



AGENTES DE LA HACIENDA PÚBLICA

ORGANIZACIÓN DE LA HACIENDA PÚBLICA
Y DERECHO TRIBUTARIO



TEMA

4

lauracsbona@gmail.com / +34 626 59 08 17



AGENTES DE LA HACIENDA PÚBLICA

ORGANIZACIÓN DE LA HACIENDA PÚBLICA
Y DERECHO TRIBUTARIO

TEMA 4

Derechos y garantías de los obligados tributarios. Los obligados tributarios. La capacidad de obrar en el orden tributario. Representación y domicilio fiscal. La prescripción.

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

Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el 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.

lauracsbona@gmail.com / +34 626 59 08 17



Comprueba si
tu temario está
actualizado
<https://opo.cl/NruHg>

Accede a
los recursos
del tema
<https://opo.cl/5rezY>



AGENTES DE LA HACIENDA PÚBLICA | TEMA 4

I. Derechos y garantías de los obligados tributarios	4
1. Introducción	4
2. Derechos que asisten a los obligados tributarios en virtud de la LGT	4
3. Caso práctico	7
II. Los obligados tributarios	8
1. Clases de obligados tributarios	8
2. Sujetos pasivos: contribuyente y sustituto del contribuyente	11
3. Obligados a realizar pagos a cuenta	13
4. Obligados en las obligaciones entre particulares resultantes del tributo	14
III. La capacidad de obrar en el orden tributario	16
1. Introducción	16
2. Sujetos con capacidad de obrar en el orden tributario	16
3. Caso práctico	16
IV. Representación y domicilio fiscal	17
1. Representación	17
2. El domicilio fiscal	21
3. Casos prácticos	26
V. La prescripción	29
1. Introducción	29
2. Plazos de prescripción	29
3. Derecho a comprobar e investigar	30
4. Cómputo de los plazos de prescripción	31
5. Interrupción de los plazos de prescripción	34
6. Extensión y efectos de la prescripción	38
7. Efectos de la prescripción en relación con las obligaciones formales	39
8. Casos prácticos	40



RECURSOS GRÁFICOS

A lo largo del tema encontrarás diversos recursos gráficos destinados a ayudarte a visualizar y memorizar datos importantes de la materia.



PLAZOS

Sabemos que los plazos y datos temporales siempre son difíciles de recordar, por eso hemos creado este icono, situado en el margen derecho de la página, que te indicará que en ese párrafo hay uno o varios plazos o datos temporales.

Destacados

Hay palabras clave o frases que son muy relevantes y que debes tener muy claras a la hora de estudiar. Estos conceptos los hemos marcado con un resaltado amarillo para que los localices de un simple vistazo.

Datos importantes

Negrita

Detalles importantes

Subrayado



Te mostramos un ejemplo con el que vas a poder ver de forma práctica lo estudiado en esta parte del tema.



Cuando haya algún cambio o modificación en el tema estos símbolos te indicarán el alcance del cambio o modificación.



Pregunta de examen

Este icono, situado en el margen izquierdo, te señalará las cuestiones que se han preguntado en exámenes oficiales de años anteriores de tu oposición.



I. DERECHOS Y GARANTÍAS DE LOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS

1. INTRODUCCIÓN

La **Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria** (en adelante, **LGT**) recoge una serie de derechos que rigen las relaciones entre los contribuyentes y la Administración tributaria. Como señala la **Exposición de Motivos** de la **LGT**, parte de estos derechos y garantías se encontraban ya reconocidos en el **art. 3 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes**, si bien la **LGT** incorpora nuevos como el derecho a utilizar las lenguas oficiales en el territorio de la comunidad autónoma o el derecho a formular quejas y sugerencias, entre otros.

Los derechos consagrados en la **LGT** no son una “recomendación” a la Administración para que procure respetarlos y darles contenido en cada caso, sino que constituyen exigencias legales que crean deberes específicos a cargo de aquélla, cuya infracción determina la invalidez de los actos aquejados de tales vicios.¹

2. DERECHOS QUE ASISTEN A LOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS

Los derechos y garantías de los obligados tributarios se recogen en el **art. 34 de la LGT**, que cierra el **Capítulo I, “Disposiciones generales”, del Título II, “Los tributos”, de la LGT**.

Son derechos de los obligados tributarios, entre otros, los siguientes:

- A ser informado y asistido por la Administración tributaria sobre el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

El **art. 85.1 de la LGT** establece la correlativa obligación de la Administración de prestar a los obligados tributarios la necesaria información y asistencia acerca de sus derechos y obligaciones.



- A obtener, en los términos previstos en la **LGT**, las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo y las devoluciones de ingresos indebidos que procedan, con abono del interés de demora regulado en el **art. 26 de la LGT**, sin necesidad de que el obligado lo solicite.

Los **arts. 31 y 32 de la LGT** recogen la correlativa obligación de la Administración tributaria de efectuar dichas devoluciones.

- A ser reembolsado, en la forma prevista en la **LGT**, del coste de los avales y otras garantías aportados para suspender la ejecución de un acto o para aplazar o fraccionar el pago de una deuda, cuando dicho acto o deuda sea declarado total o parcialmente improcedente por sentencia o resolución administrativa firme, con abono del interés legal sin necesidad de que el obligado lo solicite, así como a la reducción proporcional de la garantía aportada cuando se estime parcialmente el recurso o de la reclamación interpuesta.

La correlativa obligación de la Administración de reembolsar el coste de las garantías o de acordar la citada reducción se regula en el **art. 33 de la LGT**.

- A utilizar las lenguas oficiales en el territorio de su comunidad autónoma, de acuerdo con lo previsto en el ordenamiento jurídico.

La lengua de los procedimientos se regula en el **art. 15 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas** (en adelante, **Ley 39/2015**), que establece el castellano como norma general sin perjuicio de que, si solo existe un interesado, el procedimiento se tramite en la lengua elegida por él.



- A conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte.

Este derecho es una manifestación del derecho de defensa consagrado en el **art. 24 de la CE** y puede ejercitarse en cualquier momento (**art. 53.1.a de la Ley 39/2015**).

- 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.

Con este fin, se proveerá al personal al servicio de la Administración tributaria el correspondiente documento acreditativo de su condición en el desempeño de sus funciones (**art. 60.2 RGGI**).

En el caso de los procedimientos sancionadores, el **art. 208.3 de la LGT** garantiza a los afectados por ellos el derecho a conocer la identidad del instructor y de la autoridad competente para imponer la sanción.

¹ STS 7949/2011, de 30 noviembre de 2011, FJ 1.



- A solicitar certificación y copia de las declaraciones que haya presentado, 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.

- 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.

No obstante, se podrá requerir al interesado la ratificación de datos específicos propios o de terceros, previamente aportados (**art. 99.2 LGT**).

- 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.

El **art. 60.4 del RGGI** obliga al personal al servicio de la Administración tributaria al más estricto y completo sigilo respecto de los datos, informes o antecedentes que conozca por razón de su cargo o puesto de trabajo.

- A ser tratado con el debido respeto y consideración por el personal al servicio de la Administración tributaria.

- 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.

El **art. 142.3 de la LGT** contempla que, de forma excepcional y motivada, la inspección podrá requerir la comparecencia personal del obligado tributario cuando la naturaleza de las actuaciones a realizar así lo exija.

- A formular alegaciones y a aportar documentos que deberán ser tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución.

- A ser oído en el trámite de audiencia, en los términos previstos en la **LGT**.

En los procedimientos tributarios, se podrá prescindir del trámite de audiencia previo a la propuesta de resolución:

- Cuando se suscriban actas con acuerdo o cuando esté previsto un trámite de alegaciones posterior (**art. 99.8 LGT**).

- Cuando solo figuren en el procedimiento y sean tenidos en cuenta en la resolución hechos, alegaciones y pruebas presentadas por el interesado (**art. 96.3 RGGI**).

- A ser informado de los valores de los bienes inmuebles que vayan a ser objeto de adquisición o transmisión.

- A ser informado, al inicio de las actuaciones de comprobación o inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones y a que las mismas se desarrollen en los plazos previstos en la **LGT**.

- Al reconocimiento de los beneficios o regímenes fiscales que resulten aplicables.

- A formular quejas y sugerencias en relación con el funcionamiento de la Administración tributaria.

- A que las manifestaciones con relevancia tributaria de los obligados se recojan en las diligencias extendidas en los procedimientos tributarios.

Las diligencias se definen en el **art. 99.7 de la LGT** como documentos públicos que se extienden para hacer constar hechos y manifestaciones del obligado tributario o persona con la que se entiendan las actuaciones.

- 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.

El **art. 96.4 del RGGI** señala que, una vez realizado el trámite de audiencia o, en su caso, el de alegaciones, no podrá aportarse más documentación acreditativa de los hechos, salvo que se demuestre la imposibilidad de haberla aportado antes y siempre que se aporte antes de dictar la resolución.

· 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 la **LGT**.

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

El derecho al que se refiere el párrafo anterior se recoge en el **art. 99.4 de la LGT**, que añade, como excepción, que el obligado no podrá obtener dicha copia cuando los documentos afecten a intereses de terceros o a la intimidad de otras personas o cuando así lo disponga la normativa vigente.

El **art. 34.2 de la LGT** señala que el **Consejo para la Defensa del Contribuyente**, que se encuentra integrado en el Ministerio competente en materia de Hacienda, es el responsable, en la forma y con los efectos que reglamentariamente se determinen, de:

- Velar por la efectividad de los derechos de los obligados tributarios.
- Atender las quejas que se produzcan por la aplicación del sistema tributario que realizan los órganos del Estado.
- Efectuar las sugerencias y propuestas pertinentes.

El Consejo para la Defensa del Contribuyente estará formado por 16 vocales, de los cuales 4 serán representantes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (**art. 4.1 del Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente**).

**DERECHOS DE LOS OBLIGADOS
TRIBUTARIOS (art. 34 LGT)**

- Ser informado y asistido
- Obtener las devoluciones
- Ser reembolsado del coste de las garantías
- Utilizar las lenguas oficiales
- Conocer el estado de tramitación
- Conocer la identidad del personal
- Solicitar certificación y copia
- No aportar documentos ya presentados
- Carácter reservado de los datos
- Ser tratado con respeto y consideración
- A que las actuaciones sean lo menos gravosas
- Formular alegaciones y aportar documentos
- Ser oído en el trámite de audiencia
- Ser informado de los valores inmobiliarios
- Ser informado sobre las actuaciones de comprobación o inspección
- Al reconocimiento de los beneficios o regímenes fiscales
- Formular quejas y sugerencias
- A que las manifestaciones con relevancia tributaria se recojan en las diligencias
- Presentar la documentación que se estimen convenientes
- Obtener copia de los documentos del expediente

lauracsbona@gmail.com / +34 626 59 08 17

3. CASO PRÁCTICO

CASO PRÁCTICO

Dña. María Molina recibe una notificación de la Administración Tributaria en la que se le requiere la aportación de la autoliquidación del IRPF correspondiente al ejercicio 2021. Dña. María alega que ya presentó dicha autoliquidación, aunque carece del justificante, y se niega a presentarla de nuevo. Al no ser la primera vez que se encuentra en esta situación, Dña. María desea interponer una queja.

- a) ¿Está Dña. María obligada a presentar la autoliquidación requerida?
- b) ¿Dispone Dña. María de algún medio para justificar la presentación de la autoliquidación?
- c) ¿Se encuentra fundamentada la queja de Dña. María? ¿Quién es el órgano responsable de resolver la queja?

- a) No. El **art. 34.1.h) de la LGT** reconoce el derecho de los obligados tributarios a no aportar aquellos documentos ya presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la Administración actuante. No obstante, Dña. María deberá indicar el día y procedimiento en el que los presentó.
- b) Sí, puesto que, en virtud del **art. 34.1.g) de la LGT**, Dña. María tendrá derecho a solicitar certificación y copia de la declaración presentada.
- c) Sí, dado que el **art. 34.1.p) de la LGT** legitima a Dña. María a formular quejas en relación con el funcionamiento de la Administración tributaria. Será el Consejo para la Defensa del Contribuyente el encargado de velar por la efectividad del derecho de Dña. María y atender su queja.

II. LOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS

1. CLASES DE OBLIGADOS TRIBUTARIOS

1.1 OBLIGADOS TRIBUTARIOS

El **art. 35.1 de la LGT** define a los obligados tributarios como “*las personas físicas o jurídicas y las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias*”.

En virtud del **art. 35.2 de la LGT**, son obligados tributarios, entre otros:

- a) Los contribuyentes.
- b) Los sustitutos del contribuyente.
- c) Los obligados a realizar pagos fraccionados.
- d) Los retenedores.
- e) Los obligados a practicar ingresos a cuenta.
- f) Los obligados a repercutir.
- g) Los obligados a soportar la repercusión.
- h) Los obligados a soportar la retención.
- i) Los obligados a soportar los ingresos a cuenta.
- j) Los sucesores.
- k) Los beneficiarios de supuestos de exención, devolución o bonificaciones tributarias, cuando no tengan la condición de sujetos pasivos.



La determinación de los obligados tributarios previstos en el **art. 35.2 de la LGT** está sujeta al principio de reserva de ley tributaria (**art. 8.c de la LGT**).

Asimismo, tendrán el carácter o consideración de obligados tributarios:

- Aquellos a quienes la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias formales (**art. 35.3 LGT**).
- En las leyes en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición (**art. 35.4 LGT**).
- Los responsables solidarios o subsidiarios a los que se refiere el **art. 41 de la LGT** (**art. 35.5 LGT**).
- Aquellos a los que se pueda imponer obligaciones tributarias conforme a la normativa sobre asistencia mutua (**art. 35.6 LGT**).



El **art. 35.7** señala que, cuando concurren varios obligados tributarios en un mismo presupuesto de una obligación, quedarán **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 contemplar, además, otros supuestos de solidaridad.

El **art. 1137 del CC** determina que “*la concurrencia de dos o más acreedores o de dos o más deudores en una sola obligación no implica que cada uno de aquéllos tenga derecho a pedir, ni cada uno de éstos deba prestar íntegramente las cosas objeto de la misma. Sólo habrá lugar a esto cuando la obligación expresamente lo determine, constituyéndose con el carácter de solidaria.*” Del citado precepto se desprende que los supuestos de solidaridad son aquellos en los que, existiendo una pluralidad de deudores tributarios, la Administración tributaria puede reclamar la totalidad de la deuda a cualquiera de ellos.

Por ejemplo, el **art. 84.6 de 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 adelante, **LIRPF**), establece que, en la tributación conjunta, 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.

Por su parte, el **art. 87.1 de Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido** (en adelante, **LIVA**) también declara como responsables solidarios de la deuda tributaria que corresponda satisfacer al sujeto pasivo, a los destinatarios de las operaciones que, mediante acción u omisión culposa o dolosa, eludan la correcta repercusión del impuesto.



Cuando la Administración sólo conozca la identidad de un titular, practicará y notificará las liquidaciones tributarias a nombre del mismo, quien estará obligado a satisfacerlas si no solicita su división. 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 de participación de cada uno de ellos en el dominio o derecho transmitido.

1.2 Personas con las que deben entenderse las actuaciones administrativas

PERSONAS CON LAS QUE DEBEN ENTENDERSE LAS ACTUACIONES ADMINISTRATIVAS	
<p>Actuaciones relativas a obligados tributarios del art. 35.4 de la LGT (art. 105.1 RGGI)</p>	<ul style="list-style-type: none"> · Las actuaciones de comprobación o investigación cuyo objeto sea examinar el adecuado cumplimiento de sus obligaciones tributarias, incluidas las de carácter formal: <ul style="list-style-type: none"> - Se desarrollarán con su representante. · Las liquidaciones que puedan practicarse: <ul style="list-style-type: none"> - Se efectuarán a nombre de la entidad, sin perjuicio de la responsabilidad solidaria de los partícipes, miembros o cotitulares de dichas entidades. · El examen del adecuado cumplimiento de las obligaciones relativas al tributo que grave las rentas obtenidas por las entidades en régimen de atribución de rentas: <ul style="list-style-type: none"> - Se efectuará en el curso de los procedimientos de comprobación o investigación que puedan instruirse frente a cada socio, heredero, comunero o partícipe como obligado tributario por dicho tributo, donde podrán utilizarse los datos, informes o antecedentes obtenidos en el desarrollo de las actuaciones de comprobación o investigación de las obligaciones propias de la entidad.
<p>Actuaciones relativas a entidades sometidas a un régimen de imputación de rentas (art. 105.2 RGGI)</p>	<ul style="list-style-type: none"> · La comprobación de la situación tributaria de las Uniones Temporales de Empresas, Agrupaciones de Interés Económico y demás entidades obligadas a imputar rentas se desarrollará: <ul style="list-style-type: none"> - Con éstas, sin perjuicio de que sus socios o miembros puedan oponer todos los motivos de impugnación que consideren convenientes durante la tramitación del procedimiento de comprobación o investigación que se instruya frente a cada uno de ellos donde se tengan en cuenta los resultados de las actuaciones desarrolladas con la entidad.
<p>Actuaciones en caso de solidaridad en el presupuesto de hecho de la obligación (art. 106 RGGI)</p>	<ul style="list-style-type: none"> · Las actuaciones y procedimientos: <ul style="list-style-type: none"> - Podrán llevarse a cabo con cualquiera de los obligados tributarios que concurren en el presupuesto de hecho de la obligación objeto de las actuaciones o procedimientos. · El inicio del procedimiento de comprobación o investigación: <ul style="list-style-type: none"> - Se deberá comunicar a los demás obligados tributarios conocidos, que podrán comparecer en las actuaciones. · El procedimiento, que será único, se desarrollará: <ul style="list-style-type: none"> - Con quienes hayan comparecido. · Las sucesivas actuaciones se desarrollarán: <ul style="list-style-type: none"> - Con quien proceda en cada caso. · Las resoluciones que se dicten o las liquidaciones que puedan practicarse: <ul style="list-style-type: none"> - Se efectuarán a nombre de todos los obligados tributarios que hayan comparecido. - Se notificarán a los demás obligados tributarios conocidos.

	<ul style="list-style-type: none"> · Las actuaciones que se efectúen con quienes tengan la consideración de deudores de la deuda aduanera serán válidas: <ul style="list-style-type: none"> - Siempre que, respecto a la persona o entidad con la que se hayan realizado, se hayan respetado las disposiciones aplicables al procedimiento de que se trate, con independencia de que pudieran existir otros deudores.
<p>Actuaciones con sucesores (art. 107 RGGI)</p>	<ul style="list-style-type: none"> · Actuarán ante la Administración las personas a las que se transmitan los correspondientes derechos, obligaciones y, en su caso, sanciones tributarias. · La Administración tributaria podrá realizar las actuaciones o los procedimientos: <ul style="list-style-type: none"> - Con cualquiera de los sucesores. · El inicio del procedimiento de comprobación o investigación: <ul style="list-style-type: none"> - Se deberá comunicar a los demás sucesores conocidos, que podrán comparecer en las actuaciones. · El procedimiento, que será único, se desarrollará: <ul style="list-style-type: none"> - Con quienes hayan comparecido. · Las sucesivas actuaciones se desarrollarán: <ul style="list-style-type: none"> - Con quien proceda en cada caso. · Las resoluciones que se dicten o las liquidaciones que puedan practicarse: <ul style="list-style-type: none"> - Se efectuarán a nombre de todos los obligados tributarios que hayan comparecido. - Se notificarán a los demás obligados tributarios conocidos. · Si la herencia se encuentra yacente: <ul style="list-style-type: none"> - El cumplimiento de las obligaciones tributarias del causante corresponderá al representante de la herencia yacente. · Cuando deba practicarse una devolución en el curso de los procedimientos cuyas actuaciones se entiendan con los sucesores de un obligado tributario: <ul style="list-style-type: none"> - Deberá acreditarse la proporción que corresponda a cada uno, con el fin de proceder al reconocimiento del derecho y al pago o compensación de la devolución, salvo cuando se trate de herencias yacentes debidamente identificadas, en cuyo caso se reconocerá y abonará la devolución a la herencia yacente.
<p>Actuaciones en supuestos de liquidación o concurso (art. 108 RGGI)</p>	<ul style="list-style-type: none"> · En caso de entidades en fase de liquidación, cuando las actuaciones administrativas se realicen antes de que se extinga su personalidad jurídica, dichas actuaciones: <ul style="list-style-type: none"> - Se entenderán con los liquidadores. · Disuelta y liquidada la entidad: <ul style="list-style-type: none"> - Corresponde a los liquidadores comparecer ante la Administración cuando sean requeridos en cuanto representantes anteriores de la entidad y custodios, en su caso, de los libros y la documentación de la misma. · En los supuestos de concurso, las actuaciones administrativas se entenderán: <ul style="list-style-type: none"> - Con el concursado o su representante: <ul style="list-style-type: none"> ▫ Cuando el juez no hubiese acordado la suspensión de las facultades de administración y disposición. - Con el concursado por medio de la administración concursal: <ul style="list-style-type: none"> ▫ Si se hubiese acordado la suspensión de facultades.

Actuaciones relativas a obligados tributarios no residentes (art. 109 RGGI)

Tratándose de obligados tributarios no residentes:

- Que operen en España mediante establecimiento permanente:
 - Las actuaciones de la Administración se efectuarán con el representante que designe el obligado tributario.
 - Si se incumple la obligación de nombrar representante, la Administración tributaria podrá considerar tal:
 - A quien figure como tal en el Registro Mercantil.
 - Si no se hubiese nombrado o inscrito a un representante, o si fuese una persona distinta de aquel que esté facultado para contratar en nombre de aquellos, la Administración tributaria podrá considerar como tal:
 - A quien esté facultado para contratar en nombre del establecimiento permanente.
 - Si se incumple la obligación de nombrar representante por las personas o entidades residentes en países o territorios con los que no exista un efectivo intercambio de información tributaria, la Administración tributaria podrá considerar como representante:
 - Al depositario o gestor de los bienes o derechos de los obligados tributarios.
- Que operen en España sin establecimiento permanente, las actuaciones podrán entenderse con:
 - El obligado tributario no residente.
 - El representante, en su caso, designado al efecto.
 - Cuando la ley así lo prevea, con el responsable solidario con quien puedan realizarse las actuaciones directamente.
 - En este caso, las liquidaciones podrán practicarse directamente al responsable solidario, quien podrá oponer todos los motivos de impugnación que se deriven de la liquidación practicada o de la responsabilidad a él exigida.

2. SUJETOS PASIVOS: CONTRIBUYENTE Y SUSTITUTO DEL CONTRIBUYENTE

Dentro del concepto de obligado tributario se incluye al sujeto pasivo, definido en el **art. 36 de la LGT** como aquel que, según la ley, debe cumplir, como contribuyente o como sustituto del mismo:

- La obligación tributaria principal.
- Las obligaciones formales inherentes a la misma.

La obligación tributaria principal tiene por objeto el pago de la cuota tributaria conforme al **art. 19 de la LGT**. Son obligaciones formales, por ejemplo, la obligación de presentar declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones, en virtud del **art. 29 LGT**.

No pierde la condición de sujeto pasivo quien deba repercutir la cuota tributaria a otros obligados, salvo que la ley de cada tributo establezca otra cosa.

“La Ley reserva la calificación de contribuyente a quien realiza el hecho impositivo, es decir, a quien resulta obligado ante la Hacienda, precisamente por haberlo realizado. La figura del contribuyente es, como la de todo obligado tributario, una creación de la ley, pero puede no coincidir con quien, en definitiva, soporta efectiva o económicamente la carga tributaria derivada del hecho imponible en virtud de mecanismos distintos al de su realización, como son la traslación o la repercusión tributarias establecidas por expresa disposición de la Ley. El sujeto repercutido, aunque es quien soporta definitivamente las consecuencias económicas del tributo, es ajeno a la relación tributaria propiamente dicha, que únicamente se establece entre la Administración y quien la ley haya configurado como realizador del hecho imponible, esto es, el contribuyente.”²

² STS 5266/2002, de 13 de julio de 2002, FJ 3.

En el ámbito aduanero, también tendrá la consideración de sujeto pasivo el obligado al pago de la deuda aduanera, conforme a lo que, en cada caso, disponga la normativa aduanera.

El sujeto pasivo podrá ser:



- Contribuyente, que es aquel que realiza el hecho imponible.
- Sustituto del contribuyente, que es aquel que, por imposición de la ley y en lugar del contribuyente, debe cumplir la obligación tributaria principal y las obligaciones formales inherentes a la misma.
- El sustituto podrá requerir al contribuyente el importe de las obligaciones tributarias satisfechas, salvo que la ley establezca otra cosa.

“La administración tributaria no puede girar la liquidación directamente al contribuyente, como sujeto pasivo de la obligación tributaria, en lugar de al sustituto del contribuyente, en aquellos impuestos en los que por imposición de la ley y en lugar del contribuyente es el sustituto del contribuyente quien resulta obligado a cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma.”³

A título de ejemplo, el **art. 106 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales** configura como sujeto pasivo del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), en las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título oneroso:

- A título de contribuyente, a la persona física o jurídica, o a la entidad a que se refiere el **art. 35.4 de la LGT**, que transmita el terreno, o que constituya o transmita el derecho real.
- A título de sustituto del contribuyente, a la persona física o jurídica, o a la entidad a que se refiere el **art. 35.4 de la LGT**, que adquiera el terreno o a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real, cuando el contribuyente sea una persona física no residente en España.

Por consiguiente, en este caso, la Administración tributaria debe girar la liquidación al sustituto del contribuyente.

A su vez, se debe destacar que son actos susceptibles de reclamación económico-administrativa las actuaciones u omisiones de los particulares derivadas de las relaciones entre el sustituto y el contribuyente, en virtud del **art. 227.4.d) de la LGT**.

SUJETOS PASIVOS	
DEFINICIÓN (art. 36.1 LGT)	
<ul style="list-style-type: none"> · Obligado tributario que, según la ley, debe cumplir la obligación tributaria principal y las obligaciones formales inherentes a la misma, sea como contribuyente o como sustituto del mismo. · Quien deba repercutir la cuota tributaria a otros obligados, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa. · En el ámbito aduanero, el obligado al pago de la deuda aduanera. 	
TIPOS DE SUJETOS PASIVOS	
CONTRIBUYENTE (art. 36.2 LGT)	SUSTITUTO DEL CONTRIBUYENTE (art. 36.3 LGT)
Sujeto pasivo que realiza el hecho imponible.	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 y que puede exigir el importe de dichas obligaciones, salvo que la ley señale otra cosa.

³ STS 523/2023, de 17 febrero de 2023, FJ 6.

3. OBLIGADOS A REALIZAR PAGOS A CUENTA

Son obligados a realizar pagos a cuenta, al amparo del **art. 37 de la LGT**:

- El obligado a realizar pagos fraccionados, que es el contribuyente que, según la ley de cada tributo, debe ingresar cantidades a cuenta de la obligación tributaria principal antes de que ésta sea exigible.
- El retenedor, que se define como la persona o entidad que, según la ley de cada tributo, debe 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 obligado a practicar ingresos a cuenta, que es la persona o entidad que satisface rentas en especie o dinerarias y que, según la ley, debe realizar ingresos a cuenta de cualquier tributo.

Si bien el artículo contempla la posibilidad de que el ingreso a cuenta se efectúe también sobre rentas dinerarias, tanto en el IRPF (**art. 74.2 del RIRPF**) como en el IS (**art. 60.3 del Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades**) limitan los ingresos a cuenta a las retribuciones que se perciban en especie. Al no poder detraer parte de su importe, se calcula su equivalente dinerario y, en lugar de practicar una retención, se realiza un ingreso a cuenta. Por lo tanto, los ingresos a cuenta son equivalentes a las retenciones, pero aplicándose únicamente a los pagos en especie.

	DEFINICIONES	EJEMPLOS
OBLIGADO A REALIZAR PAGOS FRACCIONADOS (art. 37.1 LGT)	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.	<ul style="list-style-type: none"> · Los contribuyentes del IRPF que ejerzan actividades económicas (art. 99.7 de la LIRPF). · Los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades (art. 40.1 de la LIS).
RETENEDOR (art. 37.2 LGT)	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.	Personas jurídicas que satisfagan rendimientos del trabajo (art. 74 RIRPF).
OBLIGADO A PRACTICAR INGRESOS A CUENTA (art. 37.3 LGT)	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.	El empresario que regala a sus trabajadores una tablet para fines particulares estará obligado a realizar un ingreso a cuenta del IRPF.

4. OBLIGADOS EN LAS OBLIGACIONES ENTRE PARTICULARES RESULTANTES DEL TRIBUTO

Son obligados en las obligaciones entre particulares resultantes del tributo, en virtud del **art. 38 de la LGT**:

- El obligado a repercutir, que es la persona o entidad que, según la ley, debe repercutir la cuota tributaria a otras personas o entidades y que, salvo que la ley establezca otra cosa, coincidirá con quien realiza las operaciones gravadas.
 - El obligado a soportar la repercusión, que es la persona o entidad a quien, según la ley, se debe repercutir la cuota tributaria, y que, salvo que la ley establezca otra cosa, coincide con el destinatario de las operaciones gravadas.
- El repercutido no está obligado al pago frente a la Administración tributaria pero debe satisfacer al sujeto pasivo el importe de la cuota repercutida.

Son actos susceptibles de reclamación económico-administrativa las actuaciones u omisiones de los particulares relativas a las obligaciones de repercutir y soportar la repercusión prevista legalmente, en virtud del **art. 227.4.a) de la LGT**.



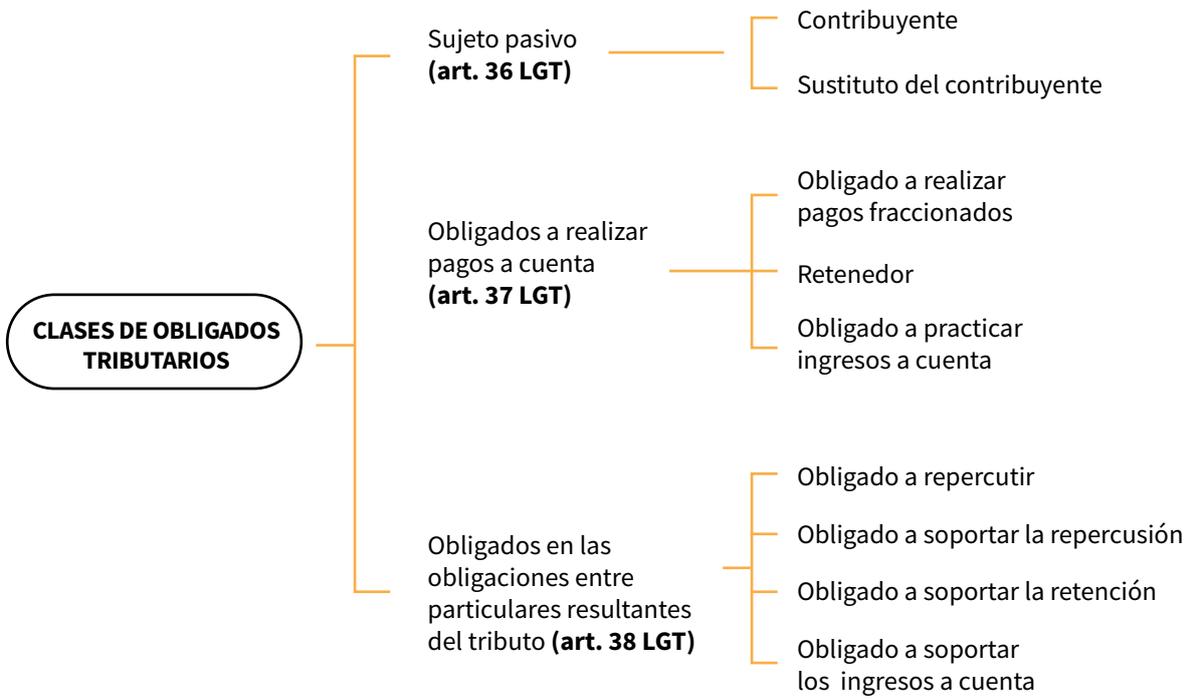
- El obligado a soportar la retención, que es la persona o entidad que percibe las cantidades sobre las que, según la ley, el retenedor debe practicar retenciones tributarias.
- El obligado a soportar los ingresos a cuenta, que es la persona o entidad que, según la ley, debe soportar los ingresos a cuenta de cualquier tributo que se practiquen con ocasión de las rentas en especie o dinerarias que perciban y, en su caso, la repercusión de su importe por el pagador de dichas rentas.

Son actos susceptibles de reclamación económico-administrativa las actuaciones u omisiones de los particulares relativas a las obligaciones de practicar y soportar retenciones o ingresos a cuenta, en virtud del **art. 227.4.b) de la LGT**.

Hay que tener presente también que, en virtud del **art. 129 del RGGI**, los obligados tributarios que hubiesen soportado indebidamente retenciones, ingresos a cuenta o cuotas repercutidas podrán solicitar y obtener la devolución de ingresos indebidos solicitando la rectificación de la autoliquidación en la que se realizó el ingreso indebido.

	DEFINICIONES	EJEMPLOS
OBLIGADO A REPERCUTIR (art. 38.1 LGT)	Persona o entidad que, conforme a la ley, debe repercutir la cuota tributaria a otras personas o entidades y que, salvo que la ley disponga otra cosa, coincidirá con aquel que realiza las operaciones gravadas.	Una empresaria que vende muebles, cuando los venda, deberá repercutir el IVA.
OBLIGADO A SOPORTAR LA REPERCUSIÓN (art. 38.2 LGT)	Persona o entidad a quien, según la ley, se deba repercutir la cuota tributaria, y que, salvo que la ley disponga otra cosa, coincidirá con el destinatario de las operaciones gravadas. El repercutido no está obligado al pago frente a la Administración tributaria pero debe satisfacer al sujeto pasivo el importe de la cuota repercutida.	Una empresaria que vende muebles, cuando los compre, deberá soportar la repercusión del IVA.
OBLIGADO A SOPORTAR LA RETENCIÓN (art. 38.3 LGT)	Persona o entidad perceptora de las cantidades sobre las que, según la ley, el retenedor deba practicar retenciones tributarias.	Las entidades en régimen de atribución de rentas estarán obligadas a soportar las retenciones, con arreglo a las normas del IRPF, con independencia de que todos o alguno de sus miembros sea contribuyente por el IRPF, sujeto pasivo del IS o contribuyente por el IRNR (art. 89.2 LIRPF).
OBLIGADO A SOPORTAR LOS INGRESOS A CUENTA (art. 38.4 LGT)	Persona o entidad que, según la ley, debe soportar los ingresos a cuenta de cualquier tributo que se practiquen con ocasión de las rentas en especie o dinerarias que perciban y, en su caso, la repercusión de su importe por el pagador de dichas rentas.	El art. 43.2 de la LIRPF contempla la posibilidad de que el ingreso a cuenta se repercuta al perceptor de la renta. Tal y como señala la Dirección General de Tributos (V1526-07) con efectos vinculantes, “ <i>esta remisión legal a la repercusión, mencionada también en el art. 99.6 de la LIRPF, nos permite afirmar que el ingreso a cuenta que legalmente corresponda realizar (...) por la retribución en especie (...) puede ser repercutido a los perceptores de la retribución.</i> ”

lauracsbona@gmail.com / +34 626 59 08 17



III: LA CAPACIDAD DE OBRAR EN EL ORDEN TRIBUTARIO

1. INTRODUCCIÓN

La capacidad de obrar en el orden tributario se regula en los siguientes artículos:

- Capacidad de obrar, **art. 44 LGT**.
- Representación legal, **art. 45 LGT**.
- Representación voluntaria, **art. 46 LGT**.
- Representación de personas o entidades no residentes, **art. 47 LGT**.

2. SUJETOS CON CAPACIDAD DE OBRAR EN EL ORDEN TRIBUTARIO

El **art. 44 de la LGT** señala que tienen capacidad de obrar en el orden tributario:

- Las personas que la tengan conforme derecho.
Es decir, el mayor de edad no incapacitado⁴.
- Los menores de edad y los incapacitados, para aquellas actuaciones cuyo ejercicio les esté permitido por el ordenamiento jurídico sin la asistencia de la persona que ejerza la patria potestad, tutela, curatela o defensa judicial.
 - Se exceptúa a los menores incapacitados cuando la extensión de la incapacitación afecte al ejercicio y defensa de los derechos e intereses de que se trate.

3. CASO PRÁCTICO

CASO PRÁCTICO

D. Pedro Martínez es un *youtuber* de 16 años que se dedica a subir vídeos sobre videojuegos. En el año 2022 obtuvo unos ingresos por esta actividad de 50.000 euros. D. Pedro quiere presentar su declaración del IRPF correspondiente al ejercicio 2022, pero tiene dudas acerca de si puede presentarla por sí mismo.

¿Tiene D. Pedro Martínez capacidad de obrar en el orden tributario? ¿Puede presentar la declaración del IRPF por sí mismo?

D. Pedro Martínez tiene capacidad de obrar en el orden tributario, ya que se trata de una actividad cuyo ejercicio le está permitido por el ordenamiento jurídico sin la asistencia de la persona que ejerza la patria potestad, tutela, curatela o defensa judicial (**art. 44 LGT**).

Por tanto, puede presentar la declaración del IRPF por sí mismo.

lauracsbona@gmail.com / +34 626 591917

⁴ Bernardo et al. (2021). *Memento Práctico Procedimientos Tributarios*. Francis Lefebvre.

IV. REPRESENTACIÓN Y DOMICILIO FISCAL

1. REPRESENTACIÓN

1.1 Representación legal

A través de la representación legal, un tercero, ajeno a la relación tributaria de la que es titular un determinado sujeto, interviene en ella en nombre y por cuenta de éste por ministerio de la ley o por determinadas circunstancias personales⁵.

Esta representación varía según nos encontremos ante personas físicas, personas jurídicas o entidades previstas en el **art. 35.4 de la LGT**. Así, el **art. 45 de la LGT** señala que:

- Por las personas físicas que carezcan de capacidad de obrar actuarán sus representantes legales.
 - El **art. 110.1 del RGGI** añade que, una vez adquirida o recuperada la capacidad de obrar por quienes carecían de ella, estas actuarán por sí mismas ante la Administración tributaria, incluso para la comprobación de la situación tributaria en que carecían de ella.
 - Quienes tuvieron su representación legal también deberán comparecer cuando les requiera la Administración tributaria, en su propio nombre sin vincular a quien representaron.
- Por las personas jurídicas, cuando se produzcan las actuaciones tributarias correspondientes, la titularidad de los órganos a quienes corresponda su representación, por disposición de la ley o por acuerdo válidamente adoptado.

En la sociedad de capital la representación de la sociedad corresponde a los administradores en la forma determinada por los estatutos (**art. 233.1 del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital**).
- Por las entidades a que se refiere el **art. 35.4 de la LGT** actuará en su representación el que la ostente, siempre que resulte acreditada en forma fehaciente.
 - De no haberse nombrado representante, se considerará como tal el que aparentemente ejerza la gestión o dirección.
 - En su defecto, cualquiera de sus miembros o partícipes.
 - Quienes tuvieron la representación de las personas jurídicas o de las entidades cuando se devengaron o debieron haberse cumplido las correspondientes obligaciones o deberes, deberán comparecer cuando les requiera la Administración tributaria, en su propio nombre sin vincular a la persona jurídica o entidad (**art. 110.2 del RGGI**).

El **art. 110 del RGGI** añade, por último, dos aspectos que se deben tener en cuenta:

- El representante legal debe acreditar su condición ante la Administración tributaria, sin perjuicio de que puedan considerarse como representantes a quienes figuren inscritos como tales en los correspondientes registros públicos.
- Cuando en el curso de un procedimiento de aplicación de los tributos se modifique o se extinga la representación legal, las actuaciones que se hayan realizado se reputarán válidas y eficaces mientras no se comuniquen dicha circunstancia al órgano de la Administración tributaria que lleve a cabo las actuaciones.

REPRESENTACIÓN LEGAL	
CONCEPTO	Intervención de un tercero en nombre y por cuenta de otro obligado tributario por ministerio de la ley o por circunstancias personales
ÁMBITO DE APLICACIÓN	Cuando el obligado tributario no puede actuar por sí mismo en el orden tributario

⁵ Bernardo et al. (2021). *Memento Práctico Procedimientos Tributarios*. Francis Lefebvre.

LEGITIMACIÓN	Personas físicas que carezcan de capacidad de obrar (art. 45.1 LGT)	Representantes legales
	Personas jurídicas (art. 45.2 LGT)	Las personas que ostenten, cuando se produzcan las actuaciones tributarias, la titularidad de los órganos de representación
	Entidades del art. 35.4 LGT (art. 45.3 LGT)	Quien tenga su representación, el que aparentemente ejerza la gestión o dirección o cualquiera de sus miembros o partícipes
ACREDITACIÓN (art. 110 RGGI)	El representante legal debe acreditar su condición ante la Administración tributaria, sin perjuicio de que puedan considerarse como representantes a quienes figuren inscritos como tales en los registros públicos	
EFFECTOS (art. 110 RGGI)	Los representantes legales deben comparecer cuando les requiera la Administración tributaria, en su propio nombre sin vincular al representado	
	Los representantes legales deben comparecer cuando les requiera la Administración tributaria, en su propio nombre sin vincular al representado	

1.2 Representación voluntaria

A) Concepto

A diferencia de la representación legal, en la representación voluntaria un tercero, ajeno a la relación tributaria de la que es titular un determinado sujeto, interviene en ella en nombre y por cuenta de éste de forma voluntaria⁶.

El **art. 46.1 de la LGT** faculta a los obligados tributarios con capacidad de obrar para actuar por medio de representante, que podrá ser un asesor fiscal, con quien se entenderán las sucesivas actuaciones administrativas, salvo que se efectúe manifestación expresa en contrario.

B) Requisitos generales

La representación voluntaria será conferida, en virtud del **art. 111.1 del RGGI**:

- Si se trata de personas físicas con capacidad de obrar, por ellas mismas.
- Si se trata de personas físicas que carezcan de capacidad de obrar, de personas jurídicas y de las entidades previstas en el **art. 35.4 de la LGT**, por quienes tengan la representación legal y esta lo permita.

La representación podrá otorgarse en favor de:

- Personas jurídicas.
- Personas físicas con capacidad de obrar.

⁶ Bernardo et al. (2021). *Memento Práctico Procedimientos Tributarios*. Francis Lefebvre.

C) Acreditación y presunción de la representación

El **art. 46.2 de la LGT** establece que para interponer recursos o reclamaciones, desistir de ellos, renunciar a derechos, asumir o reconocer obligaciones en nombre del obligado tributario, solicitar devoluciones de ingresos indebidos o reembolsos y en los restantes supuestos en que sea necesaria la firma del obligado tributario en los procedimientos regulados en los **Títulos III, IV, V, VI y VII de la LGT**, la representación deberá acreditarse:

- Por cualquier medio válido en Derecho que deje constancia fidedigna.
- Mediante declaración en comparecencia personal del interesado ante el órgano administrativo competente.

Por ejemplo, cuando se interponga una reclamación económico-administrativa y la representación no hubiera sido admitida por la Administración Tributaria en el procedimiento en el que se dictó el acto impugnado (**art. 234.2 de la LGT**).

A estos efectos, serán válidos los documentos normalizados de representación que apruebe la Administración Tributaria para determinados procedimientos.

Existen varios modelos de representación aprobados por la Administración Tributaria, como el modelo de representación en los procedimientos iniciados de oficio o el modelo de representación en el procedimiento de inspección y en el procedimiento sancionador que pueda derivarse del mismo, entre otros⁷.

Se entenderá otorgada la representación, entre otros casos, cuando (**art. 111.2 RGGI**):

- Su existencia conste inscrita y vigente en un registro público.
- Conste en documento público o documento privado con firma legitimada notarialmente.
- Se otorgue mediante comparecencia personal ante el órgano administrativo competente, en cuyo caso se documentará en diligencia.
- 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 casos, el representante responderá con su firma de la autenticidad de la de su representado.
- Conste en documento emitido por medios electrónicos, informáticos o telemáticos con las garantías y requisitos que disponga la Administración tributaria.

Asimismo, se presumirá concedida la representación para los actos de mero trámite (**art. 46.3 LGT**).

D) Presentación telemática de documentos



El **art. 46.4 de la LGT** señala que, cuando en el marco de la colaboración social en la gestión tributaria, o en los supuestos previstos reglamentariamente, se presente telemáticamente cualquier documento ante la Administración tributaria, el presentador actuará con la representación necesaria en cada caso. La Administración tributaria podrá requerir, en cualquier momento, que se acredite dicha representación, que podrá efectuarse por cualquier medio válido en Derecho que deje constancia fidedigna o mediante declaración en comparecencia personal del interesado ante el órgano administrativo competente, según los términos del **art. 46.2 de la LGT**.

E) Contenido mínimo de la representación

El **art. 111.3 del RGGI** establece que, en todos los supuestos de representación, deberá constar, como mínimo:

- Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, NIF y domicilio fiscal del representado y del representante, así como la firma de ambos.
 - Si la representación se otorga en documento público no se requiere la firma del representante.
- Contenido de la representación, así como la amplitud y suficiencia de la misma.
- Lugar y fecha de su otorgamiento.
- En el supuesto de representación voluntaria otorgada por el representante legal del obligado tributario, deberá acreditarse la representación legal.

⁷ Información extraída de la web de la Agencia Tributaria.

F) Supuestos especiales de acreditación y presunción de la representación

Cuando se lleven a cabo actuaciones distintas de las mencionadas en los **apartados 2, 3 y 4 del art. 46**, la representación podrá acreditarse debidamente en la forma que reglamentariamente se establezca (**art. 46.5 LGT**).

El **art. 111.4 del RGGI** señala que, para estas actuaciones, la representación se entenderá acreditada en los siguientes supuestos:

- Cuando la representación figure expresamente en la declaración, autoliquidación, comunicación de datos o solicitud que sea objeto del procedimiento.
- Cuando la representación conferida se desprenda de los propios actos o de la conducta observada por el obligado tributario en relación con las actuaciones efectuadas.

El **art. 46.6 de la LGT** dispone que, conforme al **art. 35.7 de la LGT**, en el supuesto de que concurren varios obligados tributarios en un mismo presupuesto de una obligación, la representación se presumirá concedida a cualquiera de ellos, salvo que se efectúe manifestación expresa en contrario. La liquidación que se efectúe deberá ser notificada a todos los titulares de la obligación.

G) Subsanción de la representación



La falta o insuficiencia del poder no impide que se tenga por realizado el acto de que se trate, siempre que se acompañe aquél o se subsane el defecto en el plazo de **10 DÍAS**, que deberá otorgar al efecto el órgano administrativo competente (**art. 46.7 LGT**).



H) Revocación y renuncia



En virtud del **art. 111.5 del RGGI**, la revocación de la representación no supone la nulidad de las actuaciones que se hayan realizado con el representante antes de que se haya acreditado esta circunstancia al órgano actuante. Una vez se acredite la revocación, se considerará que el obligado tributario no comparece ante la Administración tributaria ni atiende sus requerimientos hasta que:

- Nombre un nuevo representante.
- La atienda personalmente.

Del mismo modo, la renuncia a la representación no surte efectos ante el órgano actuante hasta que no se acredite que dicha renuncia se ha comunicado fehacientemente al representado (**art. 111.6 RGGI**).

I) Representación en el ámbito aduanero

En el ámbito aduanero, será de aplicación lo dispuesto en el **art. 111 del RGGI**, sin perjuicio de lo previsto en el **Real Decreto 335/2010, de 19 de marzo, por el que se regula el derecho a efectuar declaraciones en aduana y la figura del representante aduanero**, y en su normativa de desarrollo (**art. 111.7 RGGI**).

1.3 Disposiciones comunes a la representación legal y voluntaria

El **art. 112 del RGGI** establece una serie de disposiciones a la representación legal y voluntaria. La acreditación de la representación deberá efectuarse en la primera actuación que se realice por medio de representante:



- No obstante, la falta o insuficiencia del poder no impide que se tenga por realizado el acto de que se trate, siempre que se acompañe aquél o se subsane el defecto en el plazo de **10 DÍAS**:
 - Se contarán desde el día siguiente al de la notificación del requerimiento.
 - Deberá otorgarlo al efecto el órgano administrativo competente.
- En todo caso, se podrá requerir a la persona o personas con quienes se realicen las actuaciones la acreditación de su identidad y el concepto en el que actúen.
- Cuando el representante no acredite la representación, el acto se tendrá por no realizado o al obligado tributario por no personado a todos los efectos, salvo que el obligado tributario ratifique las actuaciones efectuadas en su nombre.



Se entenderán ratificadas las actuaciones del representante en los supuestos de falta o insuficiencia del poder de representación en los siguientes casos:

- Cuando el obligado tributario impugne los actos dictados en el procedimiento en que aquel hubiera intervenido sin alegar esta circunstancia.
- Cuando el obligado tributario realice el ingreso o solicite el aplazamiento, fraccionamiento o compensación de la deuda tributaria o de la sanción derivada del procedimiento.
 - Sin embargo, en estos supuestos no se entenderá subsanada la falta o insuficiencia del poder si se ha presentado un recurso o reclamación económico-administrativa donde se alega dicha falta o insuficiencia.

Cuando en un procedimiento tributario se actúe por medio de representante deberá constar expresamente esta circunstancia en todas las diligencias y actas que se extiendan y se unirá al expediente el documento que acredite la representación. Si la representación se hubiese conferido mediante documento público será suficiente la referencia al mismo y se unirá al expediente copia simple o fotocopia con diligencia de cotejo.

Las actuaciones tributarias que se efectúen con el representante del obligado tributario se entenderán realizadas directamente con este último.

Las manifestaciones hechas por quien haya comparecido sin poder suficiente tendrán el valor probatorio que corresponda conforme a derecho.

Una vez se acredite o presuma la representación, será el representado quien tenga que probar su inexistencia, sin que pueda alegar, como causa de nulidad de lo actuado, los vicios o defectos causados por él.

En los supuestos en que, en la resolución de un recurso o reclamación económico-administrativa, se anule la resolución o la liquidación administrativa por falta o insuficiencia del poder de representación, se ordenará que se retrotraigan las actuaciones al momento en que debió acreditarse la representación o se aportó el poder que se considera insuficiente y mantendrán su validez las actuaciones y pruebas del procedimiento de aplicación de los tributos efectuadas sin la intervención del representante con quien se entendieron las actuaciones.

La intervención del obligado tributario en las actuaciones y procedimientos podrá efectuarse con la asistencia de un asesor fiscal o de la persona que considere conveniente en cada momento, lo que deberá constar en el expediente, así como la identidad del asistente.

Cuando el representante actúe con la asistencia de cualquier persona, debe acreditarse que el obligado tributario presta su conformidad a que conozca las actuaciones en las que participe.

1.4 Representación de personas o entidades no residentes

La representación de personas o entidades no residentes se regula en el **art. 47 de la LGT**, que obliga a los obligados tributarios que no residan en España, a efectos de sus relaciones con la Administración Tributaria, a nombrar un representante cuando lo disponga **expresamente** la normativa tributaria. Su designación se deberá comunicar a la Administración Tributaria en los términos que establezca la normativa.

El **art. 10.1 del RDL 5/2004** obliga a determinados contribuyentes por el IRNR que no sean residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea a nombrar un representante con residencia en España para que les represente ante la Administración Tributaria en relación con sus obligaciones por el IRNR.

2. EL DOMICILIO FISCAL

2.1 Domicilio fiscal



El domicilio fiscal se regula en el **art. 48 de la LGT**, que lo define como el lugar de localización del obligado tributario en sus relaciones con la Administración tributaria.

El domicilio fiscal será:

- Para las personas físicas, el lugar donde tengan su residencia habitual.
 - No obstante, si desarrollan principalmente actividades económicas, en los términos que reglamentariamente se determinen, la Administración tributaria podrá considerar como domicilio fiscal el lugar donde se encuentre efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de las actividades desarrolladas.

- Si no pudiera determinarse dicho lugar, prevalecerá aquel donde se encuentre el mayor valor del inmovilizado en el que se efectúen las actividades económicas.
- A estos efectos, el **art. 113 del RGGI** señala que:



- Podrá considerarse que las personas físicas desarrollan principalmente actividades económicas cuando más de la mitad de la base imponible general del IRPF del año anterior proceda de rendimientos netos de actividades económicas o cuando, sin haberse alcanzado ese porcentaje en dicho año, se haya alcanzado durante cada uno de los **3 AÑOS ANTERIORES**.
- Se entenderá por actividades económicas las efectuadas por los empresarios y profesionales en los términos previstos en la **LIVA**.



- Para las personas jurídicas su domicilio social, siempre que en él esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios.
 - En su defecto, se atenderá al lugar en el que se lleve a cabo dicha gestión o dirección.
 - Cuando no pueda establecerse el domicilio fiscal conforme a los criterios anteriores, prevalecerá el lugar donde radique el mayor valor del inmovilizado.



- Para las entidades previstas en el **art. 35.4 de la LGT** el que resulte de aplicar las reglas establecidas para las personas jurídicas.
- Para las personas o entidades no residentes en España se atenderá a lo previsto en la normativa reguladora de cada tributo.
 - En defecto de regulación, el domicilio será el del representante de la persona o entidad no residente.
 - No obstante, si la persona o entidad no residente en España opera mediante establecimiento permanente, el domicilio será el que resulte de aplicar a dicho establecimiento permanente las reglas previstas para las personas físicas y jurídicas.

DOMICILIO FISCAL	
Personas físicas	<ul style="list-style-type: none"> · El lugar donde tengan su residencia habitual. · Si desarrollan principalmente actividades económicas, se podrá considerar como tal: <ul style="list-style-type: none"> - El lugar donde se encuentre efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de las actividades desarrolladas. - Si no, donde se encuentre el mayor valor del inmovilizado
Personas jurídicas	<ul style="list-style-type: none"> · Su domicilio social, siempre que en él esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. · En su defecto, donde se lleve a cabo dicha gestión o dirección. · Si no, donde radique el mayor valor del inmovilizado.
Entidades art. 35.4 LGT	<ul style="list-style-type: none"> · El que resulte de aplicar las reglas establecidas para las personas jurídicas.
Personas o entidades no residentes en España	<ul style="list-style-type: none"> · Se atenderá a lo previsto en la normativa reguladora de cada tributo. · En defecto de regulación, el de su representante. · Si la persona o entidad no residente en España opera mediante establecimiento permanente, el que resulte de aplicar a dicho establecimiento permanente las reglas previstas para las personas físicas y jurídicas.

lauracsbona@gmail.com / +34 626 59 08 17

2.2 Obligación de comunicar el cambio de domicilio fiscal

El **art. 48.3 de la LGT** obliga a los obligados tributarios a comunicar, a la Administración tributaria que corresponda, tanto su domicilio fiscal como el cambio del mismo, en la forma y en los términos que se establezcan reglamentariamente. No obstante, se deben tener en cuenta las siguientes consideraciones:

- El cambio de domicilio fiscal no surte efectos frente a la Administración tributaria hasta que no se cumpla con dicho deber de comunicación.
- Los procedimientos iniciados de oficio antes de que se comunique el cambio del domicilio fiscal podrán continuar tramitándose por el órgano correspondiente al domicilio inicial, siempre que las notificaciones que se deriven de dichos procedimientos se efectúen de acuerdo con lo previsto en la **LGT** acerca del lugar de práctica de las notificaciones.

Como señala el **art. 110 de la 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.

Esta obligación de comunicar el cambio de domicilio fiscal se desarrolla en el **art. 17 del RGGI**, que precisa que deben cumplir esta obligación:

- Las personas físicas que deban estar en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores, así como las personas jurídicas y demás entidades (**art. 17.1 RGGI**).
 - El plazo será de **1 MES** desde que se produzca dicho cambio.
 - En el ámbito de competencias del Estado, la comunicación deberá realizarse mediante la presentación de la declaración censal de modificación.
- Las personas físicas que no deban figurar en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores (**art. 17.2 RGGI**).
 - El plazo será **3 MESES** desde que se produzca mediante el modelo de declaración que se apruebe, salvo:
 - En el ámbito de competencias del Estado, la comunicación deberá realizarse mediante el modelo de declaración que se apruebe.
 - No obstante, si antes de que finalice el plazo de **3 MESES** vence el plazo de presentación de la autoliquidación o comunicación de datos correspondiente a la imposición personal que el obligado tributario tuviera que presentar tras el cambio de domicilio, la comunicación tendrá que realizarse en el correspondiente modelo de autoliquidación o comunicación de datos, salvo que se hubiese realizado con anterioridad.



La comunicación del nuevo domicilio fiscal producirá plenos efectos desde que se presente respecto a la Administración tributaria a la que se le hubiese comunicado, sin perjuicio de lo previsto en el **art. 59 del RGGI** en relación con la atribución de competencias entre órganos de la Administración tributaria (**art. 17.3 RGGI**).

La comunicación del cambio del domicilio fiscal a la Administración tributaria del Estado producirá efectos respecto de las Administraciones tributarias de las comunidades autónomas y ciudades con estatuto de autonomía sólo a partir del momento en que estas últimas lo conozcan, a cuyo efecto la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT) deberá comunicarles mensualmente, entre otros datos, la variación de los domicilios fiscales que se encuentren incluidos en el Censo de Obligados Tributarios, según dispone el **art. 2.3 del RGGI (art. 17.4 del RGGI)**.

2.3 Efectos de la comunicación del cambio de domicilio fiscal en relación con los criterios de atribución de competencia

El **art. 59.2 del RGGI** dispone que, en el ámbito de una misma Administración tributaria, cuando se comunique un cambio de domicilio fiscal, siempre que dicho criterio sea el determinante de la competencia del órgano, o cuando se produzca el cambio de adscripción a otro órgano, se producirán los siguientes efectos en relación con la competencia de los órganos administrativos:

- Las funciones de aplicación de los tributos, incluidas las que se refieran a obligaciones anteriores, se realizarán a partir de ese momento, respectivamente:
 - Por el órgano que corresponda al nuevo domicilio fiscal.
 - Por el que resulte destinatario del cambio de adscripción.
- Los procedimientos que se encuentren en curso de tramitación cuando se produzca efectivamente el cambio de domicilio o de adscripción continuarán tramitándose y serán finalizados por el nuevo órgano competente. A estos efectos, deberán remitirse a dicho órgano los antecedentes necesarios.



No obstante lo dispuesto anteriormente, si se inicia de oficio de un procedimiento de aplicación de los tributos antes de que se comunique el nuevo domicilio, la comunicación producirá efectos en relación con la competencia del órgano administrativo **1 MES DESPUÉS** de su presentación.

- Sin embargo, si durante dicho plazo de **1 MES** la Administración tributaria inicia un procedimiento de comprobación de la procedencia del cambio de domicilio, todos los procedimientos que se inicien de oficio antes de dicha comunicación continuarán tramitándose y serán finalizados por el órgano que los estuviese tramitando mientras no se resuelva el expediente de comprobación del cambio de domicilio.
- Lo dispuesto en el párrafo anterior no impide a la Administración tributaria iniciar en cualquier otro momento un procedimiento de comprobación del domicilio fiscal del obligado tributario.

Lo dispuesto en los párrafos anteriores respecto a los procedimientos que se encuentren en curso de tramitación en el momento en que se produzca de manera efectiva el cambio de domicilio o de adscripción no será aplicable a las actuaciones y procedimientos de inspección y de declaración de responsabilidad tributaria. En estos casos, en virtud del **art. 59.3 del RGGI**:

- No se altera la competencia del órgano actuante por el cambio de domicilio fiscal, si dicho criterio es el determinante de la competencia del órgano, o cambio de adscripción en relación con los procedimientos iniciados con anterioridad a la comunicación de dicho cambio.
- Esta competencia se mantiene incluso cuando las actuaciones tengan que continuar frente al sucesor o sucesores del obligado tributario.

2.4 Actuaciones de comprobación del domicilio fiscal

A) Comprobación del domicilio fiscal

El **art. 48.4 de la LGT** faculta a cada Administración para comprobar y rectificar el domicilio fiscal declarado por los obligados tributarios respecto a los tributos cuya gestión le compete y conforme al procedimiento que se establezca reglamentariamente.



Es competencia de la AEAT comprobar el domicilio fiscal en el ámbito de los tributos del Estado, incluidos los cedidos (**art. 148 RGGI**).

B) Iniciación y tramitación del procedimiento de comprobación del domicilio fiscal

En virtud del **art. 149 del RGGI**, el procedimiento de comprobación del domicilio fiscal se iniciará:

- De oficio, por acuerdo del órgano que señale la norma de organización específica.
- Por propia iniciativa.
- A solicitud de cualquier otro órgano de la misma o de otra Administración tributaria afectada.
 - La solicitud deberá ir acompañada de un informe sobre los antecedentes relevantes.

El órgano competente para la tramitación del procedimiento requerirá informe al órgano a cuyo ámbito territorial se promueva el nuevo domicilio, salvo que ya esté incluido en el expediente por haber promovido el inicio del procedimiento.

Si la comprobación del domicilio fiscal puede originar el cambio de domicilio fiscal a una comunidad autónoma distinta, se debe notificar esta circunstancia a las Administraciones tributarias de las comunidades autónomas afectadas para que en el plazo de **15 DÍAS**, contados desde el día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, puedan solicitar que la tramitación del expediente se efectúe con las especialidades previstas en el **art. 152 del RGGI**.



La comprobación del domicilio fiscal se efectuará de acuerdo con:

- Los datos comunicados o declarados por el propio obligado tributario.
- Los datos que se encuentren en poder de la Administración.
- Los datos y justificantes que se soliciten al propio obligado tributario o a terceros.
- 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 contempladas en el **art. 172 del RGGI**.

Entre las facultades reconocidas en el **art. 172 del RGGI** se encuentra la entrada y reconocimiento en los lugares indicados o la adopción de medidas cautelares.

Tramitado el expediente, se formulará propuesta de resolución que deberá ser notificada al obligado tributario para que en los **15 DÍAS SIGUIENTES** al de la notificación de dicha propuesta, pueda presentar alegaciones y aportar los documentos y justificantes que estime oportunos.



C) Terminación del procedimiento de comprobación del domicilio fiscal

Como señala el **art. 150 del RGGI**, la resolución que ponga fin al procedimiento deberá:

- Ser motivada.
- Notificar en el plazo de **6 MESES**.



La competencia para la resolución del procedimiento corresponde al órgano competente en virtud de la norma de organización específica.

La resolución que se adopte en el procedimiento de comprobación:

- Deberá confirmar o rectificar el domicilio declarado.
- Se comunicará a los órganos implicados de la AEAT.
- Se notificará a las Administraciones tributarias afectadas y al obligado tributario.

El procedimiento también podrá terminar por caducidad, en virtud del **art. 104 de la LGT**.

D) Efectos de la comprobación del domicilio fiscal

El **art. 151 del RGGI** establece que el inicio de un procedimiento de comprobación del domicilio fiscal no impide que continúen tramitándose los procedimientos de aplicación de los tributos iniciados tanto de oficio como a instancia del interesado.

Si la resolución del procedimiento de comprobación rectifica el domicilio declarado, durante los **3 AÑOS** siguientes a la fecha en que se notifique dicha resolución las comunicaciones de cambio de domicilio fiscal que efectúe el obligado tributario, si suponen el traslado a una comunidad autónoma distinta, tendrán la consideración de mera solicitud y deberán ir acompañadas de medios de prueba que acrediten la alteración de las circunstancias que motivaron la resolución.



En el plazo de **1 MES** desde que se presente la comunicación del cambio de domicilio fiscal, la Administración tributaria notificará al obligado tributario un acuerdo por el que:



- Se confirme el domicilio fiscal comprobado anteriormente.
- Se inicie un nuevo procedimiento de comprobación.
- Se admita el cambio de domicilio fiscal.
- En este caso, el cambio de domicilio tendrá efectos desde el día siguiente al de la notificación de dicho acuerdo.

Si, transcurrido dicho plazo, no se ha notificado el acuerdo que corresponda, la comunicación surtirá efectos frente a la Administración tributaria desde el día siguiente al de terminación del plazo.

E) Especialidades del procedimiento de comprobación del domicilio fiscal iniciado a solicitud de una comunidad autónoma

En virtud del **art. 152 del RGGI**, cuando la Administración tributaria de una comunidad autónoma considere, respecto a los tributos cedidos, que el domicilio fiscal que se incluye en el Censo de Obligados Tributarios no es el que corresponde, podrá solicitar el inicio del procedimiento de comprobación del domicilio fiscal.

A estos efectos, la comunidad autónoma:

- Señalará el lugar en el que entiende localizado el domicilio fiscal del obligado tributario.
- Podrá acompañar toda la documentación probatoria que considere conveniente.

La AEAT iniciará el procedimiento de comprobación en el plazo de **1 MES** desde que la solicitud tenga entrada en el órgano competente para acordar su inicio.

La propuesta de resolución deberá notificarse al obligado tributario y, en su caso, a las Administraciones tributarias afectadas, cuando dicha propuesta origine un cambio de domicilio fiscal a una comunidad autónoma diferente a la del domicilio declarado, para que, en un plazo de **15 DÍAS**, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la propuesta, presenten las alegaciones que consideren oportunas. No será necesaria la notificación al obligado tributario cuando la propuesta de resolución confirme el domicilio declarado.

Cuando existan diferencias de criterio entre distintas Administraciones tributarias, su resolución requerirá informe favorable de las Administraciones tributarias de las comunidades autónomas a las que afecte la propuesta de resolución. En defecto de informe favorable, la resolución corresponderá a las Juntas Arbitrales competentes.

La resolución que se adopte vinculará a todas las Administraciones tributarias que hubieran intervenido durante la tramitación del procedimiento.



3. CASOS PRÁCTICOS

CASO PRÁCTICO 1

Dña. María Molina, que tiene 17 años y cumplirá 18 el próximo mes de octubre, está siendo objeto de unas actuaciones que requieren la asistencia de su padre, que es quien ejerce la patria potestad de Dña. María.

- ¿Podrá actuar por sí misma cuando alcance la mayoría de edad o, al haberse iniciado el procedimiento cuando aún era menor de edad, continuará tramitándose con su representante legal?
- ¿Deberá comparecer el representante legal?

- Del **art. 110.1 del RGGI** se desprende que, desde el momento en que Dña. María adquiera la capacidad de obrar, actuará por sí misma ante la Administración tributaria, incluso para la comprobación de la situación tributaria en que carecía de ella.
- El representante legal, en virtud del **art. 110.1 del RGGI**, deberá comparecer, cuando lo requiera la Administración tributaria, en su propio nombre, sin vincular a Dña. María.

CASO PRÁCTICO 2

La sociedad ABC SL ha recibido una notificación en la que se le comunica el inicio de un procedimiento de inspección en relación con el Impuesto sobre Sociedades relativo al ejercicio 2021. En aquel momento, Dña. Laura Sanz ostentaba la representación de la sociedad, como administradora de la misma. Sin embargo, Dña. María fue despedida, ocupando actualmente su cargo D. Pedro Puertos.

- ¿Quién deberá actuar ante la Administración tributaria en el curso de dicho procedimiento?
- ¿Deberá acreditarse la representación legal?
- ¿Qué efectos tiene la falta de acreditación de la representación?

- a) Deberá actuar ante la Administración tributaria D. Pedro, como representante de la sociedad en el momento de la actuación administrativa. No obstante, Dña. Laura, como representante de la sociedad cuando se devengaron o debieron haberse cumplido las correspondientes obligaciones o deberes, deberá comparecer a requerimiento de la Administración tributaria, en su propio nombre sin vincular a la persona jurídica o entidad (**art.s 45.2 de la LGT y 110.2 del RGGI**).
- b) Sí, en virtud del **art. 110.3 del RGGI**, D. Pedro, como representante legal, deberá acreditar su condición ante la Administración tributaria. No obstante, si D. Pedro figura inscrito como representante en el correspondiente registro público, la Administración le podrá considerar como tal.
- c) Al amparo del **art. 112.1 del RGGI**, si D. Pedro no acreditase la representación, el acto se tendría por no realizado o a la sociedad ABC SL por no personada a cuantos efectos procedan, salvo que las actuaciones realizadas en su nombre sean ratificadas por la sociedad.

CASO PRÁCTICO 3

La Administración Tributaria ha notificado a D. Juan Martínez, administrador de la herencia yacente de Dña. Bernarda López, una propuesta de liquidación por el IRPF correspondiente al ejercicio 2022, en la que se exige el pago de 1.750 euros por unos rendimientos del capital mobiliario que no habían sido declarados por la causante. D. Juan Martínez ha alegado que dichas actuaciones deben entenderse con los sucesores del causante y no con él. ¿Se consideran ajustadas a Derecho las alegaciones efectuadas por D. Juan Martínez?

No, puesto que del **art. 45.3 de la LGT** se desprende que por las herencias yacentes 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. Por consiguiente, con arreglo al citado artículo, las actuaciones debían entenderse con D. Juan Martínez como administrador y, en consecuencia, representante de la herencia yacente. En última instancia, D. Juan Martínez también ostentaría la consideración de representante por su condición de miembro o partícipe de la entidad.

CASO PRÁCTICO 4

Dña. María Molina, que tiene capacidad de obrar, ha contratado a la asesoría ASESORES SL, para actuar en su nombre ante la Administración tributaria.

- a) ¿Puede Dña. María, pese a tener capacidad de obrar, actuar por medio de representante? En caso afirmativo, ¿la representación sería legal o voluntaria?
 - b) ¿Quién debe conferir dicha representación? En el supuesto de que careciese de capacidad de obrar, ¿quién debe conferir la representación?
 - c) ¿Es válida la representación otorgada a favor de una persona jurídica?
 - d) Dña. María está descontenta con la forma de trabajar de la asesoría y ha decidido revocar la representación. No obstante, la Administración sigue practicando las actuaciones con la asesoría. ¿Son nulas dichas actuaciones?
-
- a) Sí, en virtud del **art. 46.1 de la 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 consiguiente, Dña. María, aunque tenga capacidad de obrar, puede actuar mediante representante. En este caso, la representación será voluntaria, estando la representación legal reservada, en el caso de las personas físicas, a quienes carezcan de capacidad de obrar (**art. 45 LGT**).

- b) Por Dña. María, al amparo del **art. 111.1 del RGGI**, que estipula que la representación será conferida, en el caso de personas físicas con capacidad de obrar, por ellas mismas. No obstante, si Dña. María careciese de capacidad de obrar, la representación voluntaria podrá ser conferida por quienes tengan la representación legal y esta lo permita.
- c) Sí. El **art. 111.1 del RGGI** permite que la representación sea otorgada en favor de personas jurídicas.
- d) No, en virtud del **art. 111.5 del RGGI**, la revocación de la representación efectuada por Dña. María no supone la nulidad de las actuaciones practicadas con la asesoría antes de que se haya acreditado esta circunstancia al órgano actuante.

CASO PRÁCTICO 5

Dña. María Molina es una trabajadora por cuenta ajena que ha trasladado su residencia de Valencia a Madrid por motivos profesionales y desea comunicar a la Administración tributaria el cambio de domicilio.

- a) ¿A partir de qué momento surtirán efectos el cambio de domicilio fiscal?
 - b) ¿Qué plazo tiene Dña. María para comunicar el cambio de domicilio, suponiendo que se ha producido en marzo?
 - c) ¿Qué efectos tiene sobre la competencia de los procedimientos que se inicien a partir de la comunicación de dicho cambio?
-
- a) En virtud del **art. 48.3 de la LGT**, el cambio de domicilio fiscal a Madrid producirá efectos frente a la Administración tributaria desde el momento en que Dña. María lo comunique.
 - b) Dña. María deberá comunicar el cambio de domicilio fiscal, al no tener que figurar en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores, en el plazo de 3 meses desde que se produzca (**art. 17.2 del RGGI**).
 - c) En este caso, 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 (**art. 59.2.a del RGGI**).

V. LA PRESCRIPCIÓN

1. INTRODUCCIÓN

En palabras del Tribunal Supremo⁸, la prescripción conforma un instituto destinado a otorgar certeza a las relaciones jurídicas por el transcurso del tiempo, confiriendo estabilidad y seguridad al tráfico jurídico. Su justificación se encuentra en impedir que dichas relaciones se prolonguen sin limitación temporal, por lo que limpia y purifica el tráfico jurídico mediante la eliminación de situaciones de incertidumbre que perjudican su fluido funcionamiento.

La prescripción es la consecuencia que se impone al titular de un derecho cuando con su comportamiento no lo cuida, conserva o defiende adecuadamente y crea la apariencia o presunción de abandonarlo. Su juego normativo opera en beneficio del deudor, que se ve de esta forma legítimamente liberado de su prestación.

Es necesario tener en cuenta que el establecimiento y modificación de los plazos de prescripción y caducidad, así como de las causas de interrupción del cómputo de los plazos de prescripción están sujetos al principio de reserva de ley tributaria (**art. 8.f de la LGT**).

La caducidad y la prescripción, que responden a la misma finalidad de que no permanezcan indefinidamente inciertos los derechos, ofrecen la nota diferencial, entre otras, de que *“mientras la prescripción es renunciable, por lo que solo cuando se alega puede ser estimada, la caducidad no requiere su alegación y opera por sí misma obligando al juzgador a declararla de oficio”*⁹.

Las diferencias entre ambas son las siguientes¹⁰:

- La prescripción descansa sobre una presunción de abandono, mientras que la caducidad opera por el mero transcurso del tiempo.
- La prescripción es susceptible de interrupción, mientras que la caducidad no admite, en ningún caso, la interrupción.

A esta caracterización jurisprudencial, la doctrina ha añadido algunas otras notas distintivas¹¹:

- El fundamento de la prescripción responde a la idea de un derecho que se supone abandonado por no haber sido ejercitado por su titular, en tanto que la finalidad de la caducidad sería fijar *ab initio* un tiempo durante el que el derecho o la acción puede ser ejercitado.
- La prescripción supone la existencia de un derecho ya adquirido que se extingue por su no ejercicio, en tanto que la caducidad se refiere a un derecho que no llega a ser adquirido.

2. PLAZOS DE PRESCRIPCIÓN

Los plazos de prescripción se regulan en el **art. 66 de la LGT**, que determina que prescribirán a los **4 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 auto-liquidadas.
- 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.

⁸ STS 1078/2021 (22 marzo 2021, FJ 3).

⁹ STS de 30 de abril de 1940.

¹⁰ STS de 25 de septiembre de 1950.

¹¹ STS 4959/2021 (23 diciembre 2021, FJ 3).



3. DERECHO A COMPROBAR E INVESTIGAR

El **art. 66 bis.1 de la LGT** dispone que la prescripción de los derechos anteriores no afectará al derecho de la Administración para efectuar **comprobaciones e investigaciones** con arreglo a lo establecido en el **art. 115 de la LGT**, salvo lo dispuesto en el **art. 66 bis.2 LGT**.

El **art. 115 de la LGT** se refiere al derecho que asiste a la Administración Tributaria para comprobar e investigar circunstancias determinantes de la obligación tributaria aun cuando las mismas afecten a ejercicios o periodos y conceptos tributarios prescritos, siempre que sea necesario para comprobar derechos no prescritos.



El **art. 66 bis.2 de la LGT** establece que prescribirá a los **10 AÑOS** el derecho de la Administración para iniciar el procedimiento de comprobación:

- De las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación.
- De deducciones aplicadas o pendientes de aplicación.



Este plazo se contará a partir del día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario fijado para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al ejercicio o periodo impositivo en que se generó el derecho a:

- Compensar dichas bases o cuotas.
- Aplicar dichas deducciones.

En los procedimientos de inspección de alcance general previstos en el **art. 148 de la LGT**, en relación con las obligaciones tributarias y periodos cuyo derecho a liquidar no haya prescrito, se entenderá incluido, en todo caso, el derecho a comprobar todas las bases o cuotas pendientes de compensación o las deducciones pendientes de aplicación, cuyo derecho a comprobar no haya prescrito de acuerdo con lo señalado anteriormente. En otro caso, debe mencionarse expresamente que se va a incluir, en el objeto del procedimiento, la citada comprobación, indicando los ejercicios o periodos impositivos en que se generó el derecho a compensar las bases o cuotas o a aplicar las deducciones que van a ser objeto de comprobación.



La comprobación de las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación y, en su caso, la corrección o regularización de dichas bases, cuotas o deducciones respecto de las que no hubiese prescrito el derecho a comprobar, sólo podrá efectuarse en el curso de procedimientos de comprobación relativos a obligaciones tributarias y periodos cuyo derecho a liquidar no hubiese prescrito.

El **art. 66 bis.3 LGT** dispone que, salvo que la normativa propia de cada tributo disponga otra cosa, la limitación del derecho a comprobar no afectará a la obligación de aportar las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron las bases, cuotas o deducciones y la contabilidad en el curso de procedimientos de comprobación e investigación de ejercicios que no se encuentren prescritos en los que se produjeron las compensaciones o aplicaciones señaladas.

Si un obligado tributario desea compensar una base negativa de hace entre 4 y 10 años, la Administración tributaria tiene un derecho de comprobación de 10 años, pero este es limitado, puesto que ya ha transcurrido el plazo de prescripción de 4 años. La Administración sólo ostentará el derecho de comprobación de 10 años a los efectos de impedir la compensación, sin poder regularizar o sancionar. Además de dicho derecho de comprobación, lo establecido en el **art. 66 bis.3 de la LGT** supone que si el mismo obligado tributario desea compensar una base negativa de hace más de 10 años, la Administración tributaria podrá solicitarle la contabilidad, esto es, únicamente, el balance y la cuenta de pérdidas y ganancias, así como la declaración del Impuesto sobre Sociedades, pero sólo a los meros efectos de confirmar que existe una base imponible negativa, sin entrar a poder comprobar si es correcta, valorar, regularizar o sancionar.



DERECHO A COMPROBAR E INVESTIGAR		
REGLA GENERAL (art. 66 bis.1 LGT)	La prescripción de derechos no afecta al derecho de la Administración para comprobar e investigar	
COMPROBACIÓN (art. 66 bis.2 LGT)	PLAZO	10 años
	INSPECCIÓN	Se incluye la comprobación de todas las bases, cuotas o deducciones pendientes de compensación o de aplicación, cuyo derecho a comprobar no esté prescrito
	REALIZACIÓN	En procedimientos de comprobación de obligaciones tributarias y periodos cuyo derecho a liquidar no esté prescrito
APORTACIÓN (art. 66 bis.3 LGT)	La prescripción del derecho a comprobar no afecta a la obligación de aportar 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	

4. CÓMPUTO DE LOS PLAZOS DE PRESCRIPCIÓN

4.1 Plazos según los supuestos de interrupción de la prescripción

El plazo de prescripción comenzará a contarse en los distintos casos previstos en el **art. 66 de la LGT** conforme a las siguientes reglas (**art. 67.1 LGT**):

- En el caso del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación:



- Desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación.
- En los tributos de cobro periódico por recibo, cuando la determinación de la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación no requiera la presentación de declaración o autoliquidación, el plazo de prescripción comenzará el día de devengo del tributo.

« Dña. María Molina presenta su declaración del IRPF correspondiente al ejercicio 2022 el 21 de junio de 2023. El cómputo del plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación comienza el 1 de julio de 2023 (plazo reglamentario para presentar la declaración del IRPF: 30 de junio de 2023) y finaliza el 30 de junio de 2027. »

- En el caso del derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas:

- Desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo de pago en período voluntario, sin perjuicio de lo dispuesto en el **art. 67.2 de la LGT** respecto a los responsables solidarios o subsidiarios.

- En el caso del 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 desde el día siguiente a aquel en que:



- Finalice el plazo para solicitar la correspondiente devolución derivada de la normativa de cada tributo.
 - En defecto del plazo anterior, desde el día siguiente a aquel en que dicha devolución pudo solicitarse.

- Se realizó el ingreso indebido.

La fecha en que comienza el plazo de prescripción para solicitar la devolución de ingresos indebidos ha de situarse, en el caso de autos, en la fecha en la que se constata por el contribuyente que el ingreso en cuestión ostenta dicho carácter indebido.¹²

- Finalice el plazo para presentar la autoliquidación si el ingreso indebido se realizó dentro de dicho plazo.

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

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

- En el caso del 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, desde:

- El día siguiente a aquel en que finalicen los plazos establecidos para efectuar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo.
- 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.

4.2 Plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables

Conforme a lo dispuesto en el **art. 67.2 de la LGT**, el plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables solidarios comenzará a computarse desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo de pago en periodo voluntario del deudor principal.

No obstante, si los hechos que constituyen el presupuesto de la responsabilidad se producen con posterioridad a dicho plazo, el plazo de prescripción se iniciará desde el momento en que dichos hechos se hubieran producido.

Si se trata 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.

No se debe confundir el derecho a liquidar de la Administración, con el derecho a recaudar o el derecho a sancionar. El plazo de prescripción del derecho a liquidar comienza el día siguiente a que termine el plazo para presentar la liquidación, o si son tributos de cobro periódico, el día del devengo, que es el 1 de enero en este tipo de impuestos. En cambio en el derecho a recaudar, el plazo de prescripción comienza a computarse desde que termina el período voluntario de pago y, por otro lado, la prescripción del derecho a sancionar comienza desde la comisión de la infracción.

En un Ayuntamiento, se establece que el IBI se abone del 1 de septiembre al 7 de noviembre. La prescripción del derecho de la Administración tributaria para liquidar el IBI comenzaría el 1 de enero, que es el día del devengo. Sin embargo, para su cobro, comenzaría el 8 de noviembre.

¹² STS 1884/2020 (11 junio 2020, FJ 3).

CÓMPUTO DE LOS PLAZOS DE PRESCRIPCIÓN

DERECHO	INICIO
Derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación (art. 67.1 LGT)	<ul style="list-style-type: none"> · Día siguiente a la finalización del plazo de presentación de la declaración/autoliquidación. · Devengo del tributo, en los tributos de cobro periódico por recibo que no requieran la presentación de declaración/autoliquidación.
Derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas (art. 67.1 LGT)	<ul style="list-style-type: none"> · Día siguiente a la finalización del plazo de pago en período voluntario, sin perjuicio de lo dispuesto respecto a los responsables.
Derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo (art. 67.1 LGT)	<ul style="list-style-type: none"> · Día siguiente a la finalización del plazo para solicitar la devolución. · En defecto de plazo, desde el día siguiente a aquel en que dicha devolución pudo solicitarse. · Día siguiente a aquel en que adquiera firmeza la sentencia o resolución administrativa que declare improcedente el acto impugnado.
Derecho a solicitar las devoluciones de ingresos indebidos (art. 67.1 LGT)	<ul style="list-style-type: none"> · Día siguiente a aquel en que se realizó el ingreso indebido. · Resolución del órgano que dirima cuál es el tributo procedente, en el supuesto de tributos que graven una misma operación y que sean incompatibles entre sí. · Día siguiente a aquel en que adquiera firmeza la sentencia o resolución administrativa que declare improcedente el acto impugnado.
Derecho a solicitar el reembolso del coste de las garantías (art. 67.1 LGT)	<ul style="list-style-type: none"> · Día siguiente a la finalización del plazo para presentar la autoliquidación si el ingreso indebido se realizó dentro de dicho plazo. · Día siguiente a aquel en que adquiera firmeza la sentencia o resolución administrativa que declare improcedente el acto impugnado.
Derecho a obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo (art. 67.1 LGT)	<ul style="list-style-type: none"> · Día siguiente a la finalización de los plazos establecidos para efectuar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo.
Derecho a obtener las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías (art. 67.1 LGT)	<ul style="list-style-type: none"> · 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.

lauracsbona@gmail.com / +34 626 59 08 17

<p>Exigir la obligación de pago a los responsables solidarios (art. 67.2 LGT)</p>	<ul style="list-style-type: none"> · Día siguiente a la finalización del plazo de pago en periodo voluntario del deudor principal. · Desde el momento en que se produzcan los hechos constitutivos del presupuesto de la responsabilidad, si se producen con posterioridad a la finalización del plazo de pago en periodo voluntario del deudor principal.
<p>Exigir la obligación de pago a los responsables subsidiarios (art. 67.2 LGT)</p>	<ul style="list-style-type: none"> · Desde la notificación de la última actuación recaudatoria practicada al deudor principal o a cualquiera de los responsables solidarios.

5. INTERRUPCIÓN DE LOS PLAZOS DE PRESCRIPCIÓN

5.1 Determinación de la deuda tributaria mediante liquidación



El plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación se interrumpe (**art. 68.1 LGT**):

- Por cualquier acción de la Administración tributaria, efectuada con conocimiento formal del obligado tributario, dirigida al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria que corresponda, aunque la acción se dirija originariamente a una obligación tributaria diferente como consecuencia de la incorrecta declaración del obligado tributario.

Algunas actuaciones de la Administración tributaria que interrumpen la prescripción son: la notificación fehaciente de un requerimiento de información sobre la situación familiar para comprobar el IRPF, el inicio de un trámite de alegaciones, la notificación de un inicio de un procedimiento sancionador, o la notificación de una providencia de apremio o de una diligencia de embargo, entre otras.

Dña. María Molina presenta su declaración del IRPF correspondiente al ejercicio 2022 el 21 de junio de 2023. El cómputo del plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación comienza el 1 de julio de 2023, dado que el plazo reglamentario para presentar la declaración del IRPF vence el 30 de junio de 2023, y finaliza el 30 de junio de 2027. Si el 22 de septiembre de 2023 la Administración tributaria inicia un procedimiento de comprobación limitada, se interrumpe el plazo de prescripción.



- 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.
- Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria.

Algunas de las actuaciones del obligado tributario que pueden interrumpir la prescripción son, entre otras, la presentación extemporánea de una autoliquidación, la modificación de una autoliquidación para solicitar una devolución o la presentación de alegaciones.

5.2 Exigencia del pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas

En el caso del derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas, el plazo de prescripción se interrumpe (**art. 68.2 LGT**):



- Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, dirigida de forma efectiva a la recaudación de la deuda tributaria.
- 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.

- Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente al pago o extinción de la deuda tributaria.

5.3 Solicitud de las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías

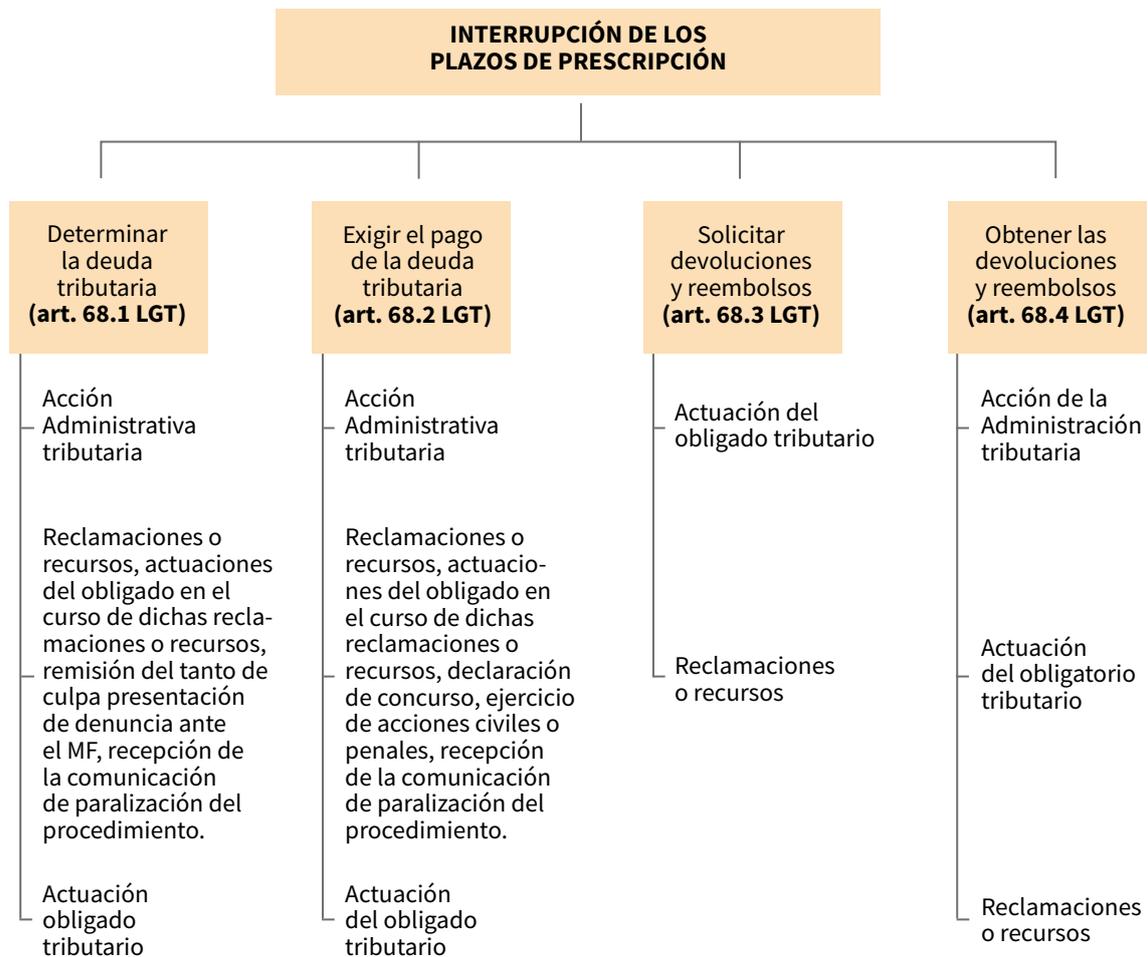
La interrupción del plazo de prescripción del derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías se produce (**art. 68.3 LGT**):

- Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario que pretenda la devolución, el reembolso o la rectificación de su autoliquidación.
- Por la interposición, tramitación o resolución de reclamaciones o recursos de cualquier clase.

5.4 Obtención de las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantía

El plazo de prescripción del 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 se interrumpe (**art. 68.4 LGT**):

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



5.5 Interrupción en el marco de la asistencia mutua

Las actuaciones anteriores y las de naturaleza análoga producirán los efectos interruptivos de la prescripción cuando se efectúen en otro Estado en el ámbito de la asistencia mutua, aun cuando dichos actos no produzcan efectos interruptivos semejantes en el Estado en el que materialmente se efectúen (art. 68.5 LGT).

5.6 Efectos de la interrupción

En virtud del art. 68.6 de la LGT, cuando se produzca la interrupción, se iniciará de nuevo el cómputo del plazo de prescripción, salvo lo dispuesto en el art. 68.7 de la LGT.

«Dña. María Molina presenta su declaración del IRPF correspondiente al ejercicio 2022 el 21 de junio de 2023. Si el 22 de septiembre de 2023 la Administración tributaria inicia un procedimiento de comprobación limitada en relación con el IRPF 2022, el 22 de septiembre de 2023 se iniciaría de nuevo el cómputo del plazo de prescripción. Si, posteriormente, Dña. María solicita un aplazamiento de la deuda tributaria, el cómputo se iniciaría de nuevo en la fecha en que lo solicite (art. 66.b) de la LGT)»

El art. 68.7 de la LGT señala que cuando el plazo de prescripción se hubiera interrumpido por:

- La interposición del recurso ante la jurisdicción contencioso-administrativa, por el ejercicio de acciones civiles o penales, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción competente o la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal o por la recepción de una comunicación judicial de paralización del procedimiento, el cómputo del plazo de prescripción se iniciará de nuevo:
 - Cuando la Administración tributaria reciba la notificación de la resolución firme que ponga fin al proceso judicial o que levante la paralización.
 - Cuando se reciba la notificación del Ministerio Fiscal devolviendo el expediente.



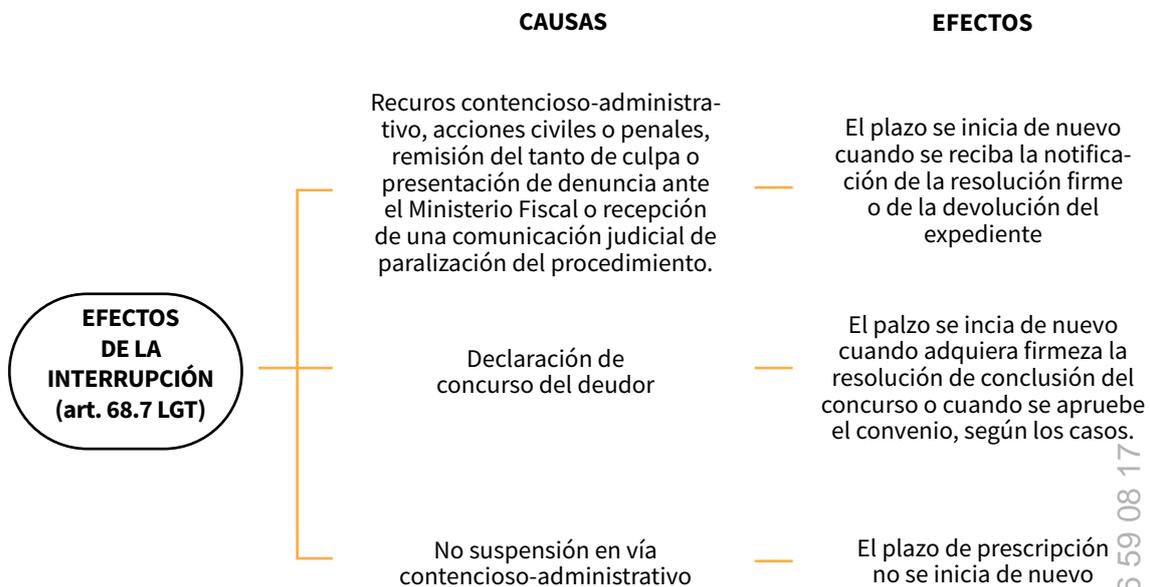
- La declaración de concurso del deudor, el cómputo se iniciará de nuevo cuando adquiera firmeza la resolución judicial de conclusión del concurso.
 - Si se hubiere aprobado un convenio, el plazo de prescripción se iniciará de nuevo en el momento de su aprobación para las deudas tributarias no sometidas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

Dña. María interpone un recurso contencioso-administrativo. Si la Administración tributaria recibe la notificación de la resolución firme que pone fin al proceso judicial el 22 de septiembre de 2025, el cómputo del plazo de prescripción se iniciará de nuevo el 22 de septiembre de 2025.



Lo dispuesto en el **art. 68.7 de la LGT** no resulta de aplicación al plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria para exigir el pago cuando no se hubiera acordado la suspensión en vía contencioso-administrativa.

El efecto de la interrupción de la prescripción es, como norma general, que se reanude el plazo. No obstante, existen dos supuestos excepcionales. En el concurso de acreedores, la prescripción queda suspendida y sólo se reanuda el plazo una vez que adquiera firmeza la resolución que ponga fin a dicho concurso. Por otro lado, en los supuestos en que se pasa el tanto de culpa a la jurisdicción penal por existir indicios de delito contra la Hacienda Pública, la prescripción sólo se reanuda si se dicta resolución judicial que determine que no existe delito, o bien, si se dicta la no admisión a trámite de la denuncia de la Administración Tributaria.



5.7 Extensión de la interrupción y suspensión de la prescripción

Los **apartados 8 y 9 del art. 68 de la LGT** regulan una serie de efectos extensivos:



- Si se interrumpe el plazo de prescripción para un obligado tributario se interrumpirá para todos los demás obligados, incluidos los responsables.
 - Sin embargo, en el caso de obligaciones mancomunadas en las que sólo se reclama a uno de los obligados tributarios la parte que le corresponde, el plazo no se interrumpe para los demás.



- Si existen varias deudas liquidadas a cargo de un mismo obligado al pago sólo se interrumpe la prescripción de la deuda a la que se refiera.
- Si se suspende el plazo de prescripción del derecho a exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas por litigio, concurso u otras causas legales, respecto del deudor principal o de alguno de los responsables, se suspenderá asimismo para 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 procedentes.

- Si se interrumpe el plazo de prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, relativo a una obligación tributaria, se interrumpirá, asimismo, el plazo de prescripción del citado derecho a liquidar y del 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 relativos a las obligaciones tributarias conexas del propio obligado tributario cuando en éstas se produzca, o tenga que 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 que fundamentan la regularización de la obligación con la que se relacionen las obligaciones tributarias conexas.



A estos efectos, se entiende por obligaciones tributarias conexas aquellas en las que alguno de sus elementos resulten afectados o se determinen en función de los correspondientes a otra obligación o período distinto.

EXTENSIÓN DE LA INTERRUPCIÓN Y SUSPENSIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN		
EFFECTOS	CAUSAS	OBLIGADOS AFECTADOS
Interrupción de la prescripción (art. 68.8 LGT)	Reclamación a uno de los obligados	Todos los obligados, incluidos los responsables
Interrupción de la prescripción (art. 68.8 LGT)	Reclamación a uno de los obligados mancomunados de la parte que le corresponde	Solo el obligado a quien se reclama
Interrupción de la prescripción (art. 68.8 LGT)	Reclamación de una sola deuda cuando existan varias deudas liquidadas	El obligado al pago y únicamente la deuda reclamada
Suspensión de la prescripción (art. 68.8 LGT)	Litigio, concurso u otras causas legales, respecto del deudor principal o de alguno de los responsables	Todos los obligados solidarios, incluidos el deudor principal y los responsables
Interrupción de la prescripción (art. 68.9 LGT)	Interrupción del plazo de prescripción de una obligación tributaria que afecte a otras obligaciones tributarias conexas del propio obligado	El obligado y las obligaciones tributarias conexas

6. EXTENSIÓN Y EFECTOS DE LA PRESCRIPCIÓN



El **art. 69.1 de la LGT** establece que la prescripción ganada aprovecha por igual a todos los obligados al pago de la deuda tributaria, salvo si la obligación es mancomunada y sólo se reclama a uno de los obligados tributarios la parte que le corresponde (**art. 68.8 LGT**).

En el supuesto de obligaciones mancomunadas, las deudas se presumen divididas en tantas partes iguales como deudores haya, reputándose deudas distintas unas de otras (**art. 1138 del CC**). Por esta razón, tanto la prescripción como sus causas de interrupción y efectos operan de forma independiente para cada deudor.



La prescripción se aplica de oficio, aun cuando se haya pagado la deuda tributaria, sin necesidad de que la invoque o excepcione el obligado tributario, de acuerdo con el **art. 69.2 de la LGT**.

La prescripción ganada comporta la extinción de la deuda tributaria (**art. 69.3 LGT**).

7. EFECTOS DE LA PRESCRIPCIÓN EN RELACIÓN CON LAS OBLIGACIONES FORMALES

Los efectos de la prescripción en relación con las obligaciones formales se regulan en el **art. 70 de la LGT**.

Salvo lo dispuesto a continuación, las obligaciones formales vinculadas a otras obligaciones tributarias del propio obligado únicamente serán exigibles en tanto no haya expirado el plazo de prescripción del derecho para determinar estas últimas.

En relación con el cumplimiento de las obligaciones tributarias de otras personas o entidades, las obligaciones de conservación y suministro de información previstas en los **párrafos d), e) y f) del art. 29.2 de la LGT** deberán cumplirse:

- En el plazo previsto en la normativa mercantil.

La obligación de los empresarios de conservar los libros, correspondencia, documentación y justificantes concernientes a su negocio es de **6 AÑOS (art. 30.1 del Código de Comercio)**.



- En el plazo de prescripción del derecho para determinar las obligaciones tributarias a las que se encuentren vinculadas sus propias obligaciones formales, si este último fuese superior.



La obligación de justificar la procedencia de los datos cuyo origen se encuentre en operaciones realizadas en períodos impositivos prescritos, se ha de mantener:

- Durante el plazo de prescripción del derecho para determinar las deudas tributarias afectadas por la operación correspondiente.
- En todo caso, en los supuestos previstos en el **art. 66 bis.2 y 3 de la LGT**.

EFECTOS DE LA PRESCRIPCIÓN EN RELACIÓN CON LAS OBLIGACIONES FORMALES (ART. 70 LGT)		
OBLIGACIONES FORMALES	PLAZO DE PRESCRIPCIÓN	EFECTOS
Vinculadas a otras obligaciones tributarias del propio obligado	El mismo que el plazo de prescripción del derecho para determinar las obligaciones tributarias a las que se encuentren vinculadas	No se pueden exigir una vez prescritas
De conservación y suministro de información previstas en los párrafos d), e) y f) del art. 29.2 de la LGT a efectos del cumplimiento de las obligaciones tributarias de otras personas o entidades	El mayor de: <ul style="list-style-type: none"> · El previsto en la normativa mercantil · El plazo de prescripción del derecho para determinar las obligaciones tributarias a las que se encuentren vinculadas 	Se deben cumplir mientras no haya expirado el plazo de prescripción
De justificación de los datos que tengan su origen en operaciones realizadas en períodos impositivos prescritos	<ul style="list-style-type: none"> · El mismo que el plazo de prescripción del derecho para determinar las deudas tributarias afectadas por la operación correspondiente. · El previsto en el art. 66 bis.2 y 3 de la LGT, si fuese aplicable 	Se han de justificar en tanto no expire el plazo de prescripción

lauracsbona@gmail.com / +34 626 59 08 17

8. CASOS PRÁCTICOS

CASO PRÁCTICO 1

La sociedad DEF SL, tuvo en el IS de 2013 una BIN de 1750 euros. En el año 2018 se aplicó la compensación de dicha BIN. Con fecha 10 de marzo de 2022, la AEAT notifica a la sociedad el inicio de un procedimiento de comprobación por el IS del ejercicio 2013.

- a) ¿Se encuentra prescrito el derecho de la Administración regulado en el art. 66 de la LGT? ¿Qué efectos tiene en relación con las actuaciones de comprobación e investigación?
- b) Plazo de prescripción del procedimiento de comprobación de las bases compensadas.
- c) ¿Podría la Administración comprobar las bases compensadas en el curso de un procedimiento relativo al IS del ejercicio 2017?

- a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación prescribe a los 4 años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación (**arts. 66.a) y 67.1 de la LGT**).

Por lo tanto:

Plazo reglamentario para presentar el IS de 2013: Entre el 1 y el 25 de julio de 2014 (la declaración del IS se presenta en el plazo de los 25 días naturales siguientes a los 6 meses posteriores a la conclusión del período impositivo en virtud del **art. 124.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades**).

Plazo para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación: 26 de julio de 2014 - 25 de julio de 2018.

Es decir, el derecho se encuentra prescrito. Ahora bien, el **art. 66.bis.1 de la LGT** dispone que la prescripción de derechos regulada en el **art. 66 de la LGT** no afectará al derecho de la Administración para efectuar comprobaciones e investigaciones, salvo lo dispuesto en el **art. 66 bis.2 de la LGT**.

- b) El plazo de prescripción del procedimiento de comprobación de las bases compensadas es de 10 años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario fijado para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al ejercicio o periodo impositivo en que se generó el derecho a compensar dichas bases (**art. 66.bis.2 LGT**).

Plazo de prescripción del procedimiento de comprobación de las bases compensadas: 26 de julio de 2014 - 25 de julio de 2024.

- c) La comprobación de las bases compensadas y, en su caso, la corrección o regularización de dichas bases respecto de las que no hubiese prescrito el derecho a comprobar, sólo podrá efectuarse en el curso de procedimientos de comprobación relativos a obligaciones tributarias y periodos cuyo derecho a liquidar no hubiese prescrito (**art. 66.bis.2 LGT**). Por lo tanto, procedería la comprobación al efectuarse en el curso de un procedimiento de comprobación relativo al IS de 2017, cuyo periodo a liquidar no se encuentra prescrito.

CASO PRÁCTICO 2

Dña. María Molina presentó el 21 de junio de 2023 su declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al ejercicio 2022.

- a) a) Indica el plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación (fecha de inicio y de fin)
- b) Indica si los siguientes actos interrumpen el plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación y si dicha interrupción determina el inicio de nuevo del cómputo del plazo de prescripción:
 - i) Inicio de un procedimiento de inspección el 10 de septiembre de 2023.
 - ii) Interposición de un recurso por el obligado tributario el 21 de septiembre de 2023.
 - iii) Remisión, el 24 de octubre, del tanto de culpa a la jurisdicción penal o la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal.
- c) Dña. María es titular de varias deudas tributarias, ¿cómo les afecta la interrupción de la deuda correspondiente al IRPF del 2022?
- d) ¿Qué efectos tendría la interrupción del plazo de prescripción para Dña. María para el responsable de la deuda tributaria?
- e) Suponiendo que Dña. María fuese titular de una obligación mancomunada, ¿qué efectos tendría que se le reclamase solo a ella la parte que le corresponde?

- a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación prescribe a los 4 años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación (**arts. 66.a) y 67.1 de la LGT**).

Por lo tanto:

Fin del plazo reglamentario para presentar el IRPF de 2022: 30 de junio de 2023.

Plazo para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación: 1 de julio de 2023 - 30 de junio de 2027

- b)
 - i) Sí, el plazo de prescripción del derecho a que se refiere el el **art. 66.a) de la LGT** se interrumpe por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria que proceda, aunque la acción se dirija inicialmente a una obligación tributaria distinta como consecuencia de la incorrecta declaración del obligado tributario (**art. 68.1.a) de la LGT**). Por consiguiente, el inicio del procedimiento de inspección interrumpe el plazo de prescripción, iniciándose de nuevo, el 10 de septiembre, el cómputo del plazo de prescripción (**art. 68.6 de la LGT**).
 - ii) Sí, el plazo de prescripción a que se refiere el el **art. 66.a) de la LGT** también se interrumpe por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase (**art. 68.1.b) de la LGT**), iniciándose de nuevo, el 21 de septiembre, el cómputo del plazo de prescripción (**art. 68.6 de la LGT**).
 - iii) Sí, es asimismo causa de interrupción del plazo de prescripción del derecho a que se refiere el el **art. 66.a) de la LGT** la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal o por la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal. No obstante, cuando el plazo de prescripción se hubiera interrumpido por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción competente o la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal, el cómputo del plazo de prescripción se iniciará de nuevo cuando la Administración tributaria reciba la notificación de la resolución firme que ponga fin al proceso judicial o que levante la paralización, o cuando se reciba la notificación del Ministerio Fiscal devolviendo el expediente (**art. 68.7 de la LGT**).

- c) En este caso, al existir varias deudas liquidadas a cargo de Dña. María, la interrupción de la deuda correspondiente al IRPF del 2022 solo afectará a ésta (**art. 68.8 de la LGT**).
- d) La interrupción del plazo de prescripción para Dña. María interrumpe también el plazo de prescripción para el responsable (**art. 68.8 de la LGT**).
- e) En este caso, el plazo no se interrumpiría para los demás (**art. 68.8 de la LGT**).

CASO PRÁCTICO 3

Dña. María Molina realiza ocasionalmente trabajos en el extranjero para una empresa no residente en España. En el territorio en que se realizan los trabajos se aplica un impuesto de naturaleza idéntica a la del IRPF y no se trata de un paraíso fiscal. El 21 de junio de 2016, Dña. María presenta su declaración del IRPF correspondiente al ejercicio 2015, aplicándose la exención establecida en el art. 7.p) de 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.

Con fecha 1 de diciembre de 2017, la AEAT notifica a Dña. María el inicio de un procedimiento de comprobación limitada por el IRPF del ejercicio 2015.

El 16 de abril de 2018, la AEAT notifica a la consultante liquidación provisional al considerar que no tiene derecho a la exención aplicada. Si bien no está de acuerdo con el criterio de la AEAT, ese año decide no aplicar la exención en la declaración del IRPF correspondiente al ejercicio 2017.

En octubre de 2018, Dña. María recibe notificación de una resolución en la que se reconoce su derecho a aplicar la exención del IRPF correspondiente al ejercicio 2015.

¿Se encuentra prescrito el derecho de Dña. María a solicitar la devolución del ingreso indebido correspondiente al ejercicio 2017?

En virtud del **art. 68.9 de la LGT**, la interrupción del plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación relativa a una obligación tributaria determinará, asimismo, la interrupción del plazo de prescripción del derecho a solicitar las devoluciones de ingresos indebidos relativas a las obligaciones tributarias conexas del propio obligado tributario cuando en éstas se produzca una tributación distinta como consecuencia de la aplicación de los criterios o elementos en los que se fundamenta la regularización de la obligación con la que estén relacionadas las obligaciones tributarias conexas.

En este supuesto, el IRPF correspondiente al ejercicio 2017 tiene la consideración de obligación tributaria conexas del IRPF de 2015. Esto es así porque en el IRPF de 2017 se produce una tributación distinta como consecuencia de la aplicación de los criterios que fundamentan la regularización del IRPF de 2015.

Por consiguiente, no se encuentra prescrito el derecho de Dña. María, dado que las interrupciones producidas en el IRPF correspondiente al ejercicio 2015 interrumpen también el plazo de prescripción del derecho a solicitar la devolución del ingreso indebido correspondiente al ejercicio 2017.