará constituida por el volumen de alcohol puro, a la temperatura de 20º C, expresado en hectolitros, contenido en los productos objeto del Impuesto.

Régimen de destilación artesanal

El régimen de destilación artesanal es un sistema simplificado al que pueden optar por acogerse los destiladores artesanales.

A) Tributación de las bebidas obtenidas.

Las bebidas obtenidas en régimen de destilación artesanal estarán sometidas a las tarifas siguientes:

a) Tarifa primera del régimen de destilación artesanal.

- 1º Hecho imponible. Está sujeta a esta tarifa la capacidad de utilización de los aparatos de destilación.

- 2º Devengo. El Impuesto se devengará en el momento en que se solicite ante la Administración tributaria la correspondiente autorización para destilar.
- 3º Sujeto pasivo. Será sujeto pasivo, en calidad de contribuyente, el destilador artesanal.
- 4º Base imponible. La base imponible, expresada en hectolitros de alcohol puro, estará constituida por el resultado de multiplicar el número de litros que expresa la **capacidad de la caldera** del aparato de destilación por el coeficiente 0,016, por el grado alcohólico volumétrico adquirido de la primera materia que se va a destilar — expresado en tanto por uno— y por el número de días para los que se solicita la autorización para destilar.
- 5º Tipo de gravamen. El impuesto se exigirá al tipo de 839,15 euros por hectolitro de alcohol puro. Cuando el impuesto sea exigible en Canarias, el tipo será de 653,34 euros por hectolitro de alcohol puro.

b) Tarifa segunda del régimen de destilación artesanal.

- 1º Hecho imponible. Estará sujeta a esta tarifa la fabricación de bebidas derivadas por destilación directa intermitente, efectuada por un destilador artesanal al amparo de este régimen, en cantidad que exceda de la que constituye la base imponible de su tarifa primera.
- 2º Devengo. El Impuesto se devengará en el momento de la fabricación de las bebidas derivadas objeto de esta tarifa.
- 3º Sujeto pasivo. Será sujeto pasivo, en calidad de contribuyente, el destilador artesanal.
- 4º Base imponible. Estará constituida por el número de hectolitros de alcohol puro que exceda de la base imponible de la tarifa primera de este régimen.
- 5º Tipo de gravamen. El impuesto se exigirá al tipo de 839,15 euros por hectolitro de alcohol puro. Cuando el impuesto sea exigible en Canarias, el tipo será de 653,34 euros por hectolitro de alcohol puro.

Régimen de cosechero

Cuando las bebidas derivadas obtenidas en régimen de destilación artesanal **se destinen directamente desde fábrica al consumo de los cosecheros**, en la forma y con las condiciones que se establezcan reglamentariamente, el tipo impositivo aplicable será de 226,36 euros por hectolitro de alcohol puro. Cuando el impuesto sea exigible en Canarias, el tipo aplicable será de 175,40 euros por hectolitro de alcohol puro. **La aplicación de estos tipos se limitará a la cantidad de bebida equivalente a 16 litros de alcohol puro por cosechero y año.**

Normas particulares de gestión

- Queda prohibido el uso de aparatos portátiles para la fabricación de alcohol.
- Tendrán la consideración de artículos prohibidos, los aparatos aptos para la destilación o rectificación de alcohol, cuando no se cumplan los requisitos establecidos reglamentariamente para su fabricación, comercio, circulación y tenencia.
- La circulación y tenencia de especialidades farmacéuticas y de productos clasificados en un capítulo de la nomenclatura

combinada distinto del 22, que contengan alcohol, total o parcialmente desnaturalizado o alcohol que les haya sido incorporado con aplicación de alguno de los supuestos de exención o devolución previstos en los artículos 22 y 42, no estarán sometidas al cumplimiento de requisito formal alguno en relación con el Impuesto.

Marcas fiscales.

El artículo 26 del RIE prevé que con independencia de los requisitos que hayan de cumplirse en materia técnico-sanitaria y de etiquetado y envasado, las bebidas derivadas que circulen, fuera de régimen suspensivo, con un destino dentro del ámbito territorial interno que no sea una planta embotelladora o envasadora independiente deberán contenerse en recipientes o envases provistos de una precinta de circulación u otra marca fiscal en las condiciones previstas en este Reglamento.

No obstante, no precisarán ir provistos de precinta o marca fiscal los envases de capacidad no superior a 0,5 litros que contengan bebidas derivadas cuya graduación no exceda de 6 por 100 vol. y los envases de hasta 1 decilitro, cualquiera que sea su graduación.

Las precintas **son documentos timbrados y numerados** sujetos al modelo aprobado por el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas. Se confeccionarán por la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre y deberán adherirse a los recipientes o envases con arreglo a las siguientes normas:

Cuando se trate de recipientes de bebidas derivadas, las precintas se adherirán de forma indeleble en el cuello de la botella, sin que en caso alguno puedan quedar disimuladas ni ocultas. Cuando una normativa no fiscal no permita la colocación de las precintas sobre el cuello de la botella, o en casos excepcionales debidamente justificados previamente, la oficina gestora podrá autorizar su colocación en otro lugar visible del envase.

En el caso de envases, de capacidad no superior a medio litro, que se agrupen acondicionados para su venta al por menor en estuches cuyo contenido total de bebidas derivadas no exceda de 5 litros, podrá adherirse al estuche una única precinta correspondiente a una capacidad igual o superior, al contenido total de bebidas derivadas que conforman el mismo.

1.2 Impuesto sobre Hidrocarburos

El impuesto sobre Hidrocarburos es un impuesto que grava los hidrocarburos únicamente cuando se emplean para obtener un aprovechamiento energético. Para conseguir este fin el legislador divide los hidrocarburos en dos grupos en el primero (tarifa 1ª) se engloban los productos típicamente destinados a su aprovechamiento energético (gasolina, gasóleo...) y en el segundo (tarifa 2ª) se recogen otros hidrocarburos que, si bien son susceptibles de emplearse con fines de aprovechamiento energético, normalmente son utilizados con otros fines (lubricantes, disolventes...).

Ámbito objetivo.

El ámbito objetivo es: gasolina con plomo, gasolina sin plomo, los demás aceites ligeros, queroseno, los demás aceites medios, gasóleo, fuelóleo, gas licuado de petróleo (GLP), gas natural, bioetanol, biometanol, biodiesel, biocarburantes, biocombustibles, y otros hidrocarburos sometidos a control.

El aprovechamiento energético de estos productos puede obtenerse de dos formas:

- a) Uso como **carburante** que es la utilización de un producto comprendido en el ámbito objetivo del Impuesto sobre Hidrocarburos con fines de combustión en cualquier tipo de motor.
- b) Uso como **combustible** que es la utilización de un hidrocarburo mediante combustión con fines de calefacción, que no constituya uso como carburante.

Base imponible.

El artículo 48 de la LIE señala que la base imponible estará constituida por:

1. El volumen de productos objeto del impuesto, expresados en miles de litros a la temperatura de 15 grados centígrados.

Sin embargo, para aquellos productos cuyo tipo impositivo se establece por referencia a unidades de peso o de energía, la base estará constituida por el peso del producto expresado en toneladas métricas, o por su poder energético

1.3 Impuesto sobre las labores del tabaco.

Ámbito objetivo

A efectos de este Impuesto tienen la consideración de labores del tabaco:

1. Los cigarros y los cigarrillos.
2. Los cigarrillos.
3. La picadura para liar.
4. Los demás tabacos para fumar.

Base imponible.

Según el artículo 58 de la LIE, la base imponible estará constituida:

- a) Para la aplicación de los tipos proporcionales, por el valor de las labores, calculado según su precio máximo de venta al público, en expendedurías de tabaco y timbre situadas en la península o Islas Baleares, incluidos todos los impuestos.
- b) Para la aplicación de los tipos específicos, por el número de unidades.

2. Impuesto Especial sobre la Electricidad

Se añade por el art. 3.8 de la Ley 28/2014, de 27 de noviembre.

Naturaleza.

El Impuesto Especial sobre la Electricidad es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo de electricidad y grava, en fase única, el suministro de energía eléctrica para consumo, así como el consumo por los productores de aquella electricidad generada por ellos mismos.

Hecho imponible.

Está sujeto al impuesto:

- a) **El suministro de energía eléctrica a una persona o entidad que adquiere la electricidad para su propio consumo**, entendiéndose por suministro de energía eléctrica tanto la prestación del servicio



de peajes de acceso a la red eléctrica como la entrega de electricidad.

A los efectos de este impuesto, siempre tendrán la condición de consumidores las personas físicas o jurídicas que adquieren la energía para la prestación de servicios de recarga energética de vehículos.

b) **El consumo por los productores de energía** eléctrica de aquella electricidad generada por ellos mismos.

Respecto a los conceptos y términos con sustantividad propia que aparecen en la Ley, salvo los definidos en ella, se estará a lo dispuesto en la normativa del sector eléctrico de carácter estatal.

Supuesto de no sujeción.

No estará sujeto al impuesto el consumo por los generadores o conjunto de generadores de potencia total no superior a 100 kilovatios (kW) de la energía eléctrica producida por ellos mismos.

Devengo.

El impuesto se devengará:

a) En el supuesto previsto en la letra a) del apartado 1 del artículo 92, en el momento en que resulte exigible la parte del precio correspondiente a la energía eléctrica suministrada en cada período de facturación.

b) En el supuesto previsto en la letra b) del apartado 1 del artículo 92, en el momento de su consumo.

Contribuyentes.

a) En el supuesto previsto en la letra a) aquellos que realicen suministros de energía eléctrica al consumidor.

b) En el supuesto previsto en la letra b) aquellos que consuman la energía eléctrica generada por ellos mismos.

Base imponible.

Estará constituida por la base imponible que se habría determinado a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, excluidas las cuotas del propio Impuesto sobre la Electricidad, para un suministro de energía eléctrica efectuado a título oneroso dentro del territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido entre personas no vinculadas, conforme a lo establecido en los artículos 78 y 79 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Repercusión.

Los contribuyentes deberán repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre aquel para quien realice la operación gravada, quedando este obligado a soportarla siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en esta Ley, cualesquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos.

2. La repercusión de las cuotas devengadas se efectuará en la factura separadamente del resto de conceptos comprendidos en ella.

3. Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte

Hecho imponible.

Estarán sujetas al impuesto:

- a) La **primera matriculación definitiva en España de vehículos**, nuevos o usados, provistos de motor para su propulsión, excepto la de los que se citan a continuación:
- 1º) Los vehículos comprendidos en las categorías N1, N2 y N3, que no estén incluidos en otros supuestos de no sujeción y siempre que, cuando se trate de los comprendidos en la categoría N1, se afecten significativamente al ejercicio de una actividad económica.
 - 2º) Los vehículos comprendidos en las categorías M2 y M3 establecidas en el mismo texto al que se refiere el número 1.º anterior y los tranvías.
 - 3º) Los que, objetivamente considerados, sean de exclusiva aplicación industrial, comercial, agraria, clínica o científica, siempre que sus modelos de serie o los vehículos individualmente hubieran sido debidamente homologados por la Administración tributaria.
 - 4º) Los ciclomotores de dos o tres ruedas y los cuadríciclos ligeros.
 - 5º) Las motocicletas y los vehículos de tres ruedas que no sean cuatriciclos siempre que, en ambos casos, su cilindrada no exceda de 250 centímetros cúbicos, si se trata de motores de combustión interna, o su potencia máxima neta no exceda de 16 kw, en el resto de motores.
 - 6º) Los vehículos para personas con movilidad reducida.
 - 7º) Los vehículos especiales, siempre que no se trate de los vehículos tipo «quad» definidos en el epígrafe 4.º del artículo 70.1.
 - 8º) Los vehículos mixtos adaptables cuya altura total desde la parte estructural del techo de la carrocería hasta el suelo sea superior a 1.800 milímetros, siempre que no sean vehículos todo terreno y siempre que se afecten significativamente al ejercicio de una actividad económica.
 - 9º) Los destinados a ser utilizados por las Fuerzas Armadas, por los Cuerpos y Fuerzas de Seguridad del Estado, de las Comunidades Autónomas y de las Corporaciones Locales, así como por el Resguardo Aduanero, en funciones de defensa, vigilancia y seguridad.
 - 10º) Las ambulancias y los vehículos que, por sus características, no permitan otra finalidad o utilización que la relativa a la vigilancia y socorro en autopistas y carreteras.
- b) La primera matriculación de embarcaciones y buques de recreo o de deportes náuticos, nuevos o usados, que tengan más de ocho metros de eslora, en el registro de matrícula de buques, ordinario o especial o, en caso de no ser inscribibles en dicho registro, la primera matriculación en el registro de la correspondiente Federación deportiva. Estará sujeta en todo caso, cualquiera que sea su eslora, la primera

matriculación de las motos náuticas definidas en el epígrafe 4.º del artículo 70.1.

- c) La primera matriculación de aviones, avionetas y demás aeronaves, nuevas o usadas, provistas de motor mecánico, en el Registro de Aeronaves, excepto la de las que se citan a continuación:
- 1º Las aeronaves que, por sus características técnicas, sólo puedan destinarse a trabajos agrícolas o forestales o al traslado de enfermos y heridos.
 - 2º Las aeronaves cuyo peso máximo al despegue no exceda de 1.550 kilogramos según certificado expedido por la Dirección General de Aviación Civil.
- d) Estará sujeta al impuesto la circulación o utilización en España de los medios de transporte a que se refieren los apartados anteriores, cuando no se haya solicitado su matriculación definitiva en España conforme a lo previsto en la disposición adicional primera, **dentro del plazo de los 30 días siguientes** al inicio de su utilización en España. Este plazo se extenderá a 60 días cuando se trate de medios de transporte que se utilicen en España como consecuencia del traslado de la residencia habitual de su titular al territorio español siempre que resulte de aplicación la exención contemplada en el apartado 1.n) del artículo 66.

La modificación, antes de transcurridos cuatro años desde la realización del hecho imponible, de las circunstancias o requisitos determinantes de los supuestos de no sujeción o de exención previstos en la presente Ley, dará lugar a la autoliquidación e ingreso del impuesto especial con referencia al momento en que se produzca dicha modificación, salvo que tras la modificación resulte aplicable un supuesto de no sujeción o de exención de los previstos en esta Ley. Para que la transmisión del medio de transporte que en su caso se produzca surta efectos ante el órgano competente en materia de matriculación, **será necesario, según el caso, acreditar ante dicho órgano el pago del impuesto, o bien presentar ante el mismo la declaración de no sujeción o exención debidamente diligenciada por el órgano gestor,** o el reconocimiento previo de la Administración Tributaria para la aplicación del supuesto de no sujeción o de exención.

Exenciones, devoluciones y reducciones.

Estará exenta del impuesto la primera matriculación definitiva o, en su caso, la circulación o utilización en España, de los siguientes medios de transporte:

- a) Los vehículos automóviles considerados como taxis, autotaxis o autoturismos por la legislación vigente.
- b) Los vehículos automóviles que se afecten efectiva y exclusivamente al ejercicio de la actividad de enseñanza de conductores mediante contraprestación.
- c) Los vehículos automóviles que se afecten efectiva y exclusivamente al ejercicio de actividades de alquiler.

A estos efectos no se entenderá que existe actividad de alquiler de automóviles respecto de aquéllos que sean objeto de cesión a personas vinculadas en los términos previstos en el artículo 79 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, o por tiempo superior a tres meses a una misma persona o entidad, durante un periodo de doce meses consecutivos.

A estos efectos, no tendrán la consideración de alquiler de automóviles los contratos de arrendamiento-venta y asimilados ni los de arrendamiento con opción de compra.

- d) Los vehículos automóviles matriculados a nombre de minusválidos para su uso exclusivo, siempre que concurren los siguientes requisitos:
- 1º Que hayan transcurrido al menos cuatro años desde la matriculación de otro vehículo en análogas condiciones. No obstante, este requisito no se exigirá en supuestos de siniestro total de los vehículos, debidamente acreditado.
 - 2º Que no sean objeto de una transmisión posterior por actos «inter vivos» durante el plazo de los cuatro años siguientes a la fecha de su matriculación.
- e) Los vehículos que sean objeto de matriculación especial, en régimen de matrícula diplomática
- f) Los vehículos automóviles matriculados en otro Estado miembro, puestos a disposición de una persona física residente en España por personas o entidades establecidas en otro Estado miembro, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:
- 1º Que la puesta a disposición se produzca como consecuencia de la relación laboral que se mantenga con la persona física residente, ya sea en régimen de asalariado o no.
 - 2º Que no se destine el vehículo a ser utilizado esencialmente en el territorio de aplicación del impuesto con carácter permanente.
- A estos efectos se considera que el vehículo no se destina a ser utilizado esencialmente en el territorio de aplicación del impuesto con carácter permanente cuando es puesto a disposición de un residente en España cuyo centro de trabajo está en otro Estado miembro limítrofe y lo utiliza para ir al mismo diariamente y volver, sin perjuicio de los periodos vacacionales.
- g) Las embarcaciones y los buques de recreo o de deportes náuticos, que se afecten efectiva y exclusivamente al ejercicio de actividades de alquiler.
- La base imponible** del impuesto, determinada conforme a lo previsto en el artículo 69, será objeto de una **reducción del 50 por 100 de su importe** respecto de los vehículos automóviles con una capacidad homologada no inferior a cinco plazas y no superior a nueve, incluida en ambos casos la del conductor, que se destinen al uso exclusivo de **familias calificadas de numerosas** conforme a la normativa vigente con los siguientes requisitos:
- a) La primera matriculación definitiva del vehículo deberá tener lugar a nombre del padre o de la madre de las referidas familias, o bien, a nombre de ambos conjuntamente.
 - b) Deberán haber transcurrido al menos cuatro años desde la matriculación de otro vehículo a nombre de cualquiera de las personas citadas en la letra a) anterior y al amparo de esta reducción. No obstante, este requisito no se exigirá en supuestos de siniestro total de los vehículos debidamente acreditados.



- c) El vehículo automóvil matriculado al amparo de esta reducción no podrá ser objeto de una transmisión posterior por actos "inter vivos" durante el plazo de los cuatro años siguientes a la fecha de su matriculación.
- d) La aplicación de esta reducción está condicionada a su **reconocimiento previo por la Administración tributaria** en la forma que se determine reglamentariamente. Será necesario, en todo caso, la presentación ante la Administración tributaria de la certificación acreditativa de la condición de familia numerosa expedida por el organismo de la Administración central o autonómica que corresponda.

La base imponible del impuesto, determinada conforme a lo previsto en el artículo 69, **será objeto de una reducción del 30 por ciento** de su importe respecto de los siguientes vehículos:

- a) Vehículos definidos como «autocaravanas» en la versión vigente al día 30 de junio de 2007 del Anexo II del Reglamento General de Vehículos, aprobado por el Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre.
- b) Vehículos acondicionados para ser utilizados como vivienda a los que se refieren el último párrafo del número 1.º y el último párrafo del número 8.º, ambos del apartado 1.a) del artículo 65.

Sujetos pasivos.

- a) Las personas o entidades a cuyo nombre se efectúe la primera matriculación definitiva del medio de transporte.
- b) En los casos previstos en la letra d) del apartado uno del artículo 65 de esta Ley, las personas o entidades a que se refiere la disposición adicional primera de esta Ley.
- c) En los casos previstos en el apartado 3 del artículo 65 de esta Ley, las personas o entidades a cuyo nombre se encuentre matriculado el medio de transporte.

Devengo.

El impuesto se devengará en el momento en el que el sujeto pasivo presente la solicitud de la primera matriculación definitiva del medio de transporte.

Base imponible.

La base imponible estará constituida:

- a) En los medios de transporte nuevos, por el importe que con ocasión de la adquisición del medio de transporte se haya determinado como base imponible a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, de un impuesto equivalente.
- b) En los medios de transporte usados, por su valor de mercado en la fecha de devengo del impuesto.

4. Impuesto Especial sobre el Carbón

Se añade por el art. 3.8 de la Ley 28/2014, de 27 de noviembre. Ref. BOE-A-2014-12329.

Ámbito objetivo.

A los efectos de este impuesto, tienen la consideración de carbón los productos comprendidos en los códigos 2701, 2702, 2704, 2708, 2713 y 2714 de la nomenclatura arancelaria y estadística

establecida por el Reglamento (CEE) n.º 2.658/87 del Consejo, de 23 de julio de 1987, en lo sucesivo «Nomenclatura combinada».

Cuando se produzcan variaciones en la estructura de la Nomenclatura combinada, será de aplicación lo previsto en el artículo 18.2 de esta Ley.

Ámbito territorial de aplicación.

1. El Impuesto Especial sobre el Carbón se exigirá en todo el territorio español, excepto en la Comunidad Autónoma de Canarias y en las Ciudades de Ceuta y Melilla.
2. Lo dispuesto en el apartado anterior se entenderá sin perjuicio de lo establecido en convenios y tratados internacionales y de los regímenes tributarios especiales por razón del territorio.

Hecho imponible.

Está sujeta al impuesto la puesta a consumo de carbón en su ámbito territorial.

A los efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, tienen la consideración de «puesta a consumo» las siguientes operaciones:

- a) La primera venta o entrega de carbón efectuada en el ámbito territorial tras la producción o extracción, importación o adquisición intracomunitaria de carbón. Tendrán, asimismo, la consideración de primera venta o entrega las ventas o entregas subsiguientes que realicen los empresarios que destinen el carbón a su reventa y les haya sido aplicable al adquirirlo la exención regulada en el artículo 79.1 de esta Ley.
- b) El autoconsumo de carbón. A los efectos de este precepto, tendrá la consideración de autoconsumo la utilización o consumo del carbón realizado por los productores o extractores, importadores, adquirentes intracomunitarios o empresarios a que se refiere la letra anterior.

Se presumirá que el carbón ha sido objeto de puesta a consumo cuando los sujetos pasivos no justifiquen el destino dado al carbón producido, importado o adquirido.

Sujetos pasivos.

Son sujetos pasivos del impuesto los productores o extractores, importadores o adquirentes intracomunitarios de carbón y los empresarios revendedores que realicen las ventas o entregas o las operaciones de autoconsumo sujetas al impuesto. En los supuestos regulados en el segundo párrafo del artículo 79.2, serán sujetos pasivos los empresarios adquirentes de carbón que lo destinen a su consumo en el ámbito territorial de aplicación del impuesto.

Devengo.

El impuesto se devengará en el momento de la puesta del carbón a disposición de los adquirentes o, en su caso, en el de su autoconsumo.

Repercusión del impuesto.

Los sujetos pasivos deberán, en su caso, repercutir el importe de las cuotas devengadas sobre los adquirentes de carbón, y estos quedarán obligados a soportarlas.

3.- Los impuestos medioambientales.

3.1.- Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica

Se encuentra regulado en el Título I de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética.

Naturaleza.

El impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica es un tributo de carácter directo y naturaleza real que **grava la realización de actividades de producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica**, medida en barras de central, a través de cada una de las instalaciones indicadas en el artículo 4 de esta Ley.

Hecho imponible.

Constituye el hecho imponible la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica medida en barras de central.

La producción en barras de central, a efectos de esta Ley, se corresponderá con la energía medida en bornes de alternador minorada en los consumos auxiliares en generación y en las pérdidas hasta el punto de conexión a la red.

Base imponible.

Estará constituida por el importe total que corresponda percibir al contribuyente por la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica, medida en barras de central, por cada instalación, en el período impositivo.

La base imponible definida en el apartado anterior se determinará para cada instalación en la que se realicen las actividades señaladas en el artículo 4 de esta Ley.

Período impositivo y devengo.

Coincidirá con el año natural, salvo en el supuesto de cese del contribuyente en el ejercicio de la actividad en la instalación, en cuyo caso finalizará el día en que se entienda producido dicho cese. El impuesto se devengará el último día del período impositivo.

Tipo de gravamen.

El Impuesto se exigirá al tipo del **7 por ciento**.

Cuota íntegra.

La cuota íntegra es la cantidad resultante de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen.

Liquidación y pago.

Los contribuyentes estarán obligados a autoliquidar el impuesto e ingresar la cuota **dentro del mes de noviembre posterior al devengo del impuesto**, de acuerdo con las normas y modelos que establezca el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas. A estos efectos deberán tenerse en cuenta las medidas definitivas de la producción eléctrica.

Entre el día 1 y el 20 de los meses de mayo, septiembre, noviembre y febrero del año siguiente, los contribuyentes que realicen el hecho imponible deberán efectuar un **pago fraccionado correspondiente al período de los tres, seis, nueve o doce meses de cada año natural**, de acuerdo con las normas y modelos que establezca el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas.

No obstante, **cuando el valor de la producción incluidas todas las instalaciones, no supere 500.000 euros** en el año natural anterior, los contribuyentes estarán obligados a efectuar exclusivamente el pago fraccionado cuyo plazo de liquidación está comprendido entre el día 1 y 20 del mes de noviembre.

Tratándose de contribuyentes que hubieran desarrollado la actividad por un plazo inferior al año natural durante el año anterior, el valor de la producción se elevará al año.

En caso de inicio de la actividad con posterioridad a 1 de enero, los pagos fraccionados a cuenta de la liquidación correspondiente al período impositivo que esté en curso, se realizarán, en su caso, en el plazo de liquidación correspondiente al trimestre en el que el valor de la producción calculado desde el inicio del período impositivo supere los 500.000 euros, incluidas todas las instalaciones.

Si el importe total que corresponda percibir al contribuyente no resultara conocido en el momento de la realización de los pagos fraccionados, el contribuyente deberá fijarlo provisionalmente en función de la última liquidación provisional realizada por el operador del sistema y, en su caso, por la Comisión Nacional de Energía, con anterioridad al inicio del plazo de realización del pago correspondiente.

3.2.- Impuestos sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrica y el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas

Se encuentra regulado en el Título II de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética. Realmente se trata de dos impuestos diferentes.

Naturaleza.

El impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrica y el impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas son tributos de carácter directo y naturaleza real, que gravan las actividades que integran su respectivo hecho imponible.

Ámbito territorial.

Los impuestos se aplicarán en todo el territorio español.

Lo dispuesto en el apartado anterior se entenderá sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de concierto y convenio económico en vigor, respectivamente, en los Territorios del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra.



Impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica

Hecho imponible.

Constituye el hecho imponible del impuesto la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica.

Base imponible.

Constituye la base imponible sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica:

- Los kilogramos de metal pesado contenidos en el combustible nuclear producido durante el período impositivo, entendiéndose como metal pesado el uranio y el plutonio contenidos, y como combustible nuclear gastado el combustible nuclear irradiado en el reactor que durante el período impositivo haya sido extraído definitivamente de éste.
- Los metros cúbicos de residuos radiactivos de media, baja y muy baja actividad producidos, que han sido acondicionados durante el período impositivo para su almacenamiento con carácter temporal en el propio emplazamiento de la instalación

La base imponible definida en este artículo se determinará para cada instalación en la que se realicen las actividades que constituyen el hecho imponible de este impuesto.

Impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado o residuos radiactivos en instalaciones centralizadas

Hecho imponible.

Constituye el hecho imponible del impuesto la actividad de almacenamiento de combustible nuclear gastado y de residuos radiactivos en una instalación centralizada.

A los efectos de este impuesto, se entenderá como almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos a toda actividad consistente en la inmovilización temporal o definitiva de los mismos, con independencia de la forma en que se realice, y como instalación centralizada a aquella que pueda almacenar estos materiales procedentes de diversas instalaciones u orígenes.

Base imponible.

Constituye la base imponible del impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas:

- La diferencia entre el peso del metal pesado contenido en el combustible nuclear gastado almacenado a la finalización y al inicio del período impositivo, expresado en kilogramos.
- La diferencia entre el volumen de residuos radiactivos de alta actividad, distintos del combustible nuclear gastado, o de media actividad y vida larga, almacenados a la finalización y al inicio del período impositivo, expresado en metros cúbicos.

- El volumen de residuos radiactivos de media actividad no incluidos en el apartado b), y de baja o muy baja actividad, introducidos en la instalación para su almacenamiento durante el período impositivo, expresado en metros cúbicos.

La base imponible definida en este artículo se determinará para cada instalación en la que se realicen las actividades que constituyen el hecho imponible de este impuesto.

Normas comunes para ambos impuestos

Período impositivo y devengo.

El período impositivo coincidirá con el año natural, salvo en el supuesto de cese del contribuyente en el desarrollo de las actividades que constituyen los hechos imponibles a que se refieren los artículos 15 y 19, en cuyo caso finalizará en el día en que se entienda producido dicho cese.

El impuesto se devengará el último día del período impositivo.

Liquidación y pago.

Los contribuyentes estarán obligados a autoliquidar el impuesto e ingresar la cuota resultante en el plazo de los primeros 20 días naturales siguientes al devengo del impuesto, de acuerdo con las normas y modelos que establezca el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas.

En los primeros 20 días naturales de los meses de abril, julio y octubre, los contribuyentes que realicen el hecho imponible establecido en los artículos 15 y 19 deberán efectuar un pago fraccionado a cuenta de la liquidación correspondiente al período impositivo en curso, de acuerdo con las normas y modelos que establezca el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas.

3.3.- Impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero

La regulación del impuesto se ha modificado, con efectos desde el 1 de septiembre de 2022, por la Ley 14/2022, de 8 de julio. Desde esa fecha la redacción actual del artículo 5 de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras.

Naturaleza.

El Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre la utilización en el territorio español de dichos gases.

Ámbito objetivo.

A los efectos de este Impuesto, tienen la consideración de “gases fluorados de efecto invernadero”: Los hidrofluorocarburos (HFC), perfluorocarburos (PFC) y el hexafluoruro de azufre (SF6) que figuran en el anexo I del Reglamento (UE) n.º 517/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, sobre los gases fluorados de efecto invernadero y por el que se deroga el Reglamento (CE) n.º 842/2006, así como las mezclas que contengan cualquiera de esas sustancias.

Ámbito de aplicación.

El Impuesto se aplicará en todo el territorio español.

Lo dispuesto en el número anterior se entenderá sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de concierto y convenio económico en vigor, respectivamente, en los territorios del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra.

Hecho imponible.

Está sujeta al impuesto la fabricación, importación, adquisición intracomunitaria o tenencia irregular de los gases fluorados de efecto invernadero.

El hecho imponible se entenderá realizado tanto si dichos gases se presentan contenidos en envases o como incorporados en productos, equipos o aparatos.

Devengo.

En los supuestos de fabricación, el devengo del impuesto se producirá en el momento en que se realice la primera entrega o puesta a disposición a favor del adquirente, en el territorio de aplicación del impuesto, de los gases objeto del impuesto por el fabricante o, en su caso, cuando el fabricante utilice los gases objeto del impuesto fabricados por él.

Base imponible.

La base imponible estará constituida por el peso de los gases objeto del impuesto, expresada en kilogramos.

3.4.- Impuesto sobre el valor de extracción del gas, petróleo y condensados

Se encuentra regulado en la Ley 8/2015, de 21 de mayo, por la que se modifica la Ley 34/1998, de 7 de octubre, del Sector de Hidrocarburos

Naturaleza.

El Impuesto sobre el Valor de la Extracción de Gas, Petróleo y Condensados es un tributo de carácter directo y naturaleza real que grava el valor de los productos de dominio público gas, petróleo y condensados extraídos en el ámbito de aplicación del impuesto, una vez realizado el primer tratamiento de depuración y separación de los mismos.

Ámbito objetivo.

Constituye el ámbito objetivo de este Impuesto los hidrocarburos líquidos y gaseosos regulados en la Ley 34/1998, de 7 de octubre, del Sector de Hidrocarburos.

Ámbito territorial.

El Impuesto se aplicará en todo el territorio español. A estos efectos, se entiende incluido en el territorio español el subsuelo del mar territorial, zona económica exclusiva, plataforma continental y de los demás fondos marinos que estén bajo la soberanía nacional.

Lo dispuesto en el apartado anterior se entenderá sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de concierto y convenio económico en vigor, respectivamente, en los Territorios del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra.

Hecho imponible.

Constituye el hecho imponible la extracción en el territorio español de gas, petróleo y condensados, en las concesiones de explotación de yacimientos de hidrocarburos a las que hace referencia el título II de la Ley 34/1998, de 7 de octubre, del Sector de Hidrocarburos.

Respecto a los conceptos y términos con sustantividad propia que aparecen en este capítulo, salvo los definidos en él, se estará a lo dispuesto en la normativa del sector de hidrocarburos de carácter estatal.

Base imponible.

La base imponible del impuesto estará constituida por el valor de la extracción del gas, petróleo y condensados.

Período impositivo y devengo.

El período impositivo coincidirá con el año natural, salvo en el supuesto de cese del ejercicio de la actividad de la concesión de explotación, en cuyo caso finalizará el día en que se entienda producido dicho cese.

Cuota íntegra.

La cuota íntegra es la cantidad resultante de aplicar a la base imponible la escala de gravamen establecida en el artículo anterior.

Liquidación y pago.

Los contribuyentes estarán obligados a autoliquidar el impuesto e ingresar la cuota en los primeros 20 días naturales del mes de abril del año posterior al del devengo del impuesto, de acuerdo con las normas y modelos que establezca el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas.

Dentro de los 20 primeros días naturales del mes de octubre del año del devengo del impuesto, los contribuyentes deberán efectuar un pago fraccionado a cuenta de la liquidación correspondiente al período impositivo en curso, de acuerdo con las normas y modelos que establezca el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas.

3.5.- Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables

Se encuentra regulado en la Ley 7/2022

Naturaleza y finalidad.

El impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre la utilización, en el territorio de aplicación del impuesto, de envases no reutilizables que contengan plástico, tanto si se presentan vacíos, como si se presentan conteniendo, protegiendo, manipulando, distribuyendo y presentando mercancías.

La finalidad del impuesto es el fomento de la prevención de la generación de residuos de envases de plástico no reutilizables, así como el fomento del reciclado de los residuos plásticos, contribuyendo a la circularidad de este material.



Ámbito objetivo.

Se incluyen en el ámbito objetivo de este impuesto:

a) **Los envases no reutilizables que contengan plástico.**

A estos efectos tienen la consideración de envases todos los artículos diseñados para contener, proteger, manipular, distribuir y presentar mercancías, salvo que dichos artículos formen parte integrante de un producto y sean necesarios para contener, sustentar o preservar dicho producto durante toda su vida útil y todos sus elementos estén destinados a ser usados, consumidos o eliminados conjuntamente.

Se considera que los envases son no reutilizables cuando no han sido concebidos, diseñados y comercializados para realizar múltiples circuitos o rotaciones a lo largo de su ciclo de vida, o para ser rellenados o reutilizados con el mismo fin para el que fueron diseñados.

b) **Los productos plásticos semielaborados destinados a la obtención de los envases** a los que hace referencia la letra a), tales como las preformas o las láminas de termoplástico.

c) **Los productos que contengan plástico destinados a permitir el cierre**, la comercialización o la presentación de envases no reutilizables.

Ámbito de aplicación.

El impuesto **se aplicará en todo el territorio español**, sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de concierto y convenio económico en vigor, respectivamente, en los Territorios Históricos del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra.

Hecho imponible.

Están sujetas al impuesto la fabricación, la importación o la adquisición intracomunitaria de los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto.

También está sujeta al impuesto la introducción irregular en el territorio de aplicación del impuesto de los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto.

Se entenderá que se ha producido una introducción irregular de dichos productos en el territorio de aplicación del impuesto en el supuesto de que quien los posea, comercialice, transporte o utilice, no acredite haber realizado su fabricación, importación o adquisición intracomunitaria, o cuando no justifique que los productos han sido objeto de adquisición en el territorio español.

Base imponible.

La base imponible estará constituida por la cantidad de plástico no reciclado, expresada en kilogramos, contenida en los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto.

Tipo impositivo.

El tipo impositivo será de 0,45 euros por kilogramo.

Cuota íntegra.

La cuota íntegra es la cantidad resultante de aplicar a la base imponible el tipo impositivo establecido en el artículo anterior.

Normas generales de gestión.

En los supuestos de fabricación o adquisición intracomunitaria, los contribuyentes estarán obligados a autoliquidar e ingresar el importe de la deuda tributaria.

El periodo de liquidación coincidirá con el trimestre natural, salvo que se trate de contribuyentes cuyo periodo de liquidación en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido fuera mensual, atendiendo a su volumen de operaciones u otras circunstancias previstas en la normativa de dicho impuesto, en cuyo caso será también mensual el periodo de liquidación de este impuesto.

En las importaciones, el impuesto se liquidará en la forma prevista para la deuda aduanera según lo dispuesto en la normativa aduanera.

3.6.- Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos

Se encuentra regulado en la Ley 7/2022

Naturaleza y finalidad.

El Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos es un tributo de carácter indirecto que recae sobre la entrega de residuos en vertederos, instalaciones de incineración o de coincineración para su eliminación o valorización energética.

La finalidad del impuesto es el fomento de la prevención, la preparación para la reutilización y el reciclado de los residuos, con la fracción orgánica como fracción preferente y la educación ambiental, al objeto de desincentivar el depósito de residuos en vertedero, la incineración y su coincineración.

Ámbito de aplicación.

El impuesto se aplicará en todo el territorio español.

Lo dispuesto en el apartado anterior se entenderá sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de concierto y convenio económico en vigor, respectivamente, en los Territorios Históricos del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra.

Tratados y Convenios.

Lo establecido en este capítulo II se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno, de conformidad con el artículo 96 de la Constitución Española.

Hecho imponible.

Constituye el hecho imponible del impuesto:

- La entrega de residuos para su eliminación en vertederos autorizados, de titularidad pública o privada, situados en el territorio de aplicación del impuesto.
- La entrega de residuos para su eliminación o valorización energética en las instalaciones de incineración de residuos autorizadas, tanto de titularidad pública como privada, situadas en el territorio de aplicación del impuesto.
- La entrega de residuos para su eliminación o valorización energética en las instalaciones de coincineración de residuos

autorizadas, tanto de titularidad pública como privada, situadas en el territorio de aplicación del impuesto.

Exenciones.

Estarán exentas del impuesto:

- a) La entrega ordenada por las autoridades públicas en situaciones de fuerza mayor, extrema necesidad o catástrofe, o cuando se trate de decomisos de bienes a destruir.
- b) La entrega que procedan de operaciones sujetas que hubiesen tributado efectivamente por este impuesto.
- c) La entrega de residuos en vertederos o en instalaciones de incineración o de co-incineración de residuos para los que exista la obligación legal de eliminación en estas instalaciones.
- d) La entrega en vertedero, por parte de las administraciones, de los residuos procedentes de la descontaminación de suelos que no hayan podido ser tratados in situ.
- e) La entrega en vertederos de residuos inertes adecuados para obras de restauración, acondicionamiento o relleno realizadas en el mismo y con fines de construcción.
- f) La entrega de residuos resultantes de operaciones de tratamiento distintos de los rechazos de residuos municipales, procedentes de instalaciones que realizan operaciones de valorización que no sean operaciones de tratamiento intermedio.

Devengo.

El impuesto se devengará cuando se realice el depósito de los residuos en el vertedero.

Base imponible.

La base imponible estará constituida por el peso, referido en toneladas métricas con expresión de tres decimales, de los residuos depositados en vertederos, incinerados o co-incinerados.

La base imponible definida en el apartado anterior se determinará por cada instalación en la que se realicen las actividades que constituyen el hecho imponible de este impuesto.

Cuando la Administración no pueda determinar la base imponible mediante estimación directa, podrá hacerlo mediante estimación indirecta, conforme lo previsto en el artículo 53 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Cuota íntegra.

La cuota íntegra será el resultado de aplicar a la base imponible el tipo impositivo que corresponda.

Repercusión.

Los sustitutos del contribuyente deberán repercutir el importe de las cuotas devengadas sobre los contribuyentes del impuesto, quedando estos obligados a soportarlas. No será exigible la repercusión en los supuestos de liquidaciones practicadas por la Administración y en los casos en los que el propio contribuyente deba presentar la correspondiente autoliquidación.

La repercusión de las cuotas devengadas se efectuará en la factura separadamente del resto de conceptos comprendidos en ella.

Normas generales de aplicación del impuesto.

La competencia para la gestión, liquidación, recaudación e inspección del impuesto corresponderá a la Agencia Estatal de Administración Tributaria o, en su caso, a las oficinas con análogas funciones de las comunidades autónomas, en los términos establecidos en los Estatutos de Autonomía de las comunidades autónomas y las leyes en materia de cesión de tributos que, en su caso, se aprueben.

Los sujetos pasivos que ostenten la condición de sustitutos del contribuyente o, en su caso, de contribuyentes estarán obligados a presentar trimestralmente por vía telemática una autoliquidación comprensiva de las cuotas devengadas en cada trimestre natural, así como a efectuar, simultáneamente, el pago de la deuda tributaria, durante los treinta primeros días naturales del mes posterior a cada trimestre natural.